

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 57

I. Objetivo del Informe:

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

Procuración General de la Nación. Recurso Queja N° 1. “TELEFONICA DE ARGENTINA SA y OTRO C/ EN – AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva (9/06/2020)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

- Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva (04/09/2019)”.
- 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)”.

✓ **Procuración General de la Nación. Recurso Queja N° 1. “TELEFONICA DE ARGENTINA SA y OTRO C/ EN – AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva (9/06/2020)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

I. Palabras Preliminares. Conculcación de Principios Constitucionales.

Ante todo, y como hemos analizado en un varios informes previos¹, el ajuste por inflación impositivo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias, es mucho más que el Título VI de la norma (ajuste estático y dinámico), el cual sólo se refiere (de forma inversa²) a la exposición, frente a la pérdida de valor de la moneda, de los rubros monetarios³.

Es un mecanismo, o mejor dicho, un sistema integral, que está diseminado en todo el texto legal, incluyendo bienes de uso, quebrantos, acciones, bienes intangibles, fondo comunes de inversión, bienes de cambio (independientemente del tratamiento especial de este último rubro), etc.

La aplicación del ajuste por inflación impositivo de forma integral implica la utilización conjunta de todas las herramientas previstas (originalmente) por el legislador para evitar, como mínimo, que el tributo se convierta en confiscatorio, como consecuencia de la erosión constante del valor de la moneda de curso legal en nuestro país.

Ahora bien, la aplicación del ajuste por inflación impositivo de forma integral también implica que se tribute en la medida justa de la capacidad contributiva del sujeto al cual aplica. Es decir, que se cuantifique correctamente el hecho imponible previsto en la propia ley. No es ni más, ni menos que eso.

El impedir que se apliquen de forma plena los mecanismos previstos para eliminar o morigerar los efectos de la inflación (ej. la actualización de los quebrantos impositivos, de las amortizaciones, etc.), implica asumir que se tribute una magnitud que nada tiene ver con la cuantía real del hecho imponible, reitero, prevista, originalmente, por el legislador, por más que sea en muchos casos el propio poder legislativo responsable de tal anomalía.

Bajo este estado de situación, en forma independiente de la temática de la confiscatoriedad, me pregunto:

- ***¿Estamos en presencia de una contradicción en el propio texto de la ley (y sus normas complementarias y concordantes), que provoca que se violen***

¹ Recomendamos particularmente la lectura del **Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 51** y anteriores.

² Decimos en forma inversa porque, justamente, se ajustan (en general) aquellos rubros de los estados contables que tienen cobertura frente a la pérdida de valor de la moneda (de modo inverso al ajuste por inflación previsto por las normas contables profesionales) y por diferencia, se estima la deducción o ingreso respectivo.

³ 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. – según texto previo al re-ordenamiento del año 2019).

principios esenciales de nuestro derecho tributario, como son el de legalidad, razonabilidad, igualdad y equidad?

Teniendo en cuenta que la Ley de Impuesto a las Ganancias fue erosionada, por medio de un sin número espasmos legislativos (generalmente ejecutados en los últimos días de un ejercicio fiscal)⁴, que provocaron que hoy no surjan del propio texto legal la totalidad los elementos que hacen a la cuantificación del hecho imponible (o que guarden una razonable relación con é), me pregunto:

- ***¿Más allá de vulnerarse los principios de no confiscatoriedad, razonabilidad, igualdad y equidad, no se conculca también el propio principio de legalidad, por más que todo (o una parte sustancial) emane del propio Poder Legislativo?***

En este punto es relevante recordar que la **legalidad** no se agota en un mero procedimiento formal (que, en general, se cumple), sino que debe relacionarse del principio de certeza, el cual impone un **orden racional**, para que las normas sean claras, **completas** y precisas, de modo tal que les permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos⁵.

Por su parte, Dino Jarach⁶, nos plantea que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación jurídica-tributaria. Esto no sucede hoy en el caso del Impuesto a las Ganancias.

