



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

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: EX-2024-54901665- -APN-SGAI#TFN (y su acumulado EX-2024-54989929-APN-SGAI# TFN);
ARQUIMIA SA;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2024-54901665- -APN-SGAI#TFN (y su acumulado EX-2024-54989929-APN-SGAI#TFN), caratulado “ARQUIMIA SA s/recurso de apelación”.

La Dra Gómez dijo:

I.- Que mediante las RE-2024-54893730-APN-SGAI#TFN y RE-2024-54983497-APN-SGAI#TFN la sociedad Arquimia SA (en adelante Arquimia) interpone sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de fecha 30 de abril de 2024, emitidas por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó de oficio el impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2019 -resolución N° 67/24- y 2020 –resolución N° 68/24- con más intereses resarcitorios e impuso en ambos casos una multa equivalente al 100% del gravamen evadido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley N° 11.683 (t.o vigente).

Que por medio de la sentencia de fecha 30 de octubre de 2024, identificada como IF-2024-118807274-APN-VOCXII#TFN, se resolvió acumular a los presentes actuados el expediente EX-2024-54989929-APNSGAI#TFN.

Que, sentado ello, corresponde referirse a los agravios efectuados por la actora contra los ajustes realizados por el organismo, los cuales resultan sustancialmente análogos en los distintos recursos incoados.

Relata la recurrente que la presente tiene origen en el planteo efectuado, previamente a la presentación de las declaraciones juradas de los períodos ante el Organismo, mediante la cual advierte sobre la improcedencia de que determinaba en dicho momento la normativa fiscal, respecto de la diferencia que generaba la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo y la no aplicación del mismo, lo que generaba una diferencia de alícuota efectiva tal, que tornaba a este último como manifiestamente inconstitucional. Ello así, se inició la promoción de acciones declarativas de certeza a los fines de obtener la declaración de inaplicabilidad al caso de

todas aquellas normas que haga inaplicable el mecanismo de ajuste por inflación y que las mismas tramitan ante el Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo 12, Secretaría 23 “Arquimia SA C/ EN-AFIP s//Proceso de Conocimiento” Expte. 13829/2020” y el Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo 2, Secretaría 3 “Arquimia SA C/ EN-AFIP S/Proceso de Conocimiento” Expte. 12413/2021, respectivamente.

Aduce que el mecanismo de ajuste por inflación resulta procedente para los períodos fiscales 2019 y 2020, pues considera que la norma que se pretende aplicar no resuelve el impacto que generan los efectos negativos -como la inflación- en una economía. Indica que para los periodos objetados, el ajuste por inflación resulta aplicable y que, al computarse en sextos, se da un supuesto caso de confiscatoriedad ya que el impuesto a las ganancias así determinado, absorbería un porcentaje confiscatorio de su ganancias, sosteniendo a su vez que la tributación sobre resultados en donde no se tiene en consideración los efectos en la variación del poder adquisitivo de la moneda, no se adecua ello a las exigencias constitucionales.

Detalla los resultados impositivos que arrojarían la aplicación del mentado mecanismo y su injerencia si el mismo no se aplicara, remarcando que sobre esa diferencia se observan porcentajes que resultan superiores al 40%, es decir, confiscatorio. En ese orden de ideas destaca el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el leading case “Candy S.A.” y la doctrina allí expuesta, en donde el mas Alto Tribunal admitió la aplicación del ajuste por inflación, por cuanto se acreditó que su imposibilidad de aplicación conllevaba la configuración de un supuesto de confiscatoriedad, citando además, en refuerzo de su postura, distintos antecedentes jurisprudenciales posteriores al precedente antes citado.

No expresa agravios respecto de la aplicación de intereses resarcitorios ni de su cálculo.

En cuanto a las sanciones impuestas, luego de sostener la falta de configuración de los elementos objetivo y subjetivo del tipo previsto en el art. 45 de la ley de rito fiscal, manifiesta que obró de acuerdo a las normas vigentes con lo cual no puede imputársele un obrar negligente. Asimismo, indica que en el presente se configuraría la existencia de la figura del error excusable, toda vez que se ha justificado una razonable y fundada interpretación de la normativa aplicable, lo que descarta la culpabilidad en su conducta.

