60220/2022 CARSA SA-TF 34186-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 13 de mayo de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 121/2010 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP -DGI) que rechazó la acción de repetición en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2002, 2003 y 2004).

El fundamento de aquélla resolución radicó en que la AFIP consideró que la firma actora optó "por recurrir a la vía judicial a través de una Acción de Amparo [...] a efectos de tratar el tema de la incidencia del Ajuste por Inflación en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2002; y al haberse expedido el tribunal no solo respecto de la cuestión formal, sino también sobre el fondo del asunto, rechazando el planteo de inconstitucionalidad [...] y al encontrarse firme dicho decisorio, el tratamiento de la petición efectuada por la firma CARSA ante esta instancia administrativa -Acción de Repetición- resulta improcedente respecto a ese -2002- por cuanto -reitero- ha adquirido el carácter de 'cosa juzgada'".

Agregó que la acción de repetición en el impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2003 y 2004, era improcedente "por cuanto no existe otro basamento para repetir el tributo que las referidas al traslado del quebranto impositivo pretendido computar en aquél período [2002]".

II. La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "1) Hacer lugar a la repetición solicitada respecto del período fiscal 2002, con más los intereses correspondientes, con costas. 2) Rechazar la repetición respecto de los ejercicios 2003 y 2004, con costas".

Contra dicho pronunciamiento apelaron ambas partes:

(a) La firma actora limitó sus agravios a la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación de imponerle las costas por el rechazo de la repetición del impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2003 y 2004).

(b) La AFIP, en lo que ahora importa, se quejó de la decisión de aquél de admitir la acción de repetición respecto del período fiscal 2002, del reconocimiento de los intereses resarcitorios y de la tasa aplicada.

III. La Sala III resolvió: "(i) admitir parcialmente el recurso deducido por la AFIP-DGI y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; (ii) hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora respecto de la imposición de costas" y distribuirlas en ambas instancias en el orden causado.

Para decidir de ese modo, en lo que ahora importa, concluyó en que "de las constancias de autos no surge de forma precisa y unívoca información que permita saber si el impuesto efectivamente ingresado absorvió una parte sustancial de la renta obtenida por el contribuyente" como consecuencia de no haber aplicado el mecanismo de ajuste por inflación.

Precisó que los expertos contables informaron "que no era posible calcular los porcentajes requeridos, dado que los resultados impositivos arrojaban quebranto, o determinaron que el porcentaje era cero".

Sostuvo que "la necesidad de conocer con precisión la incidencia del gravamen sobre los resultados de la firma, es dirimente en este análisis, ya que la prueba de la confiscatoriedad, a cargo del actor, debe ser concluyente".

IV. Contra esa decisión la firma actora interpuso un recurso extraordinario federal que fue admitido "por existir una cuestión federal relativa a la interpretación de normas de carácter federal", y rechazado "respecto de la causal de arbitrariedad planteada".

La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró procedente el recurso extraordinario y revocó la sentencia dictada por la Sala III, con costas (pronunciamiento del 19 de diciembre del 2024).

Para decidir de ese modo, el Máximo Tribunal expresó:

-"Que la conclusión a la que arribó la sentencia apelada luego de analizar el material probatorio de la causa resulta descalificable bajo la doctrina de la arbitrariedad de sentencias pues la comprobación de los peritos de ambas partes de que la aplicación del ajuste por inflación en el período fiscal 2002 arrojaba un quebranto impositivo demuestra la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, al no existir ganancia que pudiera dar lugar al pago del impuesto".

-"Lo sostenido por la cámara en el sentido de que 'los expertos manifestaron que no era posible calcular los porcentuales requeridos, dado que los resultados impositivos arrojaban quebranto, o determinaron que el porcentaje era cero' no contradice, sino que reafirma la conclusión de que de las constancias de autos surge de forma precisa y unívoca la prueba de un supuesto de confiscatoriedad en el pago del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002".

V. Toda vez que la Corte Suprema ordenó que la causa volviera "al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente", debe dictarse un nuevo pronunciamiento de acuerdo con las consideraciones recién reseñadas.

VI. Del peritaje contable surgen los siguientes datos:

(a) El experto propuesto por la firma actora sostuvo que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en el período fiscal 2002 arrojaba un quebranto impositivo de $14.757.800,34 (ver fs. 140).

