

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 37

I. Objetivos del Informe:

a) Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.

Es importante destacar la gran cantidad de normas, de distinta jerarquía, emitidas por el “Estado Nacional” en materia tributaria a la largo del mes. De las mismas destacamos, si bien *a priori* parece menor, la **R.G. (AFIP) 4162**, la cual modifica el régimen de la R.G. (AFIP) 1817, cuyo desconocimiento y, consecuentemente, incumplimiento por parte de los contribuyentes es generalizado. Ante la modificación de la norma, es una excelente oportunidad para una lectura de todo el régimen y dar cumplimiento cabal al mismo, para lo cual se requiere de una activa colaboración del área de “Sistemas”, más allá del tamaño de la organización en particular.

Por otra parte, también es relevante el cambio que la AFIP introdujo sobre la normativa para obtener los **“Certificados Fiscales para Contratar”**.

Cabe destacar, que a la fecha de realización del presente Informe no se ha promulgado el nuevo Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (si se ha sancionado), con lo cual los comentarios sobre el mismo se efectuarán el próximo mes.

Por último, es importante aclarar que tampoco hemos incluido comentarios sobre de los múltiples proyecto de ley relacionado con temas tributarios (los cuales son de conocimiento público). Oportunamente iremos efectuando los análisis pertinentes, a medida que avance del trámite parlamentario de los mismos.

b) Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

<p>Ingreso Brutos. Exportaciones. Provincia de Misiones .</p>	}	<p>•Corte Suprema de Justicia de la Nación. <i>“La Rural Viñedos y Bodegas S.A. Ltda. c/ Provincia de Misiones s / acción declarativa de certeza”</i>.</p>
<p>Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Medidas Cautelares. Antecedentes.</p>	}	<p>• Cámara Federal de Córdoba. Sala “A”. <i>“TECME S.A. C/ A.F.I.P. – D.G.I. – Acción Meramente Declarativa de Derecho (7/08/2017)”</i>. Impuesto a las Ganancias. Ajustes por Inflación. Acción Declarativa de Certeza. Medida Cautelar. Límites para su Procedencia. Requisitos. Ley 26.854.</p>
<p>Consulta Vinculante AFIP. Reorganización de Sociedades.</p>	}	<p>•AFIP. Consultas Vinculantes. R. (SDG TLI) 38/17 (Fecha 6/09/2017). <i>“Reorganización de Sociedades”</i>.</p>

c) Temas a Seguir. Incluimos en esta sección con temas operativos, provenientes de períodos anteriores, que ameritan un seguimiento en la actualidad.

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Impuestos Internos. Productos Electrónicos. Decreto 979/2017 (BO 29/11/2017).**
En uso de las facultades que el artículo 71 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), le otorga al Poder Ejecutivo Nacional para introducir modificaciones en la “Planilla Anexa” a que se refiere el artículo 70 de dicha Ley, *“motivadas en razones de técnica de nomenclatura y clasificación arancelaria o derivadas de necesidades relacionadas con el régimen tributario aplicable a las operaciones de comercio exterior nacional, siempre que tales modificaciones no alteren, en modo alguno, el universo de mercaderías alcanzado por las disposiciones de la mencionada Ley, así como también para eliminar aquellas que por su obsolescencia pierdan interés fiscal”*, **se reduce a 10,50% la alícuota para determinados bienes electrónicos cuando los mismos sean importados, mientras que la alícuota se reduce a 0,00% cuando sean fabricados por empresas radicadas en el Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego, amparada por la ley 19640.** Se incluyen, entre otros productos: **a)** Aires acondicionados; **b)** Calentadores eléctricos; **c)** Teléfonos, incluidos teléfonos celulares; **d)** Monitores y proyectores; **e)** Aparatos de grabación o reproductor de imagen y sonido; **f)** Aparatos receptores de radiodifusión; etc.

- ✓ **Nación. Impuestos a los Débitos y Créditos Bancarios. Decreto 983/2017 (BO 30/11/2017).**
Se incluye dentro de la exención establecida para las cuentas utilizadas por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, a los movimientos que posibilitan la entrega o depósito de efectivo contra los débitos o créditos en cuentas bancarias de los respectivos clientes. La vigencia es desde el 1/12/2017.

- ✓ **Nación. Ley a Apoyo al Capital Emprendedor. R. (ex SePyME) 598/2017 (BO 3/11/2017) y (ex SePyME) 606/2017 (BO 7/11/2017).** Por medio de la primera de las normas, se reglamenta la creación del **“Registro de Instituciones de Capital Emprendedor”**, a través del cual las instituciones de capital emprendedor y aquellos interesados en acogerse a los beneficios de la Ley, deberán informar los compromisos y efectivos aportes efectuados, así como los emprendimientos invertidos. El certificado de inscripción tendrá una validez de dos años contados a partir de la fecha de emisión y deberá ser renovado a partir de los 40 días hábiles anteriores a la fecha de su vencimiento.

Por su parte, la **R. (ex SePyME) 606/2017** establece, a los efectos de la solicitud del beneficio de deducción en el Impuesto a las Ganancias realizada por inversores en capital emprendedor, el procedimiento para realizar dicha solicitud.

- ✓ **AFIP. Certificado Fiscal Para Contratar. R.G. (AFIP) 4164 (BO 1/12/2017).** Se **sustituye** el cuerpo normativo que instrumenta el procedimiento para solicitar el *“certificado fiscal para contratar”*, para los sujetos que sean proveedores del Estado. Se establece que: **a)** los Organismos estatales que contraten a sus proveedores deberán consultar la situación del contribuyente potencial proveedor del Estado y, a los fines de obtener información respecto de incumplimientos tributarios y/o previsionales, podrán realizar la consulta por medio de intercambio de información mediante el servicio denominado *“Web service - Proveedores del Estado”* o por el servicio *“Consulta - Proveedores del Estado”*, accediendo con clave fiscal; **b)** para que el Estado otorgue el certificado que habilita al contribuyente a ser contratado, **se evaluará que no tenga deudas líquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o de los recursos de la seguridad social por un importe igual o superior a \$ 1.500 y que haya cumplido con la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas;** **c)** en caso de detectarse deuda, el contribuyente podrá consultar la misma ingresando al sistema de Cuentas Tributarias en la opción **“Detalle de Deuda Consolidada”** y, dentro de esta opción, el trámite **“Consulta de deuda de proveedores del Estado”**. La vigencia es desde el 1/12/2017.