Por último, y a los fines de evitar pronunciamientos contradictorios, solicita la suspensión en el trámite de las actuaciones hasta en tanto se dicte sentencia definitiva y firme en la acción declarativa de certeza interpuesta y que fuera indicada ut supra.

Acompaña prueba documental, ofrece prueba y solicita se revoque el acto apelado con costas. Hace reserva del caso federal.

II- Que mediante las presentaciones incorporadas a los IF-2024-90004969-APN-DTD#JGM e IF-2024-900052354-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. En primer término solicita se rechacen los planteos efectuados por la recurrente respecto de la suspensión del trámite de las presentes actuaciones –y que entiende como el planteo de una excepción de litispendencia- por cuanto en el caso traído a conocimiento, no se presenta la triple identidad requerida para la procedencia de la defensa en cuestión.

Respecto al fondo de la cuestión, sostiene que la aquí recurrente pretende la aplicación de un régimen que se encuentra virtualmente derogado, o bien suspendido, ello por cuanto la aplicación del mismo lejos de paliar los efectos de la inflación, los aceleró adoleciendo además de una trasgresión al principio de equidad. Indica que con la sanción de la ley 25.561 que puso fin al régimen de convertibilidad, pero manteniéndose lo dispuesto por los artículos 10 de la 23.928 y 39 de la 24.073, los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias no se encuentran legalmente autorizados a corregir por inflación los resultados impositivos ni

actualizar las amortizaciones.

Sin perjuicio de ello, remarca que con la modificación efectuada a la ley del impuesto a las ganancias la Ley N° 27.541 (B.O. 23/12/2019) se incorporó una nueva modificación al régimen de imputación del ajuste por inflación, para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018, estableciendo la posibilidad de efectuar la deducción del balance impositivo el ajuste por inflación, siempre y cuando se verifiquen los porcentajes de variación del Índice de Precio al Consumidor (IPC). Es decir, que se restauró formalmente la aplicación del Ajuste por Inflación impositivo, a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018, en tanto se cumplieran las condiciones indicadas en la ley, específicamente en su artículo 106, siendo voluntad del legislador habilitar bajo determinadas condiciones y circunstancias, ciertas actualizaciones y con un índice en particular para aplicar el mentado mecanismo.

Realiza el detalle por el cual entiende que en los ejercicios en discusión, teniendo en consideración los factores indicados en la modificación a la norma, la actora no se encuentra habilitada para aplicar el ajuste por inflación impositivo en la declaración del Impuesto a las Ganancias de dichos ejercicios. Asimismo, remarca que la alícuota efectiva se encuentra por debajo del 62% considerando la doctrina emanada del fallo “Candy”

En cuanto a los intereses resarcitorios, sostiene la procedencia de los mismos, estos por ajustarse a lo dispuesto en el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

En cuanto a las multas aplicadas señala que la conducta del recurrente encuadra en lo establecido en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario haciendo notar que se encuentran comprobados los aspectos tanto objetivos como subjetivos por cuanto la contribuyente omitió el pago del aporte oportunamente y en su justa medida, no configurándose tampoco el supuesto de error excusable.

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que se rechacen los recursos intentados y, oportunamente, dicte sentencia confirmando en su totalidad las resoluciones recurridas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por medio de las PV-2024-98089897-APN-VOCX#TFN y PV-2024-116625654-APN-VOCXII#TFN respectivamente se resolvió rechazar los pedidos de suspensión del trámite de las presentes actuaciones que fuera solicitado por la actora en sus escritos de recurso.

IV.- Que mediante la PV-2024-128023840-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba y admitiéndose la pericial contable ofrecida por la recurrente, la que se encuentra agregada en los presentes autos. Que mediante la PV-2025-60803170-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio y se elevan la presente causa a conocimiento de la Sala “D”. Ello así, por medio del IF-2025-61318444-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, obrando las presentaciones efectuadas por las partes a tal fin por IF-2025-66968116-APN-DTD#JGM e IF-2025-67901404-APN-DTD#JGM.

Finalmente, por IF-202592606788-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Que a los fines de resolver la cuestión en debate resulta pertinente efectuar el análisis de la normativa aplicable al caso teniendo en cuenta las modificaciones introducidas al texto de la ley del gravamen en lo que hace al método del ajuste por inflación y los términos en que ha sido planteada la litis.

