2707/2024 ADM AGRO SRL (TF 49760-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 29 de octubre de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma ADM AGRO SRL interpuso el recurso por retardo de repetición previsto en los artículos 81, segundo párrafo, y 159, inciso 'd', de la ley 11.683 contra la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) "a fin de obtener la restitución del monto de $ 45.832.055,95 [...] en concepto de impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2013, 2014 y 2015. Todo ello, con más los intereses del art. 179 y la actualización que pudiera corresponder".

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "[r]echazar el recurso incoado en autos, con costas" y regular los honorarios de los profesionales que intervinieron en representación de la AFIP.

Sobre el plano sustancial de la controversia, expuso diversos fundamentos:

(i) "[C]orresponde establecer si [...] para determinar el impuesto a las ganancias de los períodos 2013, 2014 y 2015 procede o no aplicar el mecanismo referido al ajuste por inflación contenido en el Titulo VI de la ley del gravamen".

(ii) La firma actora sostiene que "el impuesto a las ganancias para los períodos bajo examen fue equivalente al 63,3% para el resultado impositivo ajustado para el año 2013; indicando que para el 2014 arrojó un resultado impositivo igual a cero, traduciéndose el resultado ajustado en un quebranto, considerando que ello importó una absorción sustancial del capital, mientras que para el año 2015 fue equivalente al 41,75% del resultado impositivo ajustado".

(iii) "Que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (CSJN, Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314 :1293; 322:3255), y para ello resulta indispensable que la prueba arrimada sea concluyente a fin de acreditar la confiscatoriedad que se alega (CSJN, Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255), y por lo tanto corresponde analizar dicho punto a la luz de las probanzas producidas en autos".

(iv) "Que en la certificación contable el experto concluye que en los años 2013, 2014 y 2015 el exceso de impuesto por no considerar la inflación es de 45%, 100% y del 16%, respectivamente. Por su parte el apoderado del recurrente al interponer el recurso de apelación, difiere con lo allí indicado y señala que el resultado impositivo equivalente al 63,3% para el año 2013; de cero para el 2014 y de 41,75% para el 2015".

(v) "En cuanto al resultado impositivo gravable en el impuesto a las ganancias luego de aplicar el mecanismo del ajuste por inflación con el cancelado originalmente los expertos exponen [en la pericia contable] que para 2013 equivale el 63,31%, para 2014 da un monto negativo y para 2015 es del 41,75% lo que es coincidente con lo consignado en el escrito de apelación, pero no con la certificación contable referida".

(vi) "[N]o puede pasarse por alto que los peritos no pudieron responder el punto 6 donde se les pedía que establecieran para cada ejercicio 'si luego de aplicado el mecanismo del ajuste por inflación a nivel contable (i) cual es el resultado contable y (ii) en su caso, a qué porcentaje de dicho resultado equivale el impuesto determinado y cancelado originariamente' exponiendo que en los períodos bajo análisis los balances no eran corregidos para contemplar el efecto que

producía en sus resultados la inflación generada durante el ejercicio, precisando que "no existe base técnica (vg. el 'ajuste por inflación a nivel contable como para resolver el punto solicitado' (sic)".

(vii) "Que los porcentajes aludidos en el informe pericial se relacionan con la diferencia entre lo ingresado originalmente en concepto de impuesto y lo que debió ingresarse a criterio de la actora aplicando el mecanismo del ajuste por inflación, pero no se ha demostrado que el tributo a ingresar absorbía una porción sustancial de la renta o del capital, excediendo los límites razonables de imposición teniendo como parámetro lo resuelto por la Corte Suprema en el fallo Candy citado".

(viii) "Que la confiscatoriedad alegada debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquel (CSJN, Fallos: 207:328; 220:1082; 322:3255, entre otros), es decir que debe existir una prueba concluyente a cargo de quien alega la confiscatoriedad del gravamen, puesto que prescindir de ella importa tanto como dejar a la acción sin fundamento, puesto que priva al Tribunal del elemento de juicio primordial y necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto sobre el rendimiento de la propiedad que lo soporta".

III. Contra ese pronunciamiento, la firma actora apeló y expresó los siguientes agravios que fueron contestados:

(i) "[L]a sentencia impugnada ha hecho una lectura antojadiza y equivocada del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente 'Candy' (y fallos subsiguientes)".

(ii) "[E]l impuesto determinado y abonado por ADM ha superado con creces la alícuota efectiva del 35% calculada sobre la utilidad ajustada por inflación" como surge de la información que exhiben "los puntos 5 y 7 del informe pericial".

(iii) "[A]un cuando producto de la aplicación del mecanismo de ajuste el resultado impositivo correspondiente al ejercicio 2014 pasó de ser positivo a constituir un quebranto, nos hemos abstenido de computar dicho quebranto a los efectos de la determinación del impuesto en el año subsiguiente, limitándose el reclamo de repetición a la suma resultante de aplicar año por año".

(iv) "[L]os guarismos son en su mayoría inclusive superiores a los verificados en dicho precedente ['*Candy S.A.*'] -63% de alícuota efectiva sobre la utilidad ajustada en 2013 y, en lo que respecta a 2014, se ha verificado la imposición del impuesto respecto de una ganancia ajustada por inflación inexistente" mientras que el período 2015 arrojó una alícuota efectiva del tributo 41,75%.

(v) "[A]un cuando en autos está acreditado (i) el monto del impuesto pagado por ADM, (ii) el monto de la utilidad ajustada por inflación y (iii) la alícuota efectiva que el impuesto pagado representa en relación con la mencionada utilidad ajustada por inflación [...] el Tribunal Fiscal esgrime que no se probó la hipótesis de confiscatoriedad".