- ✓ **AFIP. Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas. R.G. (AFIP) 4154 (BO 10/11/2017).** Se extiende hasta el 1/1/2018 el plazo para efectuar la inscripción en el Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas, establecido por la R.G. (AFIP) 4096.
- ✓ **AFIP. Exención Impuesto a las Ganancias. Entidades Exentas. R.G. (AFIP) 4157 (BO 10/11/2017).** Se modifica el procedimiento establecido en la R.G. (AFIP) 2.681 a través del cual, las entidades enunciadas en los incisos *b), d), e), f), g), m)* y *r)*, del artículo 20, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, deberán acreditar su condición de exentas en el referido gravamen. Las disposiciones de la presente norma entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial, y **resultarán de aplicación para las solicitudes de reconocimiento de exención que se presenten a partir del 1 de marzo de 2018 y las renovaciones de certificados de exención con vencimiento a partir de la última fecha mencionada.**
- ✓ **AFIP. Responsables Inscriptos Obligados a Emitir Facturas “M”. Circular (AFIP) 5/2017 (BO 17/11/2017).** Luego de las numerosas observaciones que la R.G. (AFIP) 4132 ha merecido por parte de los distintas entidades que agrupan y representan a los profesionales en materia tributaria, puesto que la misma estableció un nuevo mecanismo de sanciones impropias, que atenta contra el derecho de defensa de los contribuyentes y, por lo tanto, de carácter inconstitucional, es el propio Organismo quien se auto-limita en la utilización de esta norma.

Se aclara que **los controles se encuentran orientados a detectar contribuyentes que emiten facturas apócrifas**, con la finalidad de generar créditos fiscales ilegítimos o erogaciones inexistentes, y **el solo hecho de registrar incumplimientos formales o inconsistencias aisladas no implicará la inhabilitación para emitir facturas tipo “A”**. Se obligará a emitir facturas "M" a los contribuyentes que, en virtud del análisis de los distintos parámetros, verifiquen desvíos o inconsistencias sustanciales y evidentes entre los montos facturados y la real actividad económica.

- ✓ **AFIP. Plazo de “Consulta Obligatoria de las Constancia de Inscripción” y “Monto de Operaciones Sujetas a Consulta”. R.G. (AFIP) 4162 (BO 27/11/2017).** Se modifica la R.G. (AFIP) 1817, cuyo cumplimiento en la práctica ha sido extremadamente complejo para los contribuyentes, en especial con respecto a la obligación de consultar la totalidad de las constancias de inscripción de clientes y proveedores cada 180 días.

La norma establece que: *“modifícase la resolución general 1817, su modificatoria y su complementaria, en la forma que se indica a continuación: “1. Sustitúyese en el artículo 2 la expresión “...ciento cincuenta pesos (\$ 150),...” por la expresión “...dos mil pesos (\$ 2.000),...”;* **2. Incorpórase como inciso c) del artículo 3, el siguiente: “c) Intercambio de información mediante ‘Web Services’, denominado ‘Consulta constancias de inscripción’ disponible en el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) al que se accederá con certificado de seguridad digital obtenido mediante la utilización de la clave fiscal, tramitada de acuerdo con el procedimiento dispuesto por la resolución general 3713 y sus modificaciones. Las especificaciones técnicas y diseños de datos exigidos se encontrarán publicados en el micrositio ‘Constancia de inscripción - Web Services’, del referido sitio institucional”;** **3. Sustitúyese en los artículos 4 y 5 la expresión “...ciento ochenta (180) días corridos...” por la expresión “...treinta (30) días corridos...”**. Art. 2 - *Las disposiciones establecidas por la presente entrarán en vigencia el primer día del mes siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial”*.

Como mencionamos en el primer párrafo es realmente preocupante el incumplimiento generalizado de la R.G. (AFIP) 1817, en su conjunto, con lo cual la reducción a 30 días de la vigencia de las constancias sólo exacerba una situación fáctica la cual es desconocida por el Fisco (en el mejor de los casos). Sería importante una revisión de esta norma o una extensión en los plazos para su aplicación a partir de las modificaciones a nivel de “sistemas” que implica la aplicación cabal de la misma.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Nuevo Nomenclador de Actividades (SIFERE). R.G. (CA) 13/2017 (BO 16/11/2017).** La Comisión Arbitral realizará la conversión automática, durante el mes de diciembre de 2017, de los códigos de actividades de los contribuyentes que tributen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen de “Convenio Multilateral” y se encuentren activos en el Sistema Padrón Web, según el nuevo Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES).

Las conversiones automáticas serán válidas si el contribuyente no presenta posteriormente, y antes del vencimiento del primer anticipo del período fiscal 2018, el trámite de modificación del código de actividad, el cual deberá realizarse a través de los mismos procedimientos vigentes a la fecha para realizar dichos trámites.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. COT. R.N. (ARBA) 41/2017 (BO 16/11/2017).** Se reglamenta el procedimiento para la aplicación de la sanción de multa y clausura en caso de que detecte la no emisión del código de operación de traslado o transporte, tal cual lo previsto en el inciso 12), del artículo 72, Código Fiscal.
- ✓ **Santa Fe. Nuevo Nomenclador de Actividades (SIFERE). R.G. (API) 28/2017 (BO 23/11/2017).** La Provincia resuelve la adhesión al Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES), a partir del 1/1/2018, que deberá ser utilizado por la totalidad del universo de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia. Asimismo, se establecen las tablas de correspondencia entre el nuevo nomenclador, el CUACM y el nomenclador de la AFIP.

Sobre el mismo tema, la Provincia de **Río Negro** ha regulado la cuestión por medio de la R. (ART) 170/2017 (Fecha de Norma 23/11/2017).

- ✓ **Río Negro. Ley de Fomento PyME. Ley 5250 (BO 2/11/2017).** La Provincia se adhiere a la Ley 27.264, estableciendo que las “micro”, “pequeñas” y “medianas” empresas, registradas como tales, gozarán de “estabilidad fiscal” en el ámbito provincial hasta el 31/12/2018, alcanzando impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas que los tengan como sujetos pasivos.
- ✓ **Tucumán. Régimen de Percepción de Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 77/2017 (BO 3/11/2017).** Se resuelve que, cuando la comercialización de los bienes o prestación de servicios se realice a través de intermediarios que actúen a nombre propio por cuenta y orden de terceros a sujetos que actúen como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (R.G. – DGR - 86/2000), **el monto percibido por cada operación será asignado por los citados intermediarios a cada uno de sus comitentes**, en forma proporcional, según la factura o documento equivalente emitido oportunamente por los referidos agentes.

La norma entra en vigencia a partir de las operaciones que se realicen el 1/12/2017.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “La Rural Viñedos y Bodegas S.A. Ltda. c/ Provincia de Misiones s / acción declarativa de certeza”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exportaciones.

