



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-138230660- -APN-SGAI#TFN; BURG S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente N° EX-2023-138230660- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **“BURG S.A. S/ APELACIÓN”**;

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2023-138229842-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 286/2023 (DV RRMP), de fecha 30 de octubre de 2023, dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Dirección General Impositiva, mediante la cual se determinó de oficio la materia imponible y el saldo de libre disponibilidad de Burg S.A, referidos al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2019.

Manifiesta que inició una acción declarativa de certeza, autos caratulados “Burg S.A. s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Expte. 11911/2020 que oportunamente tramitó ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 12, Secretaría N 23, y actualmente tramita ante el Juzgado Federal N° 4 Secretaría Ad Hoc de Mar del Plata.

Señala que expuso la inconstitucionalidad de la normativa y del método aplicable en orden al procedimiento de ajuste por inflación, en relación al período fiscal 2019 del impuesto a las ganancias.

Así, la actora solicita se declare la suspensión del presente proceso hasta tanto recaiga sentencia firme en los autos “Burg S.A. s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Expte. 11.911/2020, en trámite ante el Juzgado Federal N° 4, Secretaría Ad Hoc de la Ciudad de Mar del Plata.

Considera que este Tribunal no se encuentra habilitado para establecer la constitucionalidad o no del método de ajuste por inflación propuesto para el período fiscal 2019.

Fundamenta su pedido en razones de oportunidad y mérito, por ser el tratamiento de una cuestión de neto orden constitucional, como es la vulneración de principios constitucionales de no confiscatoriedad y legalidad y cuya resolución definitiva podrá evitar sentencias contradictorias al caso en análisis.

Indica que de los Estados Contables auditados, obrantes en las actuaciones administrativas, surge con claridad el daño que podría sufrir la actora si no se resolviese en el sentido solicitado (esto es la aplicación integral del método de ajuste por inflación para el período fiscal 2019). En efecto, tal como se expresa en el texto de la Memoria la suma del Impuesto a las Ganancias que la Compañía debería abonar si no se le permitiera efectuar el ajuste inflación impositivo le generaría una pérdida de tal magnitud que afectaría directamente la sustancia de su Patrimonio Neto, produciéndole una descapitalización por su transferencia al Fisco.

Sostiene que BURG es una Sociedad Anónima inscripta ante la Inspección General de Justicia y tiene como actividad principal la comercialización de automotores y repuestos. Manifiesta que corresponde la aplicación de los mecanismos de ajuste por inflación previstos en la Ley de Impuesto a las Ganancias respecto del ejercicio fiscal 2019 y su íntegra inclusión en dicha declaración jurada de la Sociedad.

Alega que la inclusión en forma íntegra del ajuste impositivo por inflación (“AxI”) en la confección de la declaración jurada de impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 (tal como hoy lo regula el Título VI de la Ley del Impuesto) aún cuando las disposiciones transitorias introducidas por la Ley 27.430 y modificadas por las respectivas 27.468 y 27.541 establecen su inclusión en sextos a lo largo de seis ejercicios fiscales consecutivos.

Manifiesta que sin perjuicio de ello procedió amparado por la vasta jurisprudencia de la CSJN, correspondiendo consecuentemente se haga lugar a esta acción pues de lo contrario el pago efectuado sin lugar a dudas se transformará en un pago abonado indebidamente, por devenir ilegítimo el impuesto exigido en dichas condiciones.

Indica que la necesidad de corregir los efectos de la depreciación de la moneda en la determinación de la base imponible de los impuestos – entre ellos el IG- responde a la exigencia de mantener la intangibilidad del capital, de lo cual no se puede considerar legítimo un tributo que grave ganancias meramente nominales, correspondiendo consecuentemente la restitución de lo pagado por BURG en tales condiciones. El principio de que el impuesto debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, más allá de ser un inmejorable criterio de política económica tendiente a promover la creación de riqueza, sin la cual no puede existir una hacienda pública que cuente con recursos abundantes, constituye una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad. Ello es así, en tanto si el impuesto recae sobre el capital destruyéndolo, la Nación se encamina hacia su propia destrucción.

Alega que en el caso específico de BURG, las distorsiones producto de la alta inflación en el año 2019, motivan que de no haberse aplicado el ajuste por inflación, hubiese implicado una alícuota efectiva del impuesto muy superior al 30% previsto en la LIG. Consecuentemente, esa marcada desproporción existente entre, por un lado, el IG ingresado y las ganancias reales obtenidas por BURG en el período involucrado y entre el IG determinado con aplicación del ajuste por inflación y aquél resultante de la aplicación de dicho mecanismo correctivo, por el otro; denotan la existencia de un claro caso de confiscatoriedad, que torna legítimo el pago con ajuste efectuado en esas condiciones en el período 2019, correspondiendo se declare procedente esta acción.

