

Impuesto A Las Ganancias Ajuste Por Inflacion Confiscatoriedad

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Ajuste por inflación. Confiscatoriedad

Se confirma la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó la resolución por la que se había determinado el impuesto a las ganancias, en el entendimiento de que se cumplían en forma suficiente los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación para considerar confiscatorio el impuesto a las ganancias determinado por el período discutido.

Buenos Aires, 18 de marzo de 2015.- Y VISTOS: estos autos caratulados "Entretelas Americanas SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo?"; y CONSIDERANDO: 1º) Que, a fs. 404/412, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución apelada en todas sus partes y por la que se había determinado a la actora el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002 con más intereses y multa. Impuso las costas por su orden. Para así resolver consideró, en síntesis, que del informe pericial se desprendía que de aplicarse el mecanismo del ajuste por inflación, no sólo no existiría impuesto a ingresar sino que se obtendría un quebranto impositivo, lo que tornaba imposible calcular los porcentajes que la Corte Suprema de Justicia de la Nación había establecido como pauta para considerar que el impuesto era irrazonable por ser confiscatorio. En efecto, esos porcentajes sobre las ganancias reales eran imposibles de obtener en la especie porque no habían existido beneficios. Por ello, si se entendía que la finalidad del mecanismo de ajuste en el impuesto respectivo había sido la de evitar las distorsiones producidas por los períodos inflacionarios, efectuar el cálculo del tributo sobre las pérdidas de manera tal que recayera sobre el capital de la empresa en un 7,03% resultaba, en sí mismo, confiscatorio porque se estarían gravando ganancias ficticias o inexistentes, acarreado la aniquilación del patrimonio del contribuyente y vulnerando los principios de equidad y capacidad contributiva. Por lo expuesto, concluyó que en la especie se cumplían en forma suficiente los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación para considerar confiscatorio el impuesto a las ganancias determinado por el período discutido. 2º) Que, contra esta decisión, apeló el Fisco y expresó agravios a fs. 431/438 vta., cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 452/461. El Fisco efectuó los siguientes planteos: a) Sostuvo que la Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos. b) Afirmó que los libros sobre los cuales trabajaron los peritos no se encontraban llevados en legal forma, lo cual invalidaba cualquier conclusión que pudiera ser tomada al respecto. c) Señaló que la perito de la actora, en lugar de relacionar términos homogéneos, mezcló valores extraños entre sí para arribar a la existencia de una supuesta confiscatoriedad, a lo que agregó que para que ésta exista debe producirse una absorción de una porción sustancial de la renta o el capital por parte del Estado. 3º) Que, asimismo, a fs. 404/412 la actora apeló la imposición de costas, contestado a fs. 464/472. 4º) Que, conforme surge de los presentes autos, la AFIP-DGI determinó de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al período 2002, con más intereses y multa al haber detectado que la actora había deducido del balance impositivo correspondiente al período 2002 el ajuste por inflación previsto en el título VI de la ley del impuesto a las ganancias (arts. 94 a 98). El Tribunal Fiscal, a fin de resolver la presente causa, se remitió al precedente "Candy" (Fallos: 322:1571) y la analizó a la luz de dicha doctrina. En tal sentido, rechazó el planteo de inconstitucionalidad de la actora. No obstante ello, y siguiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre los agravios de la actora dirigidos a demostrar la lesión de su derecho de propiedad y la confiscatoriedad del impuesto calculado sin aplicar el ajuste por inflación. Para ello tuvo en cuenta que en aquel precedente el Alto Tribunal había advertido la desmesurada incidencia real del gravamen por la no aplicación del ajuste por inflación, y había concluido en que la ganancia neta determinada sin tal ajuste no era adecuadamente representativa de la renta que la ley del impuesto pretendía gravar (utilidades reales en lugar de ganancias ficticias). Siguiendo este razonamiento, analizó la pericia contable y concluyó que de dicho informe se desprendía que, de aplicarse el mecanismo de ajuste por inflación, no sólo no existiría impuesto a ingresar sino que se obtendría un quebranto impositivo, lo que tornaba imposible calcular los porcentajes que excedieran la alícuota establecida por la ley del gravamen y llegasen a los límites del 55% o del 62% que la Corte Suprema de Justicia ha establecido como pauta para considerar que el impuesto era irrazonable por confiscatorio. 