Cuestiones Preliminares

Si bien consideramos que estamos en presencia de una “**especie en extinción**”, a partir de la firma del “**Consenso Fiscal**”, salvo para el caso de hidrocarburos, el tema de la inclusión de los ingresos provenientes de exportaciones, en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (circunscripto exclusivamente en la Provincia de Misiones¹), siempre merece nuestra atención.

Es más, hoy podemos decir que es la propia “Corte Suprema de Justicia de la Nación”, por medio de los distintos fallos en la materia, quien nos ha enseñado como atribuir este tipo de ingresos a la mencionada Jurisdicción.

Para un análisis exhaustivo sobre esta temática, remitimos al lector a nuestro comentario del fallo “*Alliance One Tobacco Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (28/06/2016)*”, también de nuestro Máximo Tribunal, en el “Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 21”, al cual se puede acceder en nuestro sitio web: www.cfrconsultores.com, haciendo *click* en la opción “Novedades”.

El Caso

La Sociedad solicita “*el dictado de una medida cautelar en virtud de la cual, hasta tanto se dicte sentencia definitiva, se suspenda a su respecto la inclusión en la base imponible del impuesto los ingresos derivados de exportaciones realizadas a través de aduanas ubicadas fuera del territorio provincial; se suspendan los efectos de la resolución 2601/2016 de la “Dirección General de Rentas” provincial, que determinan la supuesta deuda que se le reclama; y se ordene a la demandada que se abstenga de efectuar cualquier acción tendiente al cobro de la supuesta deuda, tanto contra La Rural como de los integrantes de su directorio*”.

Es decir, en ningún momento la accionante, como ha sucedido en los casos anteriores (**exclusivamente por cuestiones de procesales – no de fondo – en busca de la competencia originaria de la CSJN**), ha controvertido la inclusión en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los ingresos por exportaciones, sino que sólo que se limita a cuestionar la potestad tributaria de la Provincia para “gravar” exportaciones que no se han perfeccionado por medio de aduanas localizadas dentro de su ámbito territorial.

Por su parte, **la Corte Suprema de Justicia la Nación**, citando el “Dictamen de la Procuradora”, Dra. Laura Monti, del 27/03/2017 y sus propios antecedentes, en particular las causas: “*Alliance One Tobacco Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (28/06/2016)*”, “*Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Certeza (9/12/2015)*” y “*Aceitera Martínez S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (04/02/2014)*”, **declara que la causa es de su “competencia originaria”**, de acuerdo a lo previsto en el artículo 117, de la Constitución Nacional.

¹ Es la única jurisdicción del país que no tiene una exclusión de objeto, deducción de base imponible o exención sobre las exportaciones.

También, haciendo uso de los mismos antecedentes, nuestro Tribunal Címero expresa que bajo las circunstancias **“torna procedente apartarse del criterio restrictivo con que deben considerarse este tipo de medidas cautelares frente al ejercicio de la actividad fiscal provincial”**. Sobre este tema, nos adentraremos en el análisis del próximo fallo.

Finalmente resuelve declarar la prohibición de innovar, y ordena a la Provincia de Misiones que, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en esta causa, se abstenga de ejecutar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos relativos a la inclusión, en la base imponible, de actividad de exportación de la actora que no tenga sustento territorial en la provincia.

- ✓ **Cámara Federal de Córdoba. Sala “A”. “TECME S.A. C/ A.F.I.P. – D.G.I. – Acción Meramente Declarativa de Derecho (7/08/2017)”. Impuesto a las Ganancias. Ajustes por Inflación. Acción Declarativa de Certeza. Medida Cautelar. Límites para su Procedencia. Requisitos. Ley 26.854.**

Comentarios Preliminares:

Esta resolución, a la cual pudimos acceder por medio de la lectura del **“Boletín de la Dirección General Impositiva N° 243”** (Octubre/2017), nos permite analizar, más allá de las cuestiones procesales particulares, un tema que lamentablemente ante los índices de inflación que siguen aquejando a nuestro país, está plenamente vigente. Es más, a nuestro entender, el proyecto de “Ley de Revalúo Impositivo” y las modificaciones que en la materia, seguramente, se introducirán por medio de la “Reforma Fiscal”, tampoco otorgan una solución de fondo a esta problemática, más allá que se intentan mitigar ciertos efectos² y reducir la litigiosidad.

Cada empresa realizará los cálculos aritméticos que según la teoría de cada asesor³ en materia tributaria (o ¿financiera?) deba realizar, en particular con respecto a la aplicación del revalúo impositivo sobre los activos pre-existentes (proyecto de ley cuya aprobación parece estar casi asegurada, en particular luego de la firma del “Consenso Fiscal”), para determinar si renuncia o no a su constitucional derecho de no pagar impuestos confiscatorios.

Es más, nos preguntamos: *¿No violenta la Constitución Nacional una ley que obliga renunciar a derechos constitucionales? ¿No ha sido una fórmula probada “n” veces en nuestro país que nunca coadyuvo a reducir la litigiosidad?*

Consideramos que las respuestas a los interrogantes planteados es obvia. Por lo tanto, está plenamente vigente y es sumamente valioso cada antecedente jurisprudencial en materia de “ajuste por inflación impositivo”.

Vemos que los años pasan, los gobiernos cambian de signo político, pero los problemas de fondo (ej. la inflación y los remedios tributarios para atemperar su impacto), son los mismos, mostrando la incapacidad de la sociedad, representada por nuestra dirigencia, que se limita a aplicar fórmulas repetidas, para resolver los mismo de raíz. Una sociedad que no tiene capacidad

² Hace 15 años, por lo menos, que los contribuyentes (excepto los que decidieron litigar) liquidan el “Impuesto a las Ganancias” sobre rentas ficticias, más allá de la abundante jurisprudencia en la materia.

³ Se están proponiendo un sin número de métodos para evaluar la conveniencia o no de aplicar el revalúo impositivo, con su costo asociado del “impuestos especial”, el cual según el Consenso Fiscal será Coparticipable.

de resolver sus problemas (este y otros muchos más complejo), básicamente involuciona por el mero transcurso del tiempo.

Análisis de la Resolución de la Cámara:

Con fecha 24 de junio de 2016, la Sociedad promovió la presente “**acción declarativa de certeza**” en contra del Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), **con el objeto de obtener la declaración de inaplicabilidad al caso** del artículo 39 de la Ley 24.073, de los artículos 7° y 10° de la Ley N° 23.928 con las modificaciones introducidas por el artículo 4° de la Ley 25.561 y **de toda otra norma que haga inaplicable los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI y en los artículos 83 y 84 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en la liquidación del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2016, en virtud de la vulneración de derechos y garantías de raigambre constitucional, y en particular los consagrados en los artículos 14, 16, 17, 19, 28 y 33 de la Constitución Nacional.** Asimismo se solicitó el dictado de una medida cautelar.