Indica que si BURG no hubiese aplicado el ajuste por inflación en su declaración jurada del período que nos ocupa, la alícuota efectiva del tributo ingresado no habría sido del 30% conforme lo dispone la LIG, sino que hubiese representado el 104% del resultado impositivo ajustado, correspondiente al ejercicio 2019.

Afirma que este porcentaje excede a las claras el límite fijado por la LIG y cualquier otro límite razonable de imposición, y justifica que la actora promueva esta acción, deviniendo el Impuesto ingresado en el caso concreto ilegítimo. Consecuentemente y tal como se explicará seguidamente, las afirmaciones efectuadas por la CJSN en la

causa “Candy” –reiteradas en pronunciamientos posteriores por el Máximo Tribunal y por tribunales de instancias inferiores- resultan de indiscutible aplicación al caso de BURG, demostrándose así la ilegitimidad del IG de no aplicarse en el período fiscal 2019 el ajuste por inflación.

Subsidiariamente, expresa sus agravios respecto del fondo del asunto traído a decisión de este Tribunal, ofrece prueba y formula reserva del caso federal.

II.- Que, en IF-2024-23369605-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. Niega todos los hechos que no sean objeto de aceptación.

Señala en primer lugar que, la excepción de litispendencia procede cuando por la misma causa, mismo objeto y mismos sujetos se llevan a cabo dos o más procesos, para evitar sentencias contradictorias. Expresa que no existe la triple identidad requerida para tal excepción.

Respecto de la solicitud de suspensión por parte de la recurrente, manifiesta que no puede prosperar toda vez que, no se advierte fallo alguno referido a la constitucionalidad de la Ley 27.541 y que, ello así, el Tribunal Fiscal no está habilitado pronunciarse en ese aspecto (art. 185 Ley de rito). Agrega que es éste el órgano competente para el tratamiento de la determinación de oficio.

Sostiene que si bien la actora alega la afectación de principios constitucionales, no logra demostrar cómo estos se ven violentados, por lo que menciona que además de improcedente deviene abstracto.

Con respecto a la cuestión de fondo indica que no se verifica en el sub lite perjuicio alguno toda vez que la actora presentó su declaración jurada período 2019 computando el 100% del ajuste por inflación.

Afirma que el agravio de confiscatoriedad alegado no puede tener acogida favorable en razón de que la determinación de la misma requiere de ciertos extremos para su valoración y posterior pronunciamiento; y conforme se expuso en el resolutorio apelado no ha logrado demostrar con absoluta nitidez que la aplicación por sextos del ajuste por inflación a lo largo de seis ejercicios fiscales absorba una porción sustancial de sus rentas, lo cual resulta de dificultosa comprobación al considerar la magnitud de la base que acoge la norma cuestionada, sumado a ello, los puntos de pericia ofrecidos ya fueron analizados y descartados con acabada fundamentación por el Organismo al exponer las consideraciones que merecieron los planteos del actor plasmados en su descargo.

Señala que si bien la contribuyente alega la afectación de principios constitucionales (tales como el de no confiscatoriedad, el derecho de propiedad, etc.) no logra probar en modo alguno cómo es que éstos resultarían violentados en el caso concreto de autos, por lo que su planteo -además improcedente- deviene abstracto.

Sostiene que la diferencia sustancial por la cual no resulta procedente la aplicación de la doctrina emanada de “Candy”, es que no se verifica la confiscatoriedad aducida, que bajo ningún aspecto podrá acreditarse en autos, en forma concluyente y acabada, en los términos señalados por la jurisprudencia de la CSJN. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Por lo expuesto, solicita que se rechace el recurso impetrado, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, con costas.

III.- Que mediante IF-2024-36245741-APN-VOCV#TFN se resuelve rechazar la petición de la parte actora dirigida a obtener la suspensión de las presentes actuaciones. Mediante PV-2024-52236987-APN-VOCV#TFN se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba pericial contable. En IF-2024-123600315-APN-

DTD#JGM obra agregado el informe pericial contable.

En PV-2024-132831528-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la sala “B” y se ponen los autos para alegar, habiendo alegado las partes, en IF-2025-12097874-APN-DTD#JGM e IF-2025-15363591-APN-DTD#JGM. Finalmente, se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que a efectos de lograr una mayor claridad expositiva, cabe realizar un análisis de las normas aplicables al caso traído a decisión de este Tribunal.