5º) Que, cabe señalar que este Tribunal ha admitido que las normas que suspenden el ajuste impositivo por inflación pueden provocar efectos confiscatorios respecto de ciertos contribuyentes y para el Impuesto a las Ganancias, en la medida en que logren acreditarse los extremos tenidos en cuenta por el Máximo Tribunal en la causa "Candy S.A." (Fallos: 322: 1571) (ver causa "Klockmetal SA c/EN -AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva" del 19 de diciembre de 2013). Cabe recordar que, en el primero de los precedentes citados, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que, "si bien el mero cotejo de 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? (considerando 14). Asimismo precisó que, en ese caso concreto bajo análisis, la accionante había ofrecido como prueba un informe especial de contador público -respaldado, a su vez, por las conclusiones del perito contador designado de oficio-, del que surgía que, de no recurrirse al mecanismo correctivo en el período pretendido, es decir, de determinarse el Impuesto a las Ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año; porcentajes que excedían los límites razonables de imposición (confr. causa citada ut supra, consid. 8°). Por otra parte, es dable advertir que - con posterioridad- el Alto Tribunal ha fallado en numerosas causas vinculadas con la aplicación del ajuste por inflación, en las que tuvo por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el referido precedente ?Candy S.A.?, sobre la base de los instrumentos acompañados por la actora en cada caso y, en especial, las conclusiones de peritajes contables (confr. A.587.XLII, ?Alica S.A. c/ AFIP y otro s/ acción declarativa?, y sentencias del 27/04/10; F.386.XLII, ?Flexiprin S.A. c/ AFIP y otro c/ acción de amparo?, FMP 81042236/2003/CS1 -CA1 ?Luis Solimeno e Hijos SA c/ AFIP -DGI s/ amparo -ley 16.986?, sent. del 17.03.2015; entre muchas otras). Además, en otros tantos casos, ha desestimado la configuración de ese agravio con la consecuente remisión a la doctrina sentada en el precedente ?Santiago Dugan Trocello? (Fallos: 332:1571), por la circunstancia de no haberse producido en esos autos pericia contable, y resultar insuficiente la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por las accionantes, aunque estas incluyeran un informe o certificación de contador público (confr. B.446.XLIII, ?Bertoto, Bruera Cía. SACyF c/ Estado Nacional - AFIP - DGI s/ demanda de repetición? y B.361.XLIII y otros, ?Broda, Jorge y Roberto Soc. de Hecho c/ PEN s/ amparo ley 16.986 y medida cautelar?, sentencias del 19/5/10; entre muchas otras). 6°) Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que ?si bien el mero cotejo de 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? (?Candy S.A.? cit., considerando 14). 7°) Que el Alto Tribunal también consideró -en otras causas- que la procedencia del impuesto reclamaba la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual, requisito indispensable en todo gravamen. En tal orden de ideas, precisó ?que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible la exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquellas manifestaciones permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado? (Fallos: 312:2467). 8°) Según explica la doctrina, la capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario (Jarach, ?En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario?, en ?La Información?, LVI, 884 y ss). 9°) Que en el caso de autos, conforme surge del informe pericial de fs. 304/323 (punto g), la experta propuesta por la actora informa que el ejercicio cerrado el 30/11/02 arroja un quebranto de \$2.938.437, que corresponde al resultado contable, es decir al resultado real, que es el ajustado por inflación. En tanto, según la determinación de oficio apelada, el impuesto determinado asciende a \$ 1.289.924,95 (ver fs. 313). Asimismo, en cuanto a la relación del monto del impuesto pretendido por la AFIP con respecto a las utilidades reales del ejercicio, precisa que el resultado real es una pérdida por lo que no se puede efectuar la relación propuesta, pues la división de un guarismo positivo por uno negativo daría como resultado una tasa infinitamente elevada. Reafirma en tal sentido que al compararse una pérdida con un impuesto como el exigido en autos es indudable que el gravamen se estaría pagando con parte del capital o patrimonio neto de la sociedad, y teniendo en cuenta que dicho patrimonio era de \$18.328.574 al 30/11/02 y el monto del impuesto determinado por el Fisco asciende a \$ 1.289.924,95 concluye en que el gravamen estaría incidiendo en el capital o patrimonio neto en un 7,03% (pto. h) lo que implica financiar el gravamen con parte del capital, ya que no existen ganancias reales en el ejercicio. 10) Que, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, el perito designado a propuesta del Fisco disintió con lo dictaminado por la actora y efectuó su propia valoración acerca del proceder de la sociedad recurrente al realizar el ajuste por inflación, el que consideró improcedente por existir normas que impiden su aplicación, pero lo cierto es que se limitó a expresar su desacuerdo con las respuestas dadas por la perito de la contraria, formulando críticas sin brindar respuestas alternativas que pudieran ilustrar al juzgador sobre lo expresamente

