

SE ABREN CAMINOS JUDICIALES PARA EL AJUSTE POR INFLACION

EL CRONISTA COMERCIAL 6-12-2018

Por ENRIQUE CONDORELLI

Ante la reciente aprobación, por parte de ambas cámaras, sobre la reforma del ajuste por inflación fiscal en el impuesto a las ganancias, que había sido aceptado por la ley 27.430 de Reforma Tributaria de diciembre de 2017 para los ejercicios comerciales que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2018, se abren los interrogantes sobre la posible judicialización de esta cuestión.

Al respecto, podemos asegurar que, no obstante, la alteración al sistema, cuyo propósito es restringir la aplicación del ajuste por inflación autorizado por la mencionada ley 27.430, el asunto lejos de quedar cerrado comenzará abrirse en el ámbito judicial.

Decimos esto, ya que existen suficientes precedentes del Alto Tribunal que han marcado una guía certera en esta materia la que podemos resumir de la siguiente manera: si se demuestra que el impuesto a las ganancias, sin aplicar el ajuste por inflación, absorbe una parte sustancial de la renta y esto se da en la medida que el tributo ingresado representa más del 62% del resultado impositivo con el ajuste o del 55% de las utilidades contables ajustadas, conforme caso "Candy S.A." (Fallos: 332:1571) o bien un resultado neto impositivo del 46,46% (doctrina de la CSJN en el caso "Royo"), entonces el mecanismo es plenamente aplicable.

Ahora bien, trasladadas estas conclusiones a la situación presente si se acredita suficientemente que, aplicando la legislación vigente, la tasa efectiva del impuesto a las ganancias supera la prevista en el art 69 de la ley del tributo y ello afecta una parte sustancial de la renta de acuerdo a la doctrina de la Corte Federal, entonces el caso puede ser llevado a los tribunales de justicia.

Es medular dejar sentado que la prueba no puede ser unilateral, es decir que si bien son necesarias, no alcanza con acompañar certificaciones contables ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas efectuadas por un contador contratado por el contribuyente sino que es esencial producir, dentro de cada expediente particular, la pericial contable y de esto ha dado cuenta la CSJN en el caso "Pontoni, Roberto", del 17/5/2011 dónde revocó una sentencia por no haberse producido la pericial dentro del caso concreto.

Sentado ello nos preguntamos ¿de qué manera podemos aplicar el ajuste por inflación? Hay varias. Las estrategias pueden variar y las podemos resumir de la siguiente forma.

Primero, no aplicar el ajuste, pagar el tributo y, luego, promover una demanda de repetición tratando de probar las ratios que ha fijado el Tribunal en “Candy” y “Royo”. Recuérdese que, según el Máximo Tribunal en “Estancias Argentina El Hornero S.A.” del 2/10/2012, no puede demandarse la aplicación del instituto cuando la liquidación del tributo arrojó quebrantos sin haberse utilizado el ajuste por inflación. En otras palabras, no puede aumentarse el quebranto utilizando el mecanismo. Si da quebranto, entonces no hay ajuste posible.

Retomando, el “pago y repita” parece ser una vía útil, idónea y apta para conseguirlo. Lógicamente que el obstáculo a ello es la tasa de interés que equivale al 6% anual devengada desde el momento del reclamo aspecto que ha generado sentencias encontradas en la jurisprudencia dónde, incluso, se ha declarado su invalidez constitucional (por ej la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo en “Driollet, Laspiur Rogelio” dónde aplicó la tasa de interés prevista en la Comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina).

Esa estrategia de pagar y repetir, fue la que exitosamente siguieron varios contribuyentes (“Royo” o el “Banco Bradesco de Argentina S.A.”, ambos de CSJN, entre otros).

Otra forma es la acción declarativa prevista en el art 322 del Código Procesal Civil y Comercial de La Nación. En este sentido, el contribuyente debe aplicar el ajuste por inflación en sus declaraciones juradas y, ante la intimación por parte del fisco en reclamar su improcedencia, acudir a sede judicial requiriendo la convalidación del mecanismo.