Que el mecanismo denominado “ajuste por inflación” está expuesto en el Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias, estableciéndose el procedimiento aplicable, los valores y conceptos a computar, y los responsables que deben practicar el ajuste. Las leyes 27430, 27468 y 27541, introdujeron diversas modificaciones en este aspecto. También por Decreto N° 824/2019 se aprobó un nuevo texto ordenado de la Ley de Ganancias, que será el que se hará referencia a continuación, a los efectos del análisis de la normativa aplicable al caso de autos.

En efecto, el artículo 105 del mencionado texto ordenado establece que *“...los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 53, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes”*.

Por su parte el artículo 106 establece el procedimiento a seguir a los efectos de practicar el ajuste por inflación al que se refiere el artículo anterior, disponiendo en lo que en este caso interesa, en sus dos últimos párrafos lo siguiente: *“El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 93, acumulado en los TREINTA Y SEIS (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al CIEN POR CIENTO (100 %)”*.

“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un CINCUENTA Y CINCO POR CIENTO (55 %), un TREINTA POR CIENTO (30 %) y en un QUINCE POR CIENTO (15 %) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.”

Por otra el artículo 194 (texto según Ley 27541) establece: *“El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.*

Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019”.

Asimismo el artículo 93 del texto legal que venimos analizando dispone que: *“Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley N° 24.073.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios

fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS”.

V.- Siguiendo la tónica marcada por nuestro Máximo Tribunal, cabe pronunciarse sobre los agravios de la apelante que intentan poner en evidencia un menoscabo en su derecho de propiedad, implicando la confiscatoriedad del impuesto discutido de no aplicarse el mecanismo de ajuste por inflación en su totalidad, como única tangente válida admitida para hacer lugar hipotéticamente, en cada caso concreto, al ajuste solicitado y, ergo, al reintegro del monto reclamado.

Que, al respecto, se ha señalado inveteradamente que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a tal planteo, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la mentada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Que, a fin de resolver la cuestión ventilada en estos autos, ha de estarse al criterio de la Corte Suprema que, a partir del precedente "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo", sentencia del 3/7/2009, viene resolviendo en toda cuestión análoga en el sentido de si se adecuan o no los hechos de la causa con los parámetros establecidos en dicha oportunidad (véase “Pettiti Automotores S.A.”, del 04/05/2010; “Carlisa S.A.”, del 07/09/2010 y “Pontoni, Roberto Luis y otros S.H.”, del 17/05/2011).

Que, así, en lo principal, el Alto Tribunal discurrió: *“Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes”.*

“Que en orden a ello, cabe destacar que en el caso, el Tribunal tiene especialmente en consideración que se trata de un ejercicio -el correspondiente al año 2002- signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país, que fue reconocido por el Tribunal en oportunidad de pronunciarse en Fallos: 328:690, 329:5913 y 330:855...”.

“Que como ya se ha señalado, 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 (confr. causa citada "Santiago Dugan Trocello"), 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”.

“Que de acuerdo con dichas pautas, y en virtud de las conclusiones arribadas en los considerandos 8° y 9° del presente decisorio, cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del

impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad”.

Que, en consecuencia, las pautas rectoras que pueden extraerse de dicho precedente para delimitar la aplicación de la doctrina de la no confiscatoriedad en el impuesto a los réditos, son de carácter sustancial y no nominal, toda vez que el Máximo Tribunal no estableció un porcentaje concreto como límite aplicable, sino que, conforme las pruebas de la causa, entendió que en dicho caso el pago del impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste discutido, al representar para Candy S.A. más del 62% del resultado impositivo ajustado y del 55% de las utilidades contables también ajustadas por inflación, resultaba confiscatorio.

Que, siendo ello así, ha de señalarse que habiendo advertido el citado Tribunal la desmesurada incidencia real del gravamen por la no aplicación del ajuste por inflación, el mismo concluyó que la ganancia neta determinada sin ajuste por inflación, no es adecuadamente representativa de la renta que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar (utilidades reales en lugar de ganancias ficticias). No obstante, ello deberá evaluarse en cada caso, en tanto no existe una línea divisoria absoluta que permita delimitar hasta dónde resulta aceptable en este contexto que la alícuota efectiva exceda a la legal, es decir, hasta qué punto se tolera cierta distorsión inflacionaria.

Que sentado ello, y en relación a la objeción expuesta por el Fisco Nacional en cuanto a que las condiciones del período fiscal objeto de autos -correspondiente al año 2019- difieren de las acontecidas y valoradas por la C.S.J.N. al tiempo de expedirse en el Fallo “Candy” (circunstancias críticas del país durante el año 2002), cabe reconocer que en efecto a diferencia de lo que ocurría entonces, la legislación actual aplicable al caso de autos reconoce la necesidad de que se practique el citado ajuste, sujeto a determinadas condiciones y con ciertas limitaciones. Ello así, además, cabe destacar que la confiscatoriedad no se encuentra condicionada a un año fiscal determinado sino a la configuración de las circunstancias fácticas que constituyan tal supuesto en el año fiscal de que se trate.