requerido, circunstancias éstas que no fueron debidamente rebatidas por el Fisco en su expresión de agravios. En efecto, en su recurso el Fisco se limitó a señalar que existían irregularidades en las registraciones y que en la pericia se habían mezclado valores extraños entre sí para arribar a la existencia de una supuesta confiscatoriedad, todo lo cual restaba valor a esa prueba. Al respecto cabe señalar que la existencia de registraciones antedatadas recién fue observada por el perito del Fisco en la pericia contable producida ante el Tribunal Fiscal. No obstante, se puede advertir del informe final de inspección que ninguna observación merecieron las registraciones al punto que se había concluido que de las actuaciones practicadas no se habían verificado ajustes a favor de la AFIP (confr. fs. 4/14 del Cuerpo Único, Sección Investigaciones). En tanto, del informe de generación de cargo se puede advertir que el ajuste se originó al haberse detectado la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación a partir del 1º de enero del 2002 hasta el 30 de noviembre de dicho año, sin que se haya formulado ninguna otra objeción respecto de la contabilidad de la actora (fs. 79/80 del referido cuerpo normativo). Cabe señalar, asimismo, que el propio Fisco, en el acto de determinación, desestimó la prueba pericial ofrecida en sede administrativa señalando al respecto que "de la verificación formal de los libros, sólo podrá concluirse lo que este organismo ya conoce, es decir, que las operaciones se encuentran registradas, pero ello no resulta el cargo que se le imputa, como tampoco se discute la cuantía del monto determinado por la rubrada en concepto de ajuste por inflación". (ver especialmente fs. 21 de autos).

11) Que las referidas circunstancias son suficientes para desestimar las manifestaciones del Fisco referidas a las irregularidades de las registraciones, en tanto de lo señalado anteriormente se puede observar que no sólo no fue advertido oportunamente sino que ninguna incidencia tuvo en la determinación del impuesto, la cual se centró en la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación. A lo expuesto cabe agregar que tampoco resultan conducentes los argumentos referidos a la supuesta mezcla de valores extraños que habría efectuado la perito de la parte actora, porque con relación al monto del impuesto pretendido por la AFIP con respecto a las utilidades reales del ejercicio, dicha profesional informó que el resultado real era una pérdida por lo que no se podía efectuar la relación propuesta, pues la división de un guarismo positivo -impuesto- por uno negativo -quebranto- daría como resultado una tasa infinitamente elevada. Y, si bien, el perito del Fisco no coincide con dicha respuesta, más allá de las refutaciones genéricas que realiza, no efectúa los cálculos requeridos al efecto en dicho informe.

12) Que, en conclusión, toda vez que, tal como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación "la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen" (Fallos 312:2467), y que en el caso de autos la liquidación del impuesto sin aplicar el ajuste afecta los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto dejó sin efecto la determinación del gravamen practicada sin aplicar dicho mecanismo. Por ello, corresponde rechazar el recurso del Fisco y confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de agravio. En cuanto a las costas, corresponde imponerlas en ambas instancias por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida (art. 68, segunda parte del CPCCN), por lo que se desestima el recurso interpuesto por la actora sobre esta cuestión. Po todo lo expuesto SE RESUELVE: desestimar los recursos de ambas partes y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en todo cuanto fue materia de agravio. Con costas por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN). Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Marcelo Daniel Duffy Jorge Eduardo Morán Rogelio W. Vincenti

002046E