Que el art. 39 de la ley 24.073 disponía que: “A los fines de las actualizaciones de valores previstos en la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones), y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General

Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 23.415 y sus modificaciones). El Poder Ejecutivo Nacional en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior”. Que dicha norma no suspende ni deroga el mecanismo de ajuste por inflación establecido en la ley del impuesto a las ganancias, si no que torna neutro el ajuste, porque a partir de la fecha allí dispuesta (1/4/92) la relación inicial de la variación de precios será siempre uno (1).

Con posterioridad, a partir del dictado de la ley 27430 (BO: 29/12/2017) se modifica el artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias (t.v para el período en examen) el que estableció que : “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 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento 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 y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior”.

Es decir, que el ajuste por inflación resultaría aplicable cuando la inflación acumulada supere el 100% en tres ejercicios, debiendo superar el 33,33% y 66,66% para los ejercicios primero y segundo iniciados a partir de la citada reforma, respectivamente, y para el cálculo del ajuste debería usarse el índice de precios internos al por mayor (conf. modificación introducida al art. 89 de la ley del gravamen por la ley 27430).

Que por otro lado, con la sanción de la ley 27.468 (B.O. 4/12/2018) se sustituye el último párrafo del art. 95 citado por el siguiente: “las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2018. Respecto del primero, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de 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 un quince por ciento (15%) para el primero, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente”. Además, por ésta norma se reemplaza la aplicación del índice de precios internos al por mayor -IPIM- por el índice de precios al consumidor, nivel general -IPC-, e incorpora como segundo artículo sin número a continuación del artículo 118 de la ley del impuesto que: “El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primero, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes”.

Por otro lado, a partir del dictado del Decreto N° 824/2019 se aprobó un nuevo texto ordenado de la Ley de Ganancias y en tal sentido corresponde referirse a las normas a aplicar al caso.

Que 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 ganancias 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 parte, el artículo 194 (según el texto establecido por la Ley 27.541) 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 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”.

Que el ajuste por inflación “...se trata de un mecanismo previsto en la ley de impuesto a las ganancias que tiene por finalidad corregir el impacto distorsivo que el fenómeno inflacionario produce en el resultado impositivo. Permite que el tributo recaiga sobre la expresión real de la materia imponible al depurarlo de los efectos distorsivos de la inflación...” (Tozzini, Gabriela I. - Corti, Arístides Horacio, “La ley de presupuesto 2006 y el ajuste impositivo por inflación ¿una cuestión superada?”, publicado en Sup. Act. 16/5/2006, 1 -IMP 2006-8,1073).

VI - Que, en el presente caso la recurrente centra sus agravios en que de no aplicarse el mecanismo del ajuste por inflación para los períodos bajo análisis, la alícuota efectiva daría como resultado un monto de impuesto a ingresar que resulta confiscatorio y por ende lesivo de la capacidad contributiva. Para ello, sustenta su postura en el informe pericial contable por ella propuesto -y ordenada su producción ante esta instancia jurisdiccional- y en el criterio fijado por nuestro más Alto Tribunal en el fallo “Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo”, sentencia del 3/7/2009.

Al respecto, se ha señalado que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (cfr. Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293;

322:3255, entre otros) y en todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)” conforme se expusiera en el fallo “Candy SA” .

Que en dicho precedente la Corte se expide sobre la posibilidad de aplicar el ajuste por inflación, señalando que para que exista confiscatoriedad debe producirse una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital, siendo su límite relativo ya que puede variar en el futuro y aun en un mismo tiempo. Así, remarca que en el caso concreto, de la comparación entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, surge que de no recurrirse al mecanismo de ajuste cuya aplicación se discute en la causa, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35%, sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades contables ajustadas. Estos porcentajes exceden los límites razonables de imposición.

También se hace hincapié en 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 (cfr. 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”.

En función de ello, la Corte consideró que la inaplicabilidad del mecanismo de ajuste por inflación impositivo no es procedente, en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por la compañía, excediendo cualquier límite razonable de imposición, configurándose así el supuesto de confiscatoriedad.