(b) El experto propuesto por la AFIP consideró que ese cálculo era erróneo por los siguientes motivos:

(i) Utilizó el índice "IPIM" que no se encuentra previsto en la ley de impuesto a las ganancias.

(ii) En el denominado "ajuste estático" existía un error "que da lugar a un ajuste impositivo positivo de 1.498.311,98".

(iii) En el "ajuste dinámico" no se pudo validar un aporte de capital 'por lo que resulta un ajuste positivo de 8.451.532,86' (ver fs. 143, *in fine*, y 144).

VII. El Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo en su pronunciamiento que "si se aplica el ajuste impositivo por inflación sobre el período 2002 de la actora, para el experto de dicha parte arroja un quebranto de $- 14.757.800,34; y para el experto del fisco, sobre dicho importe (negativo), existe un ajuste positivo de $9.949.844,84 ($1.498.311,98 + $8.451.532,86) resultante de las objeciones antes señaladas; lo que arroja, igualmente, un quebranto impositivo de $-4.809.723,35 (cfme. el anexo adjunto que forma

parte de esta sentencia); conclusión que omitió informar el experto del fisco autor de las observaciones realizadas".

Esa conclusión fue corroborada por el Máximo Tribunal, vale reiterar, en los siguientes términos "la comprobación de los peritos de ambas partes de que la aplicación del ajuste por inflación en el período fiscal 2002 arrojaba un quebranto impositivo demuestra la existencia de un supuesto de confiscatoriedad".

Desde esa perspectiva -aún considerando las observaciones efectuadas por el experto contable de la AFIP- la firma actora tuvo como resultado un quebranto impositivo al aplicar el mecanismo de ajuste por inflación del título VI de la ley 20.628, o en otras palabras, ninguna ganancia que pudiera dar lugar al pago del impuesto.

Por lo expuesto, el pagó del impuesto que realizó en el período fiscal 2002 excede el 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*" y "*ADM AGRO SRL (TF 49760-I) c/ Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*" pronunciamientos del 28 de abril de 2015, del 5 de octubre de 2017, del 11 de marzo de 2020 y 29 de octubre de 2024, respectivamente).

VIII. Corresponde, pues, confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto hizo lugar a la acción de repetición en relación con el período fiscal 2002 del impuesto a las ganancias.

IX. Deben calcularse los intereses aun cuando no fueron objeto de una petición expresa por la parte actora (esta sala, por mayoría, causa nº 47.294/2022 *"Petrikovich, Ricardo Daniel (TF 48661-I) c/ Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 21 de junio de 2023).

Por consiguiente, corresponde aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA 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 SA c/ 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 y en el artículo 3 de la resolución n° 199/2025 (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).

X. Las costas de esta instancia 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 (artículo 68, segunda parte, 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 Impositiva*", 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).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **por unanimidad,** rechazar las críticas ofrecidas por la parte demandada en cuanto el pronunciamiento apelado admitió la acción de repetición en relación con el período fiscal 2002 del impuesto a las ganancias; **por mayoría,** admitir las críticas referentes a los intereses con arreglo al considerando IX, y distribuir las costas de esta instancia en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

Adhiero al texto precedente, con excepción de las consideraciones que se formula acerca de las costas de esta instancia, 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 causa "*BBVA Banco Francés SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 6 de General Impositiva mayo de 2021 y sus citas, entre otros).

La juez Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero al texto propuesto primigeniamente, con excepción del considerando IX.

II. Ello así, pues los intereses no fueron solicitados por la parte actora. Lo contrario, implicaría apartarse de los términos en que fue trabada la litis, afectando el principio de congruencia y, consecuentemente, las garantías de defensa y debido proceso (v. doc. CSJ Fallos: 341:531; 344:2251; entre muchos otros; y mis votos en las causas n° 59422/19 "*Alazraki, Eric Ariel c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986*", del 7/12/21; n° 2476/21, "*Saugar Silvia Mabel c/ EN AFIP y otro s/ proceso de conocimiento*", del 3/5/22; y n° 47294/22 " *Petrikovich, Ricardo Daniel (TF 48661-I) c/ Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", del 21/6/23).

Máxime si se tiene en cuenta que, en principio, los derechos subjetivos de carácter patrimonial son renunciables. **Así voto**.

Fecha de firma: 13/05/2025
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JULIETA RODRIGUEZ PRADO, SECRETARIA DE CAMARA

#37194177#448495638#20250512124127082