En otro orden, al respecto, cabe agregar que, conforme la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN-AFIP-DGI s/ DGI” de fecha 25/10/2022, con remisión al dictamen de la Procuración Fiscal donde señala que “Por un lado, nada encuentro en la sentencia de la causa “Candy” que permita inferir que V.E. haya consagrado al título VI de la LIG como único mecanismo de ajuste permitido para demostrar la confiscatoriedad del tributo. Por otra parte, de la lectura de la LIG se desprende que, además del mecanismo previsto en su título VI, dicha ley permitía también reflejar las variaciones de precios para el cálculo de: a) las amortizaciones impositivas de bienes muebles (art. 84, primer párrafo, inc. 2º, LIG), inmuebles (art. 83, tercer párrafo, LIG) e inmateriales (art. 84, segundo párrafo, LIG); b) los costos impositivos computables correspondientes a los bienes muebles, inmuebles, llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares enajenados (arts. 58, 59 y 60 de la LIG); y c) los quebrantos (art. 19 LIG). El estudio de tales preceptos conduce a colegir, sin hesitación, que la LIG regulaba en dichos rubros el impacto de las variaciones de precios ocurridas desde su fecha de alta hasta la correspondiente al mes de la fecha de cierre del período fiscal que se liquidaba y, para morigerar tales efectos, expresamente preveía la posibilidad de ajustarlos mediante los índices fijados por el INDEC (ver arts. 58 y 59, en cuanto allí remite al art. 89 de la LIG)”.

En el caso concreto de autos, es dable hacer extensiva la solución propuesta a la cuestión aquí analizada -período fiscal 2019- en atención a las conclusiones que este Tribunal extrae del informe pericial contable producido ante esta instancia.

En efecto, las conclusiones del informe pericial presentado por los peritos contadores mediante IF-2024-123600315-APN-DTD#JGM llevan a este Tribunal a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes del precedente “Candy” de la Corte.

Que del informe pericial surge que, conforme lo señala el perito por la parte actora el impuesto a las ganancias surgido de la aplicación del ciento por ciento del ajuste por inflación, asciende a \$8.133.670.30. El impuesto a las ganancias devengado sin la aplicación del ajuste por inflación, alcanza a \$32.292.072.59. Asimismo destaca que siendo que la utilidad contable del ejercicio 2019 asciende a \$30.455.078, con la aplicación del ajuste por inflación impositivo la tasa efectiva del impuesto es el 26.70%; y sin la aplicación del ajuste impositivo por inflación, se eleva al 106.03% La diferencia porcentual entre ambas tasas es el 79.32%.

Asimismo el perito del Fisco Nacional señaló que al solicitar que se calcule el “Imp. a las Ganancias 2019 sin ajuste por inflación”, considera que tal postura es contraria a lo normado por la Ley 27.541; de contestarse este punto según su redacción se estaría dando una información falaz puesto que en el ejercicio 2019 sí se permitía aplicar el ajuste por inflación impositivo aunque con la limitación de deducir únicamente el 1/6 del citado ajuste . El hecho que el actor decida que no aplica la deducción del 1/6 por entender que corresponde deducir el 100% no cambia la realidad: ya no existe en el 2019 Impuesto a las Ganancias sin ajuste por inflación.

Señala que si se efectúa entre el Resultado impositivo conteniendo la deducción del 100% del ajuste por inflación y el Impuesto determinado sobre un Resultado conteniendo la deducción del 1/6 del citado ajuste la alícuota resulta ser del 104,25%. En cuanto a la relación porcentual dada por la diferencia en puntos porcentuales entre esa alícuota efectiva y la alícuota del 30% prevista en la LIG la diferencia indica que es del 74,25% .

Es decir que aún con esta postura del perito del Fisco Nacional se evidencia que con la aplicación del ajuste por inflación, de conformidad con la normativa vigente, la tasa efectiva el impuesto resultaría confiscatoria.

Que de acuerdo con lo expuesto y a las conclusiones arribadas en los considerandos que anteceden, cabe concluir que la limitación de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos, conforme a los términos expuestos por la CSJN en las causas "Candy" y “Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN-AFIP-DGI s/ DGI”, dado que el impuesto determinado por la AFIP excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose de este modo un supuesto de confiscatoriedad.

Que, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en lo que fue materia de agravio en esta instancia. Costas por su orden en atención a las particularidades y complejidad del caso en examen.

Por lo expuesto, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