Que el presente caso, a diferencia del que motivó el dictado del precedente antes referido, para la determinación de los períodos 2019 y 2020 discutidos en autos, la ley del gravamen que resulta aplicable prevé la utilización del mecanismo de ajuste por inflación, sujeto a determinadas condiciones y con los alcances allí fijados.

VII - Que, tratándose de períodos en los que la normativa a aplicar difiere, considero pertinente señalar que:

1.- el ejercicio fiscal 2019 abarca desde el 1° de noviembre de 2018 al 31 de octubre de 2019, y atento la modificación introducida por la Ley N° 27.468 (B.O. 4/12/2018), el art. 106 de la Ley del gravamen mencionado precedentemente, estableció que respecto del primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1/1/2018, el ajuste por inflación sería aplicable sólo en caso de que la variación del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), calculado desde el inicio hasta el cierre del ejercicio, superare un 55%, 30% o 15% para el primer, segundo y tercer año de aplicación respectivamente. A su vez, mediante el art. 4 se incorporó a la Ley del impuesto el art. 194 estableciendo que el resultado por aplicación del ajuste ya fuere positivo o negativo, se computaría un tercio (1/3) en el año en el que se generare el ajuste impositivo y los otros dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los siguientes dos ejercicios.

Que para dicho período, en el acto recurrido se hace notar que según los datos del IPC publicado en la página web del INDEC la variación fue del 50,50% (act. adm., fs. 134 del IF-2024-90002568-APN-DTD#JGM y fs 167 IF-2024-90002812-APN-DTD#JGM) , motivo por el cual el Fisco entendió que no se cumplían las condiciones para

que sea aplicable al caso el ajuste por inflación previsto en la ley, precisando que la recurrente confunde la normativa en tanto la misma plantea que se encuentra habilitada para aplicar dicho mecanismo con fundamento en que se trataría del segundo ejercicio económico y por lo tanto toma como parámetro la variación del IPC en el 30% , cuando para el ejercicio 2019 correspondería tener en cuenta la variación fijada para el primer ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2018. Frente a ello sostiene que la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias obtenidas en el citado ejercicio sería superior al 48,12%, según expone en su escrito recursivo.

Que las normas referidas son claras en cuanto a que en el caso del ejercicio 2019 se al iniciarse recién el 1° de noviembre de 2018 debe entenderse que encuadra en el “primer” ejercicio que menciona el art.106, esto es que la variación del IPC no superase un 55%, por tratarse del primer año si correspondiera su aplicación, en tanto dicha reforma se torna operativa para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018.

En tal sentido, le asiste razón al ente fiscal que al ser la variación del IPC inferior al parámetro dispuesto por la norma, no procede aplicar el mecanismo del ajuste por inflación para determinar el tributo del período 2019.

Que lo expresado precedentemente, no obsta a que deba analizarse si en el caso se configura un supuesto de confiscatoriedad como plantea la recurrente, debiendo examinarse lo plasmado en el informe pericial ordenado en autos.

De acuerdo con lo expresado en la pericia contable respecto del período bajo examen (agregada por IF-2025-51535520-APN-DTD#JGM), el perito de la recurrente señala que por el período 2019, la alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias determinado de no permitirse la aplicación del Ajuste por inflación Impositivo sería del 48,12%, mientras que para el perito del Fisco solo representa el 35,52%.

Que a tenor de lo expresado, del informe pericial referido tampoco se advierte que el tributo sin aplicar el ajuste resulte confiscatorio.

2.- En cuanto a la determinación del periodo 2020, dicho ejercicio se inicia el 1° de noviembre de 2019 y cierra el 31 de octubre de 2020. Que en ocasión de aplicar el ajuste por inflación en relación al impuesto a tributar computó el 100% del ajuste (aplicación integral), sin utilizar el mecanismo impuesto en la ley 20.628 (Decreto 824/2019) en cuanto dispone el diferimiento en sextos en relación al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019, esto es que el resultado, positivo o negativo según el caso, debería 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.

Señala el Fisco en el acto recurrido que, a diferencia de lo que la actora alega, la alícuota efectiva que arrojaría la determinación del impuesto sin la aplicación del ajuste no ascendería al 44,27 % sino del 35,30% de considerarse un sexto como indica la normativa aplicable al caso.

