

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 51

Objetivo del Informe:

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

Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva (04/09/2019)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo.

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Orbis Mertig San Luis SA c/ EN - AFIP - DGI p/ ordinario (29/05/2018)”.
- Cámara Nacional 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)”.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Favacard SA c/AFIP-DGI s/Inconstitucionalidad (15/11/2016)”.
- Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/03/2016)”.
- 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)”.
- Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)”.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)”.
- Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. “Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ Inconstitucionalidad (4/08/2016)”.
- Cámara Nacional 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)”.
- Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Cubero, Alberto Martín c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Interno (27/04/2017)”.
- 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)”.

**Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal. Sala I.
“Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva (04/09/2019)”.
Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo.**

I. Palabras Previas.

¿Por qué estudiar el fallo Central Puerto?

Si bien es un tema que hemos analizado en reiteradas ocasiones y desde distintos prismas (incluyendo el procesal), la Resolución objeto de estudio, dada la coyuntura, adquiere una particular relevancia, en especial porque se adentra (aunque de forma limitada) en la **metodología/mecánica** utilizada por el contribuyente para la aplicación del **ajuste por inflación impositivo**.

Recordemos que la misma no se limita a la aplicación **Título VI**, de la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), referida específicamente a la pérdida de valor de los activos expuestos ante el avance de la inflación, sino que está diseminada en toda la Ley (*por ejemplo, entre otros, los artículos: 19, 52, 58 a 62, 67, 75, 83, 84, etc.*).

Ante esto es relevante la aplicación de un mecanismo integral de ajuste por inflación que permita a los contribuyentes determinar la real medida de la renta sujeta a impuesto (exteriorización de capacidad contributiva), para no caer en la confiscatoriedad del tributo.

En favor del objetivo planteado en el párrafo anterior, más allá de los antecedentes jurisprudenciales, desde el propio derecho positivo se debería eliminar el escollo introducido por el legislador por medio de la sanción de la Ley 27.430¹, cuando, al momento de modificar el artículo 89, de la LIG, estableció que:

“Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24073.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los artículos 4 y 5 agregados a continuación del artículo 90, 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.”

Si tenemos en cuenta las actuales tasas de inflación, la nueva redacción del artículo 89, de la LIG, conlleva la determinación de un impuesto confiscatorio y, por lo tanto, inconstitucional.

Otro aspecto importante del fallo **Central Puerto**, si analizamos con detenimiento los limitados planteos del fisco al momento de expresar sus agravios, y las correspondientes respuestas de la Cámara, es que nos permite vislumbrar prospectivamente cual podría ser eventualmente la respuesta de la Justicia al momento en que se entablen acciones legales relacionadas con períodos fiscales en los cuales ya sea de aplicación la Reforma Tributaria (Ley 27.430) y, simultáneamente, se encuentre “activo” el Título VI, de la LIG, por perfeccionarse en la realidad fáctica los supuestos previstos en los últimos dos párrafos del artículo 95 de la Ley.

¹ Reforma Tributaria. B.O. 29/12/20

Es por este motivo que, dada la creciente inflación que aqueja a nuestro país, consideramos a este antecedente (sencillo desde el punto de vista técnico), de consulta obligatoria en futuras acciones a entablar.

II. Reforma Tributaria (27.430 y 27.468). Conculcación del Principio de Equidad.

Mientras seguimos a la espera de una nueva reglamentación específica en la materia por parte del Poder Ejecutivo Nacional², y en forma previa a concentrarnos en el análisis la Resolución de Cámara, es pertinente mencionar que a lo largo del presente año (2019) se “activó”, para los sujetos tipificados en el artículo 94, de la Ley de Impuesto a las Ganancias³ (LIG), cuyo cierre, de sus respectivos ejercicio económicos, haya operado en los meses de abril/2019, mayo/2019, y junio/2019⁴, el mecanismo de ajuste por pérdida de valor de la moneda, previsto en el **Título VI**, de la LIG, dado que, luego de la reforma introducida por la Ley 27.430, los dos últimos párrafos del mencionado artículo 95, quedaron redactados de la siguiente forma:

“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 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 en un quince por ciento (15%) para el primero, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente⁵.”