Resulta esencial que la Afip expresa o explícitamente, se queje respecto de la aplicación unilateral del ajuste por inflación y, ante ese reclamo fiscal, recién allí –y no antes- promover la declarativa de certeza.

Entendemos que, ante la corrida de vista y más aún cuando ya exista determinación de oficio, más allá de los descargos o recursos administrativos que pueda deducir el contribuyente conforme los incisos a y b del art 76 de la Ley 11.683, queda habilitada la vía a la que venimos aludiendo. Esto se extrae indirectamente del precedente de la CSJN en “Festival de Doma y Folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia el 20 de febrero de 2018 y más derechamente en la decisión de la Sala V de la Cámara en lo Cont. Administrativo Federal en “Paolini Hnos SA c/EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expediente n° 21766/2005, del 24/4/2018 dónde se admitió la acción prevista en el art 322 del CPCCN ante la existencia de una “corrida de vista”.

A nuestro juicio, sin una conducta administrativa previa por parte del Organismo, enderezada a reclamar que se rectifiquen las declaraciones juradas que, sin autorización previa y en forma unilateral, computó el ajuste por inflación, no queda habilitada la acción declarativa. Se requiere, inexcusablemente, de una conducta

expresa, directa y derecha, como puede ser una mera intimación, una corrida de vista o, más aún, una determinación de oficio caso contrario existe un verdadero peligro de que se declare inadmisibile la demanda (máxime después del caso “Shell SA. c/Provincia de Bs As s/Acción declarativa, dictada por la Corte en 26/9/2017 dónde rechazó la vía por inexistencia de conducta administrativa, reiterándolo en “Festival de Doma”, señalada supra).

Naturalmente que, el riesgo en computar el ajuste por inflación y aguardar la exigencia fiscal, sería la posibilidad de que el Ente Recaudador interprete esa conducta como dolosa y, en la medida de que el monto dejado de oblar supere los umbrales previstos en los arts 1 y 2 del régimen penal tributario, podría existir una denuncia por evasión aunque, entiendo, prima facie no debería prosperar ante la existencia de varios fallos del Máximo Tribunal que han avalado la aplicación del ajuste por inflación configurándose, sin dudas, una ausencia de ardid ostensible en la medida que las ratios de “Candy” y “Royo” se verifiquen en el caso concreto.

De hecho, en la causa “Paolini”, ya citada, el propio Fisco calificó la conducta como culposa -art 45, ley 11.683- comprendiendo la ausencia de engaño, haciendo lo propio en los expedientes de “FJW SAT” y “Adecco Recursos Humanos Argentina SA”, citadas más adelante.

Finalmente, podemos asegurar que otra alternativa es, tomar el ajuste por inflación en la declaración jurada, aguardar el reclamo fiscal mediante el procedimiento de determinación de oficio previsto en los arts 16 y 17 de la ley de rito fiscal y, ante el acto administrativo, apelar al Tribunal Fiscal pidiendo que se revoque sin deducir la acción declarativa.

Allí, en el TFN, deben probarse los extremos a los que venimos aludiendo, sustancialmente que se afecte una parte sustancial de la renta, buscando las ratios mencionadas y ofreciendo, naturalmente, la pericial contable más allá de acompañar, ya en el acto de contestar la vista, las certificaciones contables pertinentes.

Esta vía, exitosamente, fue seguida en varias causas (verbigracia “FJW SAT s/recurso de apelación”, Sala “A”, del 20/12/2016 o en “Adecco Recursos Humanos Argentina SA c/AFIP-DGI s/apelación ganancias y sus acumulados”, Sala “C”, del 16/04/2013).

En conclusión, varias son las opciones y alternativas para aplicar el ajuste por inflación, las que variarán según la decisión empresarial que tome cada contribuyente los que deben considerar, sin duda alguna, los márgenes y ratios que ha fijado la jurisprudencia al respecto.