Para dirimir la cuestión planteada, considero que debe decidirse si los parámetros fijados por la Corte Suprema en el “Candy” ya citado, es aplicable en autos teniendo en cuenta el marco legal actual. A tal fin corresponde analizar la prueba pericial contable producida.

Que de la pericia contable referida al período 2020 (vide IF-2025-56194507-APN-DTD#JGM), el perito de la parte actora indica que la tasa efectiva del resultado impositivo tomando el ajuste por inflación del 100% en dicho ejercicio asciende al 37,198%, mientras que si se considera sólo un sexto sería del 44,200%; por su parte el perito del Fisco Nacional dice que conforme las cifras determinadas por el recurrente surge que la alícuota efectiva resulta ser del 35,30%.

Que contra dicho informe, mediante presentación IF-2025-58848924-APN-DTD#JGM, la apoderada del Fisco Nacional impugna las respuestas dadas por el perito propuesto por la parte contraria en lo que hace a los puntos 3 y su anexo y el punto 4. Señala que el experto se refiere a tres alícuotas -37,19%, 45,60% y 44,20%- partiendo de diferentes hipótesis que no se corresponden con lo que se denomina "Alícuota efectiva" cuando se hace referencia al fallo Candy. S.A., precisando que dicho parámetro es el que respeta el cálculo efectuado por el perito del Fisco, siendo la alícuota efectiva del 35,20%. Que las observaciones que formula la representación fiscal resultan acertadas.

Conforme el análisis efectuado y de acuerdo al planteo efectuado por la actora, vinculado a que el diferimiento de sextos del ajuste por inflación resulta confiscatorio, de la prueba rendida se observa que, la incidencia del monto que arroja el cálculo del impuesto a las ganancias siguiendo los lineamientos del sistema con diferimiento de sextos, respecto del impuesto a ingresar por el ejercicio fiscal 2020 sin diferimiento de sextos respecto de la base imponible sujeta a impuesto con la deducción del ajuste en su totalidad, arroja como resultado final una alícuota efectiva que no alcanza los parámetros fijados por nuestro más Alto Tribunal en el precedente "Candy S.A." ya citado.

Que ello así y dado que la prueba recabada en esta instancia no permite tener por acreditado que la aplicación irrestricta de la normativa reglamentaria implicaría un insumo notorio de una porción sustancial de las rentas obtenidas por el actor.

3.- Que si bien, en ocasión de alegar la parte actora puntualiza que en las causas "ARQUIMIA SA c/ EN-AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", Expte. 13829/2020, que tramita ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 12, Secretaría N° 23 y "ARQUIMIA SA c/ EN - AFIP - DGI - LEY 20628 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", Expte. 12413/2021, en trámite ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 2, Secretaría N° 3, recayeron sentencias con fecha 23 de setiembre de 2024 y el 19 de marzo de 2025, respectivamente, que fueron favorables a su petición, lo cierto es que las mismas se encuentran apeladas y en trámite por ante las Sala III y I de la Alzada, tal como surge de tal presentación. Asimismo, cabe señalar que el Fisco Nacional, al alegar también hace referencia a ello.

En tal sentido, el hecho de que las mismas fueron objeto de recurso -y por ende no revistiendo el carácter de sentencia firme-, no obstaculiza ni condiciona a esta juzgadora a resolver mediante la adopción de un criterio propio sin seguir los lineamientos de un antecedente como el que se invoca.

4.- Que en virtud del análisis realizado en los puntos 1.- y 2.- del presente Considerando, corresponde admitir el criterio fiscal plasmado en los actos apelados.

VIII-Que sobre los intereses resarcitorios intimados, cabe recordar que éstos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Que la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma -art. 37 de la ley de rito- permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005). Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Citibank NA C/D.G.I" (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como

resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesidad del elemento culpa para su imposición.

IX.- Que resta pronunciarse sobre la multa impuesta a la recurrente graduada en el 100% del tributo determinado, con sustento en el art. 45 de la ley de rito.

Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (texto según ley 27.430) dispone que: “Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:...a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas....”. Además, se establece que cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

Que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), y el artículo 45 de la ley N.º 11.683 no exige una intención dolosa, sino que para que se configure la conducta allí contemplada resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998).

Que ello así y de acuerdo con las circunstancias expresamente analizadas, cabe confirmar la sanción impuesta, en tanto se encuentra debidamente justificado tanto el encuadre en el tipo penal como la graduación aplicada, no habiendo elementos que justifiquen su eximición.