De lo expuesto surge que es llamativa y preocupante la situación del año 2019. Un sujeto del artículo 94 cuyo ejercicio comercial regular comenzó en agosto/2018 y, por lo tanto, finalizó en julio/2019 no puedo aplicar el mecanismo previsto en el Título VI⁶, porque la inflación inter-anual (IPC) en ese período fue del 54,80% (sólo 0,20 puntos porcentuales inferior al 55,00%). Ahora bien, si su ejercicio hubiera comenzado en junio/2018 y cerrado en mayo/2019, sí deberá deducir o incrementar su utilidad como consecuencia de la inflación, porque el IPC alcanzó la marca del 57,30%.

² La cual debería publicarse de forma inminente.

³ *“Sin perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente Título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 49, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes”.*

⁴ Son los meses en los cuales el IPC, publicado por el INDEC, superó el umbral del 55% inter-anual.

⁵ Cabe destacar que la “Administración Federal de Ingresos Públicos” se encargó de aclarar que los porcentajes mencionados se deben analizar de forma compartimentada, más allá que deberá ratificarlo por medio del nuevo “Decreto Reglamentario” que se está por dictar en la materia o de alguna Resolución General de la AFIP.

⁶ Lo cual puede resultar perjudicial o beneficioso para el contribuyente, dependiendo de cuál es su exposición a la inflación.

Este tratamiento, que vulnera de forma flagrante el principio de equidad⁷ (Constitución Nacional), es consecuencia directa de la falta de previsión del legislador al momento de la sanción de la Ley 27.430, dada la expectativa de baja de los índices de inflación reinante a fines del año 2017.

Esta situación se exterioriza en otros aspectos de la redacción de la Ley. El propio Título VI, de la LIG, no fue modificado en cuanto a su mecánica, manteniendo, en los aspectos centrales, los mismos criterios desde el año 1985⁸. Un ejemplo de esto es la eliminación del activo computable, a los fines del ajuste estático, de aquellos activos relacionados con la producción de renta de fuente extranjera. Esto es consecuencia de que, al momento de la sanción de la Ley 23.260, no se aplicaba el criterio de la renta mundial en nuestra LIG.

El legislador en el año 2017 no pensó que tan rápidamente se volvería a aplicar el mecanismo del ajuste por inflación impositivo. Por lo tanto, tenemos una ley que en esta materia constituye un verdadero remiendo normativo.

En conclusión, de no tomarse medidas de forma urgente por parte del poder “Ejecutivo” y “Legislativo” (coordinadas y armónicas), estaremos asistiendo a un ejercicio fiscal que estará plagado de acciones judiciales, las cuales serán entabladas por los contribuyentes para hacer valer sus derechos constitucionales.

Es imperioso que el Estado reaccione para evitar litigios estériles y lograr que cada contribuyente tribute en su justa medida.

En el siguiente Cuadro se exhibe de forma palmaria la situación planteada al día de publicación del presente:

IPC (Inter-Anual)

Concepto	Enero 2019	Febrero 2019	Marzo 2019	Abril 2019	Mayo 2019	Junio 2019	Julio 2019	Agosto 2019
<i>Inflación (IPC) Inter – Anual</i>	49,30%	51,30%	54,70%	55,80%	57,30%	55,80%	54,40%	54,50%
<i>Aplica el Título VI de la LIG</i>	NO	NO	NO	SI	SI	SI	NO	NO

III. Reforma Tributaria (27.430 y 27.468). Ajuste por Inflación Parcial.

Cabe destacar que, más allá de la **Reforma Tributaria**, según lo establecido en el primer párrafo del artículo 89, de la LIG, sigue vigente el artículo 39, de la Ley 24.073 (declarado inconstitucional en una multiplicidad de casos concretos), el cual establece que:

⁷ Dos contribuyentes que desarrollan la misma actividad y ostentan el mismo nivel de renta (exteriorización de capacidad contributiva), medida en moneda constante, pero difieren en su fecha de cierre de ejercicio comercial dentro del mismo período fiscal (por ejemplo: uno cerró su balance el 31/03/2019 y el otro el 31/05/2019), deberán soportar una carga tributaria desigual en materia de Impuesto a las Ganancias. Esto resulta inadmisibles desde los propios postulados de nuestra Constitución Nacional.

⁸ La mecánica fue introducida en el año 1978 (Ley 21.894) y modificada (como hoy la conocemos) en el año 1985 (Ley 23.260).

“A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado 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 DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º 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 22.415 y sus modificaciones).”

Por lo tanto, luego de promulgarse la Ley 27.430, quedó un sistema por el cual si se superan determinados ratios de inflación inter-anual (IPC) se aplica el Título VI, pero continúa vedada la actualización de otros conceptos básicos para la determinación de una renta que exteriorice la real medida de la capacidad contributiva, como es el caso de los bienes de uso y sus amortizaciones, los bienes de cambio, los activos intangibles, las acciones, los quebrantos impositivos, etc.