Posteriormente, el a quo⁴, el 16/08/2016, dictó una medida cautelar ordenando a la AFIP que arbitre los medios necesarios a fin de que: **a)** la actora presente la declaración jurada del “Impuesto a las Ganancias”, del período fiscal 2016, aplicando el mecanismo de ajuste por inflación impositivo y realice el pago del monto del impuesto así determinado; **b)** el organismo fiscal se abstenga de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que pudiere resultar, por el plazo de seis (6) meses⁵. A su vez, la parte actora solicitó una prórroga de dicha medida cautelar, la que fue concedida por el Juez de primera el 14 de febrero de 2017 por el plazo de seis (6) meses. **Es decir, no hay una sentencia de fondo por parte de la primera instancia**, sólo un proveído sobre la medida cautelar.

Cómo es de rigor, la **AFIP** apelo el proveído de primera instancia ante la “Cámara Federal de Córdoba”.

Los principales agravios que expone el Fisco son los siguientes:

- A su entender, el Juez de Primera Instancia hace lugar a la medida innovativa que afecta las facultades de recaudación y cobro de los tributos nacionales, apartándose injustificadamente del procedimiento establecido en normas federales, dañando así el bien jurídico protegido por la norma, esto es la “administración tributaria y la renta fiscal”.
- Agrega que el “*Juez de primera instancia nada dice en cuanto al interés público comprometido, teniendo en cuenta que la AFIP al evacuar el Informe del artículo 4° de*

⁴ Juez Federal N° 1 de Córdoba.

⁵ Es realmente interesante la amplitud y el nivel de detalle con que se concedió la medida cautelar, cuyo texto reproducimos a continuación: “*se abstenga de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que pudiere resultar, trabar por sí y/o demandar judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo de ese supuesto crédito y/o considerar la diferencia de impuesto que se discute, como deuda cierta, a cualquier efecto en la relación jurídico tributaria con el Estado que pudiere impedir y/o obstaculizar el otorgamiento de certificados fiscales o documentos y/o la incorporación en registros que interfieran o perjudiquen el giro normal del negocio y/o aplicar sanciones o medidas de cualquier índole que pudieran ocasionar perjuicios al normal desarrollo de su actividad;.....”.*

la Ley 26.854⁶ hizo expresa referencia a como se afectaría dicho interés en el caso de dictarse la medida cautelar pretendida”.

- Además, el Fisco también expresa que el artículo 13⁷, de la Ley 26.854, establece que debe acreditarse que el cumplimiento o ejecución del acto o de la norma ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior, y que no se encuentra acreditado en autos que ello pueda sucederle a la actora.
- También, se aduce que “no se encuentran acreditados tampoco los requisitos exigidos por el artículo 230 del CPCCN, esto es la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora”. Es decir, que el remedio procesal elegido por el contribuyente no es el idóneo.
- A su vez, se agravia por cuanto el Juez consideró que se encontraban reunidos los recaudos exigidos por el Código Procesal para la admisión de las medidas cautelares

⁶ **Ley de Medidas Cautelares, en las que es parte el Estado Nacional (Promulgada el 29/04/2013).** Artículo 4° Informe previo: “1. Solicitada la medida cautelar, el juez, previo a resolver, deberá requerir a la autoridad pública demandada que, dentro del plazo de cinco (5) días, produzca un informe que dé cuenta del interés público comprometido por la solicitud. Con la presentación del informe, la parte demandada podrá expedirse acerca de las condiciones de admisibilidad y procedencia de la medida solicitada y acompañará las constancias documentales que considere pertinentes. Sólo cuando circunstancias graves y objetivamente impostergables lo justificaran, el juez o tribunal podrá dictar una medida interina, cuya eficacia se extenderá hasta el momento de la presentación del informe o del vencimiento del plazo fijado para su producción. Según la índole de la pretensión el juez o tribunal podrá ordenar una vista previa al Ministerio Público. 2. El plazo establecido en el inciso anterior no será aplicable cuando existiere un plazo menor especialmente estipulado. Cuando la protección cautelar se solicitase en juicios sumarísimos y en los juicios de amparo, el término para producir el informe será de tres (3) días. 3. Las medidas cautelares que tengan por finalidad la tutela de los supuestos enumerados en el artículo 2°, inciso 2, podrán tramitar y decidirse sin informe previo de la demandada.”

⁷ “ARTICULO 13. — Suspensión de los efectos de un acto estatal. 1. **La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren “simultáneamente” los siguientes requisitos: a) Se acreditare sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto; d) La no afectación del interés público; e) Que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles.** 2. El pedido de suspensión judicial de un reglamento o de un acto general o particular, mientras está pendiente el agotamiento de la vía administrativa, sólo será admisible si el particular demuestra que ha solicitado la suspensión de los efectos del acto ante la Administración y que la decisión de ésta fue adversa a su petición, o que han transcurrido cinco (5) días desde la presentación de la solicitud sin que ésta hubiera sido respondida. En este supuesto la procedencia de la medida se valorará según los mismos requisitos establecidos en el inciso anterior. 3. La providencia que suspenda los efectos de un acto estatal será recurrible por vía de reposición; también será admisible la apelación, subsidiaria o directa. El recurso de apelación interpuesto contra la providencia cautelar que suspenda, total o parcialmente, los efectos de una disposición legal o un reglamento del mismo rango jerárquico, tendrá efecto suspensivo, salvo que se encontrare comprometida la tutela de los supuestos enumerados en el artículo 2°, inciso 2. 4. La entidad pública demandada podrá solicitar el levantamiento de la suspensión del acto estatal en cualquier estado del trámite, invocando fundadamente que ella provoca un grave daño al interés público. El tribunal, previo traslado a la contraparte por cinco (5) días, resolverá el levantamiento o mantenimiento de la medida. En la resolución se declarará a cargo de la entidad pública solicitante la responsabilidad por los perjuicios que irroge la ejecución, en el supuesto en que se hiciera lugar a la demanda o recurso”.

bajo argumentos dogmáticos y volcados en abstracto; sin efectuar un análisis de razonabilidad de la medida adoptada, sino que se limitó a expresar que de los elementos acompañados (de los cuales destaca el informe contable) permiten tener por configurada la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora.