X.- Que ello así, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

El Dr. Martin dijo:

I. Adhiero a los relatos de la Vocal Instructora realizados en su voto.

II. Respecto del período fiscal 2019, por inaplicabilidad del mecanismo de Ajuste por Inflación Impositivo (AxI), adhiero al voto de la Dra. Gómez en cuanto a que, si bien su conclusión no responde al mecanismo vigente oportunamente y tratado por la Corte en el caso Candy, el impacto en la tributación efectiva por aplicación del artículo 3° de la ley N° 27.468, lleva a considerar en el presente caso el criterio sostenido por nuestro máximo tribunal (resolución 67/24).

III. Con relación al período fiscal 2020 con cierre de ejercicio 31 de octubre, debe recordarse que se trata del segundo ejercicio finalizado con posterioridad a la vigencia de la Ley 27.430 y modificaciones. Al respecto para resolver la aplicación efectiva y plena del AxI corresponde en primer lugar verificar si el umbral del 30% fue superado o no. Analizado el IPC para dicho lapso, el mismo indica un incremento levemente superior al 37%. Por ende, se cumple la condición para aplicar el mecanismo de AxI contemplado en la Ley de Impuesto a las

Ganancias con la restricción fijada en términos de imputación, ya que el resultado que arroje dicho instrumento deberá ser computado en sextos durante seis ejercicios fiscales.

Esta conclusión permite desestimar in límine su asociación con el fallo Candy, ya que en aquel caso se desprendía una definición binaria, aplicación o no del ajuste, mientras que en el presente caso la utilización del régimen y el reconocimiento del resultado que arroje el procedimiento, están autorizados en su totalidad, existiendo únicamente una virtual afectación respecto del criterio general de devengamiento en lo que refiere a los períodos a que deben imputarse.

De esta manera, resultaría sesgado y parcial un análisis que contemplara, a los fines de evaluar la figura de la confiscatoriedad, la comparación en el período fiscal 2020 del AxI total (posición de la empresa) vs AxI sexto (texto legal), ya que los otros 5 sextos están reconocidos por vía del diferimiento, siendo computables en los ejercicios siguientes. Lo expuesto se diferencia radicalmente de la problemática existente hasta la sanción de la ley 27.430 donde la Litis era la aplicación o no del AxI. Sobre esta base, y en un plano teórico de análisis de una eventual confiscatoriedad, cabría analizar y comparar los 6 años en conjunto, de lo que podría devenir únicamente un impacto financiero sobre el que pudiera recaer la tilde de violación del citado principio constitucional. En síntesis, no se trata en el presente caso de una inaplicabilidad definitiva (Caso Candy) sino de una aplicación condicionada o si se quiere una inaplicabilidad reversible, cuestión que obliga a contemplar datos plurianuales, que aquí no se han observado ni puestos a disposición.

En base a lo descripto y analizado, entiendo que se impone rechazar el recurso planteado respecto del período fiscal 2020 y confirmar la Resolución N° 68/2024, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en el EX-2024-54901665-APN-SGAI#TFN fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 7.758.080 (pesos siete millones setecientos cincuenta y ocho mil ochenta) equivalente a 104.31 (ciento cuatro con 31/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 19.395.200 (pesos diecinueve millones trescientos noventa y cinco mil doscientos equivalente a 260.77 (doscientos sesenta 77/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° 1687/2025 (05/08/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en el EX-2024-54989929-APN-SGAI#TFN fijándolos para la representación procesal en la suma de \$9.656.805 (pesos nueve millones seiscientos cincuenta y seis mil ochocientos cinco) equivalente a 129.84 (ciento veintinueve con 84/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 24.142.013 (pesos veinticuatro millones ciento cuarenta y dos mil trece) equivalente a 324.59 (trescientos veinticuatro mil con 59/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° 1687/2025 (05/08/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular al perito contador, Dr. Guillermo García Fuster, en la suma de \$ 15.814.706 (pesos quince millones

ochocientos catorce mil setecientos séis) equivalente a 212,63 (doscientos doce con 63/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria- los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y las labores periciales realizadas, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° 1687/2025 (05/08/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.