Una morigeración de este **ensamble normativo carente de armonía** surge de la redacción del segundo párrafo del artículo 89 (adquisiciones e inversiones realizadas a partir de los ejercicios que se iniciaron el 1 de enero de 2018), pero no soluciona el problema proveniente de la falta de actualización del “stock” de bienes al momento de la **Reforma**.

Recordemos que, en forma previa a la sanción de la Ley 27.430, el texto del artículo 89, a modo de cepo (tributario) rezaba lo siguiente:

“Las actualizaciones previstas en la presente ley se efectuarán sobre la base de las variaciones del índice de precios al por mayor, nivel general, que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La tabla respectiva que deberá ser elaborada mensualmente por la Dirección General Impositiva, contendrá valores mensuales para los 24 (veinticuatro) meses inmediatos anteriores, valores trimestrales promedio -por trimestre calendario- desde el 1 de enero de 1975 y valores anuales promedio por los demás períodos, y tomará como base el índice de precios del mes para el cual se elabora la tabla.....A los fines de la aplicación de las actualizaciones a las que se refiere este artículo, las mismas deberán practicarse conforme lo previsto en el artículo 39 de la ley 24073.”

Es decir, antes de la Reforma, desde el punto de vista de nuestro derecho positivo, directamente se había vedado la posibilidad de tributar en función de una renta cercana a la realidad (moneda constante). Luego de la Reforma, los activos y pasivos expuestos, según el cierre del ejercicio comercial del contribuyente, estarán alcanzados por la mecánica del ajuste por inflación y el resto de los bienes sólo en su flujo, quedando un verdadero **híbrido**, que castiga particularmente a las empresas de capital intensivo que, por distintas circunstancias, no hayan podido ingresar el “Revalúo Impositivo”, también legislado en la Ley 27.430.

Del anterior y presente acápite podemos concluir que se dará el caso de que muchos contribuyentes estarán en condiciones de aplicar el ajuste por inflación previsto en el Título VI, pero igualmente, serán damnificados por la confiscatoriedad del tributo, por ejemplo, ante el hecho de no poder actualizar el valor de los sus bienes de uso y sus amortizaciones.

Es decir, estarán en condiciones de accionar en la justicia bajo el formato procesal que consideren pertinente, más allá de aplicar el ajuste por inflación estático y dinámico, previsto en los artículo 94 y siguientes de la LIG.

IV. Análisis de la Resolución de la Cámara

Oportunamente, **Central Puerto S.A.** (la Sociedad), siguiendo un criterio conservado desde el punto de vista procesal, interpone una **demanda de repetición** ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a fin de que se le restituya lo pagado en exceso en concepto de Impuesto a las

Ganancias por el período fiscal 2010, como consecuencia de la falta de aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, más los intereses respectivos.

La Sociedad, solicitó que:

- a) Se declare inconstitucional el artículo 39, de la Ley 24.073, en tanto impide aplicar el ajuste por inflación (referencia – artículo 89 de la LIG).
- b) Se declare inconstitucional la tasa de interés del artículo 4, de la R. (ME) 314/2004.

El *a quo* hizo lugar a la demanda basándose en la doctrina “Candy”⁹, puesto considero debidamente acreditada la confiscatoriedad del tributo abonado, para lo cual basó su conclusión en el Informe Pericial Contable producido.

A partir de la sentencia, el Fisco apelo a la “Cámara” sosteniendo (en lo sustancial) que:

- a) **La situación de Central Puerto es diferente a la planteada en el fallo “Candy” y los restantes precedentes de nuestro Máximo Tribunal, puesto que para el cálculo de la tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias la Sociedad no sólo aplicó el Título VI, de la LIG, sino que también ajustó por inflación las amortizaciones, ampliando de forma improcedente lo sostenido por la jurisprudencia.**
 - En este punto el fisco expone que la alícuota efectiva aplicable al ejercicio 2010, aplicando sólo el Título VI, de la LIG, llegaría al 39,70%, mientras que del Informe Pericial Contable (merituado por la Justicia), la misma asciende a 53,58%.
- b) **“La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el emblemático antecedente, dispuso la aplicación del Título VI de la LIG en supuestos de confiscatoriedad, pero en ningún momento se expidió sobre la vigencia de los artículos 83 y 84 de la LIG”.**
- c) En el período fiscal 2002 los índices se incrementaron significativamente por la grave situación económica; situación que no se presentó en el 2010.
- d) La tasa de interés fijada por el tribunal de primera instancia (BCRA) es improcedente.