(vi) No existe "la pretendida incosistencia entre la certificación contable acompañada al reclamo de repetición en sede administrativa, y lo afirmado por la recurrente en el recurso presentado ante el Tribunal Fiscal" puesto que "[l]os porcentajes de 'exceso del impuesto' a los que se refiere dicha certificación son el resultado de comparar (a) el importe determinado y pagado originalmente con (b) el importe abonado en exceso cuya repetición reclama, por período fiscal".

(vii) "[R]atificamos lo requerido en sedes anteriores en el sentido de que la repetición deberá efectuarse con más los intereses resultantes de la jurisprudencia del fuero".

IV. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente "*Candy*" (Fallos: 332:1571), señaló que "si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad […] ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar".

En supuestos análogos al que aquí se presenta, el Máximo Tribunal puso especial énfasis en la actividad probatoria que debe realizar la parte actora y requirió una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega ponderando la relevancia del peritaje contable (Fallos: 333:631).

V. Del peritaje contable surgen los siguientes datos:

i. El impuesto a las ganancias determinado en las declaraciones juradas presentadas en los años 2013, 2014 y 2015 antes de realizar el ajuste por inflación se reflejaba respectivamente en los siguientes montos: $ 19.801.532,82; $ 20.092.455,29 y $ 107.949.495,77.

ii. El impuesto a las ganancias determinado en las declaraciones juradas rectificativas presentadas en los años 2013,

2014 y 2015 luego de realizar el ajuste por inflación se reflejaba respectivamente en los siguientes montos: $10.946.931,34; $0,00 y $90.493.228,19.

Desde esa perspectiva, toda vez que al prohibirse la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación del título VI de la ley 20.628 la alícuota efectiva del impuesto a las ganancias alcanzaría al 63,31% y 41,75% para los períodos fiscales 2013 y 2015, mientras que para el período 2014 arroja un resultado impositivo igual a cero —puesto que el resultado impositivo correspondiente al ejercicio 2014 pasó de ser positivo a constituir un quebranto— cabe concluir en que estas insumen una porción sustancial de las rentas obtenidas por la firma actora y excede cualquier límite razonable de imposición, de manera que se configura un supuesto de confiscatoriedad en los términos del precedente "*Candy*" y del criterio que aplica esta sala (causas "*ARA 69 SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", "*M Royo SACIIF y F c/EN – AFIP – Resol 3/08 (REGN) s/dirección general impositiva*" y "*Central Puerto SA c/ EN – AFIP – DGI s/ dirección general impositiva*", pronunciamientos del 28 de abril de 2015, del 5 de octubre de 2017 y del 11 de marzo de 2020, respectivamente).

VI. Debe pues, revocarse la sentencia apelada, hacerse lugar a la demanda, admitirse la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación respecto de los períodos 2013, 2014 y 2015 y ordenarse la restitución de las sumas de dinero abonadas en exceso por la firma actora con el alcance que surge del peritaje contable.

VII. En punto a los intereses que debe adicionarse a las sumas a reintegrar con arreglo al artículo 179 de la ley 11.683, cabe recordar que la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina es aplicable hasta el 31 de julio de 2019 (esta

sala, causas "*Telefónica de Argentina SA c/ ENAFIP-DGI s/dirección general impositiva*" y "*Central Puerto SA c/ ENAFIP-DGI s/dirección general impositiva*", pronunciamientos del 9 de mayo de 2019 y del 3 de septiembre de 2019, respectivamente; en igual sentido, Sala II, causa "*American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 27 de abril de 2017; Sala V, causa "*Osram Argentina SA c/EN-AFIP-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 15 de agosto de 2017; y Sala III, causa "*Thomas de Sudamérica SAc/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 12 de octubre de 2017).

A partir del 1° de agosto de 2019 debe aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, en cumplimiento de la resolución nº 598/2019, y para los intereses devengados desde el 1º de septiembre de 2022 hasta el momento del efectivo pago se aplica las tasas previstas en el artículo 4º de las resoluciones nºs 559/2022 y 3/2024 (esta sala causas "*Grossi Gallegos, Hugo Osvaldo José c/ EN -AFIP s/ amparo ley 16.986*", "*Industrial and Comercial Bank of China SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*" y "*Scania Argentina SA-TF 29193-I c/ Dirección General Impositiva s/Recurso dicrecto de organismo externo*", pronunciamientos del 30 de julio de 2020, del 4 de febrero de 2021 y del 1° de agosto de 2024, entre otros).

VIII. Las costas de ambas instancias se distribuyen en el orden causado, dada la complejidad de la cuestión debatida y porque del mismo modo y por igual fundamento las distribuyó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en casos análogos (artículos 184 de la ley 11 .683 y 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Fallos: 332:1527; 333:631; 335:661; 341 :581; 345:1184; y, más recientemente, en "*Orazul Energy Cerros*

*Colorados S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiv*a", del 30 de noviembre de 2023; y "*Humberto Batistella S.A. c/ AFIP–DGI s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad* ", del 20 de febrero de 2024; entre muchos otros).

IX. En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación y declarar insustancial el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por la firma actora y por la AFIP.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Admitir los agravios de la firma actora, revocar la sentencia apelada y hacer lugar al recurso de repetición interpuesto con arreglo a los considerandos VI y VII. **2.** Por mayoría, distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado. **3.** Dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación y declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por la firma actora y la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

Adhiero al texto precedente, que suscriben mis colegas, con excepción de las consideraciones que se formula acerca de las costas de ambas instancias, ya que a mi juicio deben ser impuestas a la parte demandada en tanto es vencida (artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; mi voto en la

2707/2024 ADM AGRO SRL (TF 49760-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

causa "*BBVA Banco Francés SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 6 de mayo de 2021 y sus citas, entre otros).

Fecha de firma: 29/10/2024
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38714790#427285186#20241028120931179