- Por último, esgrime que *“el Magistrado, al ordenar la medida cautelar, pone en riesgo el interés público comprometido provocando mayores riesgos hacia el conjunto de la población que los hipotéticos beneficios que pudieran obtener la actora, puesto que el a quo tampoco da un fundamento válido sobre la existencia de peligro en la demora que como requisito de una medida cautelar, debe consistir en el riesgo de que se frustre la tutela efectiva que corresponde otorgar a la sentencia final, y que en el caso no existe dicho daño irreparable”*.

Como siempre recordamos al analizar una sentencia o resolución judicial (de cualquier órgano jurisdiccional) hay que tener en cuenta que los “argumento” y “hechos” siempre se exponen de manera sesgada con el único fin de fundamentar la parte resolutive de la misma. Para tener una cabal comprensión de los mismos se debe recurrir ineludiblemente a la lectura del expediente.

Ahora bien, teniendo en cuenta la limitación expuesta en el párrafo anterior, es importante resaltar la claridad argumental del Organismo al momento fundamentar la apelación del proveído⁸, situación la cual nos permite considerar que estamos en presencia de un antecedente más que relevante para ambas partes de la relación *“jurídico-tributaria”*. Además, se entiende el porqué, existiendo tanta jurisprudencia en la materia, el mismo es publicado en el Boletín de la DGI. **También, nos permite repasar en detalle los requisitos de la Ley 26.854, tan cuestionada por toda la doctrina en oportunidad de su sanción.**

A continuación, expondremos una breve síntesis de los votos de los Jueces de la Cámara, siendo la cuestión a resolver si resulta ajustada a derecho o no la decisión del Inferior en cuanto hizo lugar a la medida cautelar solicitada por la actora y su prórroga.

Voto del Dr. Eduardo Avalos.

En primer lugar el Juez de cámara, analizando la procedencia o no de la medida de no innovar, vuelve a la clásica jurisprudencia por medio de la cual se establece que ***“materia tributaria las medidas cautelares deben ser evaluadas con carácter restrictivo porque se encuentra comprometida la percepción de la renta pública en el tiempo y modo dispuesto por la ley como condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado”***.

Para sostener su posición cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre la cual menciona los fallos *“Firestone de la Argentina SAIC (11/09/1990)”* y *“Video Cable Comunicación S.A. (27/04/1993)”*.

El Juez, agrega que *“habida cuenta de que este tipo de medidas cautelares configuran un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, ameritan una mayor prudencia en la apreciación de los recaudos que hacen a su admisión en atención a **la presunción de validez de los actos de los poderes públicos** y de la consideración del interés público en juego”*.

⁸ Por lo menos, según lo expuesto en la sentencia.

Ahora bien, este criterio restrictivo no se sostiene sólo con jurisprudencia de más de veinte años expuesta en la resolución bajo análisis. Podemos decir de manera certera que se mantiene incólume al día de la fecha. Prueba de esto es, tal cual hemos publicado en nuestro **“Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 34⁹”**, el fallo **“Cámara Argentina de Arena y Piedra y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad y Repetición (29/08/2017)”**, en el cual la “Corte Suprema de Justicia de la Nación” nos recuerda: *“este Tribunal ha establecido reiteradamente que medidas cautelares como la requerida no proceden, en principio, respecto de actos administrativos o legislativos, habida cuenta de la presunción de validez que ostentan”.....“la estrictez de ese principio debe extremarse aún más cuando se trata del examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales, porque la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por las respectivas normas es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado”.....“todo sujeto que pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria debe acreditar prima facie la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifiquen resoluciones de esa naturaleza”*.

Es decir, más allá de la catarata que medidas cautelares otorgadas, en particular por nuestro Máximo Tribunal (inclusive al día de hoy), en relación a alícuotas diferenciales - Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el criterio restrictivo para que las mismas procedan en materia tributaria no ha variado un ápice.

Volviendo al voto del Dr. Avalos, luego analiza el artículo 15¹⁰, de la ley N° 26.854, el cual establece una serie de requisitos que a la hora de evaluar la suspensión de un acto estatal, ya sea un acto administrativo, un reglamento o una ley, habrán de evaluarse en cada caso concreto. Plantea que ello debe concordarse con lo previsto en el artículo 3, inciso 4°, de la mencionada Ley, en el sentido de que *“las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal”*.

Continúa diciendo que *“conforme estos lineamientos y analizado el escrito de demanda, de cuya lectura se infiere que la actora pretende que se ordene al ente recaudador demandado reciba la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias para el ejercicio fiscal 2016 con la aplicación del mecanismo ajuste por inflación previsto en el art. 94 y siguientes de la Ley del gravamen, prohibiéndole que la intime al pago de las diferencias que surgirían si no hubiera aplicado tal mecanismo, surge evidente que la pretensión de fondo se identifica con la medida cautelar peticionada, toda vez que de otorgarse la misma se estaría dando por sentado la no aplicación de la normativa impugnada, cuyo tratamiento necesariamente constituye el objeto de la litis, como asimismo importaría obtener un fallo anticipado de la causa, soslayándose todas las etapas procesales del pleito, en violación al debido proceso legal como garantía innominada de la Constitución Nacional, diluyéndose la acción impetrada en el otorgamiento de aquella”*.

⁹ Al cual se puede acceder por medio de nuestro sitio web: www.cfrconsultotes.com, haciendo click en “Novedades”.

¹⁰ Artículo 15: *“1. La medida de no innovar procederá cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) Se acreditare sumariamente que la ejecución de la conducta material que motiva la medida, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad de una conducta material emanada de un órgano o ente estatal; d) La no afectación de un interés público; e) Que la medida solicitada no tenga efectos jurídicos o materiales irreversibles. 2. Las medidas de carácter conservatorio no previstas en esta ley, quedarán sujetas a los requisitos de procedencia previstos en este artículo”*.

Más allá que este es un criterio muy sostenido por parte de la doctrina, consideremos, a nuestro humilde entender, que estamos en presencia de una interpretación forzada del inciso 4°, del artículo 3, de la Ley antes mencionada, puesto que, de seguirse la misma de forma consistente en los distintos ámbitos jurisdiccionales, la probabilidad de obtener medidas cautelares en materia tributaria tendería a cero. Es más, se analiza la norma, aislada del resto del derecho, inclusive los principios básicos de nuestra Constitución Nacional, lo cual palmariamente es inconducente al momento de resolver cuestiones concretas.

Posteriormente, el Juez menciona que tampoco se encuentran cumplidos los requisitos de verosimilitud del derecho y peligro en la demora. Para sostener esta posición, expresa que no existe una pericia contable judicial que acredite o respalde los dichos de la firma accionante, sino que se ha presentado un informe de un Contador Público Nacional que realizó los procedimientos encomendados por la dirección de TECME S.A. (prueba documental), manifestando que *“el alcance de estos procedimientos es inferior al de una auditoría o encargo de aseguramiento. Por lo tanto, no expresamos una opinión de auditoría o seguridad en relación a la información mencionada anteriormente”*.