Es decir, la AFIP, basa su apelación en el hecho de que (según el criterio de la Administración), en el antecedente Candy (y las sentencias que le siguieron), sólo se aplicó la mecánica prevista en el Título VI y no el ajuste por inflación impositivo de forma integral diseminado a lo largo de todo el texto de la LIG.

A su turno, la Jueza de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal (Sala I), Dra. Liliana María Heiland, comienza su voto con una “reprimenda” al Fisco (apelante).

Plantea que la mayor parte de los agravios son una mera repetición de lo expuesto al contestar el traslado de la demanda. Por lo tanto, apenas se logra satisfacer el recaudo previsto en el **artículo 265, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.**

En este punto es pertinente citar al mismo, el cual reza que:

“El escrito de expresión de agravios deberá contener la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas. No bastará remitirse a

⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Candy SA c/AFIP y otro S/acción de amparo (3/07/2009)”.

presentaciones anteriores. De dicho escrito se dará traslado por DIEZ (10) o CINCO (5) días al apelado, según se trate de juicio ordinario o sumario”.

Es más, expresa que “la apelante no cumplió con su obligación de efectuar una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que estima equivocadas.....se limita a reeditar argumentos vertidos en presentaciones anteriores.....”¹⁰.

Y concluye: “no obstante la situación descrita, en atención al criterio amplio que la Sala pregona en punto al cumplimiento de los recaudos anotados, examinaré la apelación en aquello que ostente cierta entidad sustancia”.

Con respecto al **fondo de la cuestión**, la Dra. Heiland expresa que en el precedente “Candy” y aquellos concordantes, nuestro Tribunal Címero admitió una importante excepción al plexo normativo que impide el ajuste por inflación. Esta excepción quedará configurada cuando se verifique en la realidad fáctica el supuesto de **confiscatoriedad** producto de la determinación del cálculo del Impuesto a las Ganancias en términos nominales.

En palabras de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** esto se perfecciona (confiscatoriedad) cuando se produce la “*absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital*”, que “*exceda los límites razonables de imposición*”¹¹.

Por lo expuesto, verificado un supuesto de confiscatoriedad, es inaplicable la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la LIG.

Ahora bien, afirma la Jueza, que no surge de la jurisprudencia “Candy” y de los fallos posteriores, que la aplicación del ajuste por inflación impositivo esté limitada al Título VI, de la LIG, como pretende el Estado.

En el fallo “**Distribuidora de Gas del Centro S.A. (4/10/2016)**”, de la C.S.J.N, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, ratificó (período fiscal 2012) la inconstitucionalidad del artículo 39, de la Ley 24.073, ordenando, consecuentemente, recibir y/o admitir a la actora la liquidación del Impuesto a las Ganancias “**con aplicación del mecanismo del ajuste por inflación conforme al Título VI y artículo 58, 61, 83, 84 y 89 de la LIG....**”. Análogo fue el fallo **Distribuidora de Gas Cuyana S.A. (11/08/2016)**” (período fiscal 2010).

Agrega, la Dra. Liliana María Heiland, en un considerando que compartimos plenamente, que el ajuste por inflación debe interpretarse sistemáticamente. Es decir, no sólo en función del Título VI, de la LIG, sino también de las demás normas del mismo plexo normativo que atañen el cómputo de actualizaciones.

Con respecto al agravio del Fisco relacionado con el período fiscal en *litis*, volviendo a los dos antecedentes jurisprudenciales citados por la jueza, en los párrafos precedentes, los cuales se vinculan con los períodos fiscales 2010 y 2012, queda fulminado.

En relación al ratio de tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias presentado por la Sociedad, por medio de un Informe Pericial Contable, el cual alcanza el 53,58%, al no haber sido impugnado debidamente por la Administración (más allá de los cuestionamientos dogmáticos en relación a que

¹⁰ No es habitual encontrar en las Resoluciones de Cámara este tipo de recriminación a las apelaciones del Fisco, las cuales en reiteradas ocasiones tienen el mismo vicio.

¹¹ Fallos 332:1571; 339:897; *Consolidar ART S.A.* (15/11/2015); *Natufarma S.A.* (24/02/2015); *Favacard S.A.* (15/11/2016); *Orbis Mertig San Luis S.A.* (29/05/2018); entre otros.

no se deberían haber aplicado los ajustes previsto en los artículo 53 y 54 de la LIG), la Jueza lo consideró válido y suficiente para probar la confiscatoriedad del tributo.

Además, la distinguida Camarista, resuelve que tampoco puede prosperar el agravio respecto de la tasa de interés aplicable. Por lo tanto, como resolvió la instancia de primer grado, es de aplicación, según la previsión del Código Civil y Comercial de la Nación, la tasa de interés pasiva del Banco Central de la República Argentina. **Este criterio, es el aplicado por las Salas I, II, III y V.**

Por último, en lo que consideramos (luego de tanta jurisprudencia pacífica en la materia) una sanción a los sujetos que deciden adentrarse en este tipo de acciones, se resuelve que las costas deben distribuirse en el orden causado atento a la complejidad de la cuestión debatida y porque de ese modo las distribuyo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en causas análogas.

Los Dres. Rodolfo Eduardo Facio y Clara María do Pico, adhieren al voto presente, con lo cual, por todo lo expuesto, se confirma la sentencia de primera instancia.

V. Conclusiones.

El estudio de la causa **Central Puerto**, y de la jurisprudencia previa que la sustenta, nos permite vaticinar que los cambios introducidos por la Reforma Tributaria a la mecánica del ajuste por inflación impositivo, previsto en la LIG, no deberían tener impacto en cuanto al fondo de las resoluciones judiciales referidas a los períodos fiscales en los cuales ya esté vigente la Ley 27.430.

La inconstitucionalidad del artículo 39, de la Ley 24.073¹², dados los actuales niveles de inflación sigue siendo flagrante y provoca que el tributo, más allá de la aplicación del Título VI, de la LIG, sea confiscatorio para una gran parte de los contribuyentes, en particular, aquellos que son capital intensivo.

Es decir, en el año 2019, un contribuyente, más allá de tener la obligación de aplicar el ajuste por inflación estático y dinámico¹³, puede resultar asediado por la confiscatoriedad del impuesto y, por lo tanto, tener expedita (por la vía procesal que considere más pertinente) la posibilidad de reclamar ante la Justicia.

Esta situación sólo se verá morigerada para los sujetos que ejercieron la opción del Revalúo Impositivo (inclusive por las mismas restricciones a realizar reclamos legales que prevé la norma).

Además, por medio de la Ley 27.468, en el período fiscal vigente (tal cual pudimos apreciar en el Cuadro expuesto en el Acápito II) se produce una conculcación del principio de equidad, también de raigambre constitucional. Este sí será un argumento adicional a introducir en las distintas acciones que se entablen en materia de ajuste por inflación impositivo.

Teniendo en cuenta la situación anómala a la que asistimos y *post* de lograr que los contribuyentes tributen en función de su verdadera capacidad contributiva, sería conducente que el Poder Legislativo (de forma urgente) elimine las inconsistencias existentes en el actual plexo normativo de la LIG, las cuales hemos descripto a lo largo del presente.

VI. Antecedentes Relevantes.

Si bien existen muchos más, nos limitaremos a enunciar aquellos que consideramos más relevantes, los cuales abordan la misma temática desde distintos prismas:

¹² Vigente en el plexo normativo del Impuesto a las Ganancias por su expresa referencia en el primer párrafo del actual texto del artículo 89.

¹³ Según el mes en el cual cierre su ejercicio económico.

- 1) **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Orbis Mertig San Luis SA c/ EN - AFIP - DGI p/ ordinario (29/05/2018)".** Oportunamente, la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, al confirmar, por mayoría, lo decidido por el juez de grado que hizo lugar parcialmente a la acción declarativa interpuesta por la Sociedad contra el Estado Nacional y la AFIP, y en consecuencia, dispuso que el organismo recaudador debería recibir y/o admitir DDJJ rectificativas del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2003/2008, con aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, las que habrían de ser **aceptadas siempre y cuando la alícuota a ingresar superase el 35% por cada año calendario**. Para así decidir, la mayoría compuesta de los jueces entendió, que la vía de la acción declarativa resultaba procedente pues existía un estado de incertidumbre en cuanto a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias. En cuanto a la cuestión de fondo debatida, sostuvo que la prueba pericial contable permitía tener por acreditado un supuesto de confiscatoriedad en los términos de los precedentes "Candy".