Sobre este punto preferimos omitir nuestra opinión, puesto que demuestra un profundo desconocimiento de las normas contables por parte del Dr. Avalos, y de la jurisprudencia reciente, en esta propia materia, por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Además expone falencias flagrantes en los procedimientos llevados por parte de la justicia.

Por último, el Juez, fulmina la acreditación del “peligro en la demora”, por parte de la actora, al considerar que *“el mismo no ha sido acreditado por la parte actora así como tampoco la irreparabilidad ulterior de la lesión. En este sentido, del escrito de demanda sólo se observan cálculos realizados de manera unilateral por la parte actora, sin encontrarse debidamente acreditada la imposibilidad material de la empresa para afrontar el pago de dicho tributo; y en tanto lo que se pretende es enervar la posibilidad de un apremio fiscal, no existiría peligro de que se pierda o no se conserve el objeto, ya que el contribuyente, aun en el caso de ser ejecutado, siempre tiene la posibilidad de intentar una repetición, sobre todo si se repara que se encuentran en debate cuestiones exclusivamente patrimoniales. Asimismo, corresponde señalar que el resultado que se propicia puede ser modificado de acercarse nuevos elementos de juicio que ameriten una solución diferente, por el carácter de mutables y provisorio de las decisiones sobre medidas cautelares”*.

En consecuencia, se revoca la medida cautelar concedida por el Juez de Primera Instancia.

Nos llama la atención que en el voto de la mayoría, no se hayan exteriorizados los argumentos que fundamentaron el proveído por parte del juez de primera instancia, de cuya sentencia carecemos.

Voto del Dra. Graciela Montesi.

Sin más, adhiere el voto del juez Dr.a Avalos.

Voto del Dr. Ignacio Velez Funes.

Este juez **vota en disidencia**. Sostiene que las “**medidas cautelares innovativas**” dispuestas por el inferior transitan por los lineamientos previsto en el artículo 230, del CPCCN, para cuya

procedencia se requiere la verosimilitud del derecho invocado por el peticionante y el peligro en la demora en que si se mantuviera la situación de hecho o de derecho preexistente, ello pudiera conferir a la sentencia a su ejecución en ineficaz o imposible. Para llegar a esta conclusión, a diferencia del voto de la mayoría, realiza un análisis de la motivación del proveído de primera instancia y un **análisis integral del artículo 13, de la Ley 26.854**.

Sobre esta última norma, luego de transcribirla, expresa que: *“Como puede advertirse, la norma antes referida impone el análisis de una serie de conceptos jurídicos indeterminados que habrán de apreciarse en cada caso concreto. En este cometido, se deberán evaluar tales preceptos en forma acorde y en consonancia con la garantía de tutela judicial efectiva, entendida como un derecho humano fundamental consagrado como un principio constitucional, contemplado en diversos tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional a partir de la reforma constitucional de 1994 (art. 75 inciso 22 de la C.N.). Entre ellos: la Convención Americana sobre Derechos Humanos (arts. 8 punto 1, y 25) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (arts. 2.3 y 14.1), entre muchos otros. Dicha garantía anudada a la del debido proceso (art. 18 C.N.) aconsejan al operador jurídico extremar las posibilidades de interpretación en relación a la tutela cautelar, en un sentido que no desnaturalice el acceso a la jurisdicción; lo cual debe ser ponderado puntualmente en cada caso y según las circunstancias presentes en cada causa”*.

La actora, agrega el Juez, en virtud del informe acompañado (el único posible hasta esta instancia) pretende demostrar la desproporción entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo realizada sin el ajuste por inflación y el importe que resulta de aplicar a ese fin dicho mecanismo. De este modo, *“luego de analizada la plataforma fáctica y jurídica de los presentes autos, **si bien no hay todavía pericia contable judicial que acredite o respalde los dichos de la firma Tecme S.A.**, considero que a esta altura de las actuaciones es procedente la tutela concedida en la instancia de grado, toda vez que resulta verosímil el derecho de dicha firma (reitero) para el estadio procesal en el que se encuentra la causa”*.

Finalmente, por mayoría se revoca el otorgamiento de la medida cautelar proveniente de la instancia de grado.

Comentarios Finales:

- El presente fallo, nos permite, desde otra óptica a la que habitualmente lo hacemos, analizar en profundidad la problemática de la falta de aplicación del ajuste por inflación impositivo, en materia de Impuesto a las Ganancias.
- Nos parece que constituye una especie de “protocolo” a tener en cuenta tanto por el “Fisco” y los “Contribuyentes”, a la hora de solicitar el otorgamiento de medidas cautelares, bajo la legislación vigente.
- Es esencial desvirtuar el planteo de la AFIP, por parte del contribuyente que quiera aventurarse en este tipo de estrategia procesal.
- Nos permitió ingresar en un análisis detallado de una norma legal fundamental en la materia, la Ley 26.854. La misma, como lo hemos expuesto, ha merecido críticas casi unánimes de toda la doctrina, evidenciándose los motivos de las mismas en el voto del Dr. Avalos.
- Una conclusión flagrante de la presente resolución es que no podemos analizar una norma tan relevante como la antes mencionada, que regula nada más y nada menos

que las “medidas cautelares en las que es parte es Estado”, sino la analizamos en conjunto con los principios y garantías de nuestra Constitución Nacional y, como resalta el DR. Funes, con los tratados internacionales.

- Nos llama la atención la falta de existencia de una prueba pericial (cuestión esencial), más allá del Dictamen Contable aportado como prueba documental. Igualmente, eso no desvirtúa la realidad de los hechos en el contexto en donde operan las empresas en el día a día. Igualmente para opinar sobre esta cuestión, es relevante la lectura del expediente.