Por su parte, nuestro **Máximo Tribunal** considera que *"corresponde recordar que esta Corte ha sostenido que **la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente Candy S.A. lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o el capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en períodos posteriores, ello por la sencilla razón de que, en tal supuesto no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravado..... Que en su decisión el a quo omitió toda consideración respecto de la mencionada doctrina pese a que su aplicación al caso era insoslayable, puesto que la pericia contable en que se sustentó el fallo utilizó el mecanismo correctivo respecto de períodos fiscales que arrojaran quebrantos, criterio que, como se indicó en el considerando que antecede, obsta a la procedencia de la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente Candy S.A."***

Por lo tanto, la CSJN, resolvió dejar sin efecto la decisión recurrida y ordenar que se dicte un nuevo fallo en el que se deberá determinar la procedencia de la aplicación del ajuste por inflación considerando, individualmente, cada uno de los ejercicios contables del período cuestionado.

- 2) **Cámara Nacional 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)".** La jueza de primera instancia, a su turno, 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. Por su parte, en la Resolución de la alzada, el juez de Cámara, Dr. Rogelio W. Vincenti, nos recuerda que *"ante todo cabe señalar que la demanda declarativa de inconstitucionalidad debe responder a un "caso", ya que dicho procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. En efecto, la acción debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes (al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto)"*.

Luego, cita a la jueza del a quo, con relación al hecho de **que la actora no ha demostrado acabadamente la existencia de una actividad administrativa que, en forma actual, ponga en peligro sus derechos constitucionales** (es más, la AFIP no realizó ninguna acción tendiente a impugnar y determinar las diferencias de impuesto). **Finalmente, por mayoría, la Cámara desestima el recurso de apelación de la actora, sin costas atento que la demandada no ha contestado el traslado del recurso.**

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 elementos iniciar la “acción declarativa de inconstitucionalidad”, solicitando conjuntamente una “medida cautelar”.

3) Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Favacard SA c/AFIP-DGI s/Inconstitucionalidad (15/11/2016)”. Nuestro Máximo Tribunal plantea que la cuestión resulta análoga al emblemático 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 7º 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.

4) Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/03/2016)”. 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, en el presente caso, sostiene la Cámara, 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.

5) 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)”. 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 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. **En virtud de lo expuesto, la Cámara falla a favor del Fisco en el incidente entablado por la medida cautelar.**

- 6) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)”**. 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.**
- 7) **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)”**. 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.

En este punto queremos destacar que el perjuicio económico para el contribuyente, por no deducir el ajuste por inflación, existe más allá de la existencia o no de un quebranto.

- 8) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. “Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”**. 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.**

9) **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ Inconstitucionalidad (4/08/2016)".** 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"*.

10) **Cámara Nacional 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)".** Por medio de la sentencia del *a quo* se condenó a la "Dirección General Impositiva" al reintegro de las sumas que fueron pagadas en exceso por la inaplicabilidad del ajuste por inflación previsto en el "Título VI", de la Ley del Impuesto a las Ganancias, pero con más intereses calculados a la tasa fijada por la autoridad administrativa, de acuerdo a la Resolución N° 314/2004 del ex – "Ministerio de Economía y Producción". Para así decidir, se señaló que resultaban aplicables los precedentes "Santiago Dugan Trocello S.R.L" y "Candy S.A" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en tanto que de no recurrirse al mecanismo correctivo del ajuste por inflación, se verificaba un supuesto de confiscatoriedad al absorber el Estado Nacional una porción sustancial de la renta o del capital que excedía los límites razonables de imposición.

Ahora bien, contra dicha decisión, apeló la parte actora apeló, agravándose de que en la sentencia de grado se había omitido establecer un mecanismo de actualización o reajuste por desvalorización monetaria de los importes cuya restitución fuera ordenada. En este punto, alegó que si se desconociera la actualización pretendida, se produciría una absorción sustancial del capital, violándose el derecho de propiedad reconocido en el artículo 17, de la Constitución Nacional.

Finalmente 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)"*.

11) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala I. "Cubero, Alberto Martín c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Interno (27/04/2017)".** En sentido contrario a lo resuelto en el fallo expuesto en el punto 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"*.

12) **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)".** 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 quo*, 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) meses**. 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.

A su turno la Cámara (Dr. Avalos), 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”*. En su voto, Dr. Avalos, analiza el artículo 15, 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 26.854**, en el sentido de que *“las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal”*.

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”*.

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.**