Otros Antecedentes Recientes en la Materia:

Si bien existen muchos más, nos limitaremos a enunciar aquellos que hemos analizado en nuestros Informes anteriores, los cuales abordan la misma temática desde distintos prismas:

1. **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “OSRAM Argentina S.A.C.I. c/ EN- AFIP- DGI- RES. 30/11 y Otros s/ Dirección General Impositiva (15/08/2017)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Repetición. Tasa de Interés. La Cámara sentencia que, “en concordancia con el dictamen del Sr. Fiscal General, corresponde hacer parcialmente lugar al recurso interpuesto por la accionante y rechazar la apelación de la parte demandada. Por lo tanto, se revoca la sentencia de grado en cuanto ordenó calcular los intereses conforme la tasa fijada por el Ministerio de Economía y Producción en la Resolución N° 314/2004, los cuales deberán ser calculados según la tasa pasiva del BCRA (artículo 10 del Decreto N° 941/91 y Comunicado N° 14.290 BCRA)”.
2. **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Cubero, Alberto Martín c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Interno (27/04/2017)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Repetición. Tasa de Interés. Por el contrario, del caso anterior, la Cámara resuelve revocar el fallo de primera instancia que: “corresponde revocar lo resuelto por el a quo en punto a los intereses, los que deberán fijarse de conformidad con lo dispuesto en las resoluciones de la Secretaría de Hacienda”.
3. **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Premier Servicios de Soporte para Manufactura Argentina S.A. c/ A.F.I.P. –D.G.I. – Ley 24.073 s/Proceso de Conocimiento (21/02/2017)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. **Acción Declarativa de Certeza.** La jueza de primera instancia había rechazado la “acción declarativa de inconstitucionalidad” de los artículos 18, 133 y 158 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el artículo 165 (VI) de su Decreto Reglamentario. La Cámara desestima el recurso de apelación. **Este fallo, nos provee de un protocolo a seguir al momento de aplicar el ajuste por inflación impositivo en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias (especialmente las que están venciendo este año y siempre que se cumplan los ratios de “confiscatoriedad” ya definidos por la justicia) y querer utilizar una “acción declarativa de inconstitucionalidad” como remedio procesal idóneo ante la justicia.** Los pasos deberían ser (de optarse por esta metodología y no por una mera repetición): **a)** presentar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias deduciendo el ajuste por inflación; **b)** presentar ante la agencia de la AFIP respectiva una nota explicando el criterio utilizado y los motivos del mismo (sugerimos ya incluir los ratios determinados por un contador público sobre el despojo patrimonial sufrido); **c)** esperar a que el Fisco inicie alguna acción específica a

los fines de cuestionar la mencionada deducción la cual, a nuestro entender, no debe ser la resolución de la determinación de oficio, sino que la simple corrida de vista de este procedimiento reglado, previsto en la Ley de Procedimiento Tributario, sería suficiente; **d)** con estos elemento iniciar la “acción declarativa de inconstitucionalidad”, solicitando conjuntamente una “medida cautelar”.

4. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Favacard SA c/AFIP-DGI s/Inconstitucionalidad (15/11/2016)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Confiscatoriedad. Quebrantos Impositivos. Nuestro Máximo Tribunal plantea que la cuestión resulta análoga al fallo “*Estancias Argentinas El Hornero S.A.(2/10/2012)*”.

En consecuencia, según se estableció en el citado precedente, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente “Candy” tiene por objeto evitar que se configure un supuesto de “confiscatoriedad”, que **sólo se produce cuando el pago de un impuesto implica la absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital, sin que corresponda derivar de tal doctrina el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otros ejercicios fiscales.**

La Corte expresa que distinta es la situación con respecto al período fiscal 2003, puesto que de la prueba pericial, se tiene por demostrada la existencia de un supuesto de “confiscatoriedad”, según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes, del ya mencionado precedente “Candy”. En consecuencia, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, confirma parcialmente la sentencia apelada en lo referente al período fiscal 2003, y la revoca en lo atinente al período fiscal 2002.

5. **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/03/2016)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Confiscatoriedad. La Cámara concluye que la liquidación de la ganancia neta sujeta a tributo sin el ajuste y el importe que resulta de aplicar tal mecanismo evidencia una desproporción que permite concluir que la renta determinada según las normas no es representativa de aquélla que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar, razón por la que se da el supuesto a que hace referencia la Corte Suprema de Justicia en sus fallos. Es más, se resalta que, en el presente caso se están gravando ganancias que no se generaron y en tal supuesto la aplicación del impuesto resulta irrazonable ante la falta de capacidad contributiva de la actora.
6. **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala III. “Monsanto Argentina S.A. c/ E.N. A.F.I.P. - D.G.I. s/ Incidente de Apelación (23/02/2016)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Acción Declarativa de Certeza. Medida Cautelar. La Sociedad, interpuso una “Acción Declarativa de Certeza” a fin de obtener la inaplicabilidad o inconstitucionalidad de toda norma que impida el mecanismo de ajuste por inflación previsto por el título VI y artículos 83 y 84 de la Ley 25.561 (artículos 39 de la Ley 24.073, 7 y 10 de la Ley 23.928 y 4 de la 25.561), respecto del ejercicio que finalizara el 31 de diciembre de 2014. También solicitó, como es habitual en estos casos, una medida cautelar hasta que se resuelva la cuestión de fondo, cuyo incidente de apelación, ante la denegatoria, es objeto de estudio en el presente caso. **La Jueza de Primera Instancia, como mencionamos, denegó la medida cautelar solicitada.** La Sociedad al momento de interponer el recurso de apelación ante la Cámara, se agravia por entender que la sentencia recurrida resulta arbitraria e incongruente, toda vez que se encontraría suficientemente acreditada con el “Informe Contable” y la prueba documental presentada en la causa, la verosimilitud en el derecho

invocado y en la ilegitimidad acusada, así como el peligro en la demora. En particular, sostiene que el caso de autos resulta análogo al emblemático precedente “Candy”.

La Cámara, en primer lugar, nos recuerda cuáles son las condiciones que se deben dar a los fines de que prospere una medida cautelar: “*verosimilitud del derecho*” y “*peligro en la demora*”. Luego, a los fines de convalidar la sentencia de primera instancia, plantea que no puede soslayarse que la cuestión traída a conocimiento del Tribunal reviste una entidad de por sí compleja, sustentada en cuestiones de carácter fáctico-jurídico, sobre las que no cabe pronunciarse en el restringido marco de conocimiento propio de un proceso cautelar. Puesto que, tanto la inaplicabilidad o inconstitucionalidad, como el supuesto de confiscatoriedad que alega constituyen cuestiones que deberán ser analizadas a la luz del debate y la prueba que se produzca durante la sustanciación del proceso principal, más allá del aporte de la prueba documental incorporada en el expediente por la Sociedad. Posteriormente, el tribunal de alzada llega al extremo de decir que tampoco se observa que en la presente causa se evidencie la existencia de un peligro particularizado y concreto en la demora, desconociendo absolutamente la realidad del sinuoso camino de entablar una acción de repetición (de ser favorable la sentencia sobre el fondo de la cuestión) y la pérdida económica que la misma representa ante el intereses del 0,50% mensual que reconoce la Administración a quien inicia este tipo de acciones. **Por supuesto, en virtud de lo expuesto, la Cámara falla a favor del Fisco en el incidente entablado por la medida cautelar.**

7. **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)”.** **Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Prueba Documental.** La Cámara rechaza la apelación, siendo el núcleo del mismo las deficiencias manifiestas de las registraciones contables de la apelante, incluso reconocidas por ambos peritos, lo cual desvirtúa cualquier tipo de estimación. Antes esto vale reflexionar sobre lo relevante que es llevar los libros contables en legal forma, tema el cual habitualmente no es seguido con la atención debida por parte de los contribuyentes y sus asesores.
8. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)”.** **Impuesto a las Ganancias. Confiscatoriedad. Quebranto Impositivo.** La Corte ratifica la jurisprudencia del fallo Candy para el año 2002, no así para los años 2003 y 2004 en los cuales hubo quebranto, demostrando que falta un acabado conocimiento en la materia por parte de nuestro máximo tribunal de justicia y, también, de los inferiores. El perjuicio económico para el contribuyente, por no deducir el ajuste por inflación, existe más allá de la existencia o no de un quebranto, como explicamos en nuestras “Reflexiones Preliminares”.
9. **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. “Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”.** **Impuesto a las Ganancias. Confiscatoriedad. Doctrina Candy.** En el caso bajo análisis la jueza de primera instancia admitió la demanda de repetición interpuesta por la Sociedad. Para llegar a esta conclusión, analizó la “confiscatoriedad” del tributo a la luz del fallo “Candy SA”. En particular, **la pericia contable arrojó una incidencia del Impuesto del 50,40%**, insumiendo una sustancial proporción de las rentas obtenidas por la sociedad y excediendo cualquier límite razonable de imposición, tipificándolo como “confiscatorio” (fallo Candy). Por su parte, **la AFIP había cuestionado la prueba pericial y que el ratio de incidencia del Impuesto a las Ganancias estaba por debajo del explicitado en el fallo Candy (62% - Utilidad Impositiva y 55% - Utilidad Contable).** **Finalmente, la Cámara entiende que la jueza aplicó correctamente la doctrina del fallo Candy, el cual no se ciñe a los ratios del 62% y 55% que surgen del caso particular.**

10. Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ Inconstitucionalidad (4/08/2016)". Confiscatoriedad. Quebranto Impositivo. En lo concerniente al quebranto que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que se pretende utilizar en el período fiscal 2003, corresponde aplicar la doctrina de la causa **"Estancias Argentinas El Hornero S.A."**, por medio de la cual se resolvió que los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente "Candy", por la sencilla razón de que en tal supuesto *"no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados"*.

✓ **AFIP. Consultas Vinculantes. R. (SDG TLI) 38/17 (Fecha 6/09/2017). Reorganización de Sociedades.**

Se consultó si el proceso de reorganización que pretende concretar la consultante "AA S.S.", mediante el cual se fusionará y absorberá simultáneamente y en un solo paso a las firmas "BB S.A.", "CC S.A." y "DD S.A.", cumple con los requisitos legales y reglamentarios que su encuadre en el inciso a) del Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, exige para considerarlo libre de impuestos.

Es de resaltar que cada vez se publican menos antecedentes de la consulta, lo cual dificulta la cabal comprensión de la respuesta. Sugerimos, humildemente, al organismo detallar con mayor desagregación, la información presentada por los consultantes.

La respuesta de la Dirección es:

- a) La reorganización objeto de debate encuadra dentro de la figura de fusión contemplada en el inciso a) del sexto párrafo del Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y, por ende, deberá cumplir con la totalidad de los requisitos exigidos por dicha norma legal y por el Artículo 105 de su Decreto Reglamentario.
- b) Se considera que existe identidad de objeto cuando la actividad de tenencia de acciones como inversión de carácter permanente es ejercida por cada una de las sociedades antecesoras que se someterán al proceso de reorganización y seguirá siendo desarrollada por la empresa continuadora.
- c) En tanto las firmas que se fusionan posean más de DOCE (12) meses dedicados a la actividad inversora (**tenencia de acciones con control societario o con carácter permanente**) de continuarse la misma en la firma absorbente, el requisito de mantenimiento de actividades iguales o vinculadas previo a la fecha de reorganización que exigen las disposiciones del apartado.

Es decir, el Fisco vuelve a ratificar su criterio sobre que existe identidad de objeto por el mero hecho de que las distintas sociedades involucradas en el proceso de reorganización realicen la "actividad" de tenencia permanente de acción. Esto es central al momento de "planificar" este tipo de reorganizaciones.

Es más, este punto vuelve a ser el más relevante de la resolución, puesto que el resto es sólo un recitado de normas.

- d) En cuanto al requisito que establece el apartado II) del Artículo 105 del Reglamento y al que también refiere el primer párrafo del Artículo 77 de la Ley del gravamen, cabe precisar que para su cumplimiento la firma continuadora deberá seguir ejerciendo la actividad de inversión citada, durante como mínimo, los DOS (2) años inmediatos siguientes a la fecha de la reorganización.

- e) Respecto al requisito de empresa en marcha se visualiza que el mismo se hallaría cumplido de acuerdo a los distintos datos informados en la consulta.
- f) De conservar en la sociedad continuadora, cada titular directo o indirecto de las firmas antecesoras al menos el OCHENTA POR CIENTO (80%) del importe de participación que poseía en éstas, en el caso de los indirectos mediante el producto de participaciones sucesivas, se deberá dar por cumplido el requisito previsto en el inciso a) del primer párrafo del Artículo 105 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y en el octavo párrafo del Artículo 77 de dicha Ley.
- g) A los fines de que los resultados de la organización gocen de los beneficios fiscales a que alude la Ley, corresponderá entre otras cosas, que los responsables den cumplimiento al requisito de comunicación a este Organismo del proceso reorganizativo dentro del plazo estipulado.
- h) La viabilidad de la reorganización planteada también dependerá de lo que resuelva oportunamente el respectivo Organismo de contralor societario en ejercicio de sus facultades de control de legalidad y poder de policía, concretadas en la fijación del correcto encuadramiento de las sociedades constituidas bajo el marco normativo de la Ley N° 19.550 y sus modificaciones, y dentro de las pautas reglamentarias establecidas por el mismo.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **EXCLUSIÓN DE PLENO DERECHO. PUBLICACIÓN DEL LISTADO DE CONTRIBUYENTES EXCLUIDOS.** En el día de hoy, como todos los meses se publicó en el Boletín Oficial el listado de los contribuyentes excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, según lo dispuesto por la resolución general (AFIP) 3640. Es importante el seguimiento de esta publicación, puesto que a partir de la misma comienzan a correr los plazos para plantear las apelaciones administrativas pertinentes ante la decisión del Fisco.