Ante las tachas, omisiones, modificaciones sin análisis previos (espasmos) y violaciones a todos los principios establecidos en la Constitución Nacional, hoy, del texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias (y sus normas complementarias), como mencioné previamente, no se puede establecer de forma cabal los elementos esenciales que hacen, especialmente, a la cuantificación del hecho imponible, dentro del aspecto objetivo del tributo.

Es la inflación, mensurada por el INDEC (IPC) la que define el monto real de la obligación tributaria⁷, no como mecanismo de ajuste, sino como definición de renta, lo cual constituye una flagrante anomalía e ilegalidad.

No se tributa por una renta real, sino por una renta *ficta*, por no aplicarse el sistema integral de ajuste por inflación, previsto en el propio texto de la ley, pero amputado por diversas normas. Por lo tanto, lejos está la propia ley de brindar todos los elementos necesarios para determinar la magnitud real de la obligación tributaria. Lo mismo sucede en materia de personas humanas, ante la falta de actualización de las escalas y mínimos no imponibles.

⁴ Inclusive con Decretos (de dudosa constitucionalidad) y Resoluciones (de dudosa constitucionalidad).

⁵ En esta caso (leyes impositivas), actos económicos.

Por otra parte, más allá de la jurisprudencia existente en materia de impuestos de ejercicio, es difícil creer que este concepto se aplique de forma razonable a las leyes que el poder legislativo emite a granel a fin de año, aplicándose al propio ejercicio (ej. Ley 27.541 – límite a 1/6 en la deducción del ajuste por inflación del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

⁶ Jarach, Dino. “Curso Superior de Derecho Tributario”. Ed. Cima. Buenos Aires. 1969.

⁷ No la Ley.

Otro ejemplo (por si no alcanzaran los anteriores), es que el ensamble no armónico actual de la Ley de Impuesto a las Ganancias desalienta la re-inversión de utilidades, lo cual parece estar lejos de la intención del legislador (si eso existe tal concepto en este tributo) o como se ha desarrollado desde el año 1933 hasta el año 1992 (fin de los mecanismos de indexación y ajuste por inflación - reales).

Dicho lo anterior, el principio de legalidad se enlaza necesariamente con el de **razonabilidad**, ya que no toda regulación de los derecho individuales por una ley formal, cualquiera sea su contenido, se adecúa a la Constitución.

La razonabilidad⁸ exige que exista una adecuada proporción y aptitud entre los medios elegidos por la ley y la finalidad que se persigue, que, como nos ilustra el maestro Spisso⁹, debe preservar el valor de justicia, a cuyos efectos la norma jurídica debe conformarse con los principios filosóficos, políticos, sociales, religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de una sociedad.

Aplicar una ley desmembrada (sólo por cuestiones recaudatorias), por más que emane del Poder Legislativo, provoca una desconexión entre el hecho imponible y su cuantificación, lo cual es ilegal, irrazonable, inequitativa y desigual. Permitir, por ejemplo, que el Estado obtenga, año a año, una recaudación de, aproximadamente, el 50% de los quebrantos de una Sociedad, es ilegal, irrazonable, inequitativo y no igualitario, porque los quebrantos no son una renta gravada en el Impuesto a las Ganancias (no son parte de la confusa definición del hecho imponible del tributo).

Sólo se debe tributar, cuando se verifican en la vida real, por los actos económicos previstos en el hecho imponible, el cual debe estar detallado en todos sus aspectos y elementos de forma indubitable y armónica en el texto de la ley.

Por último, tal cual nos enseña Osvaldo Soler¹⁰, además de legales los actos de gobierno deben ser **legítimos**. Es decir, cuando los mismos guardan relación con la ética y la moral y, por lo tanto, se ajustan a los valores y principio de la justicia, los cuales son recogidos por la Constitución Nacional e integran el elenco de derechos y garantías que amparan a los administrados.

Una ley ilegítima puede ser tachada de **arbitraria** y esto es lo que sucede con la Ley del Impuesto a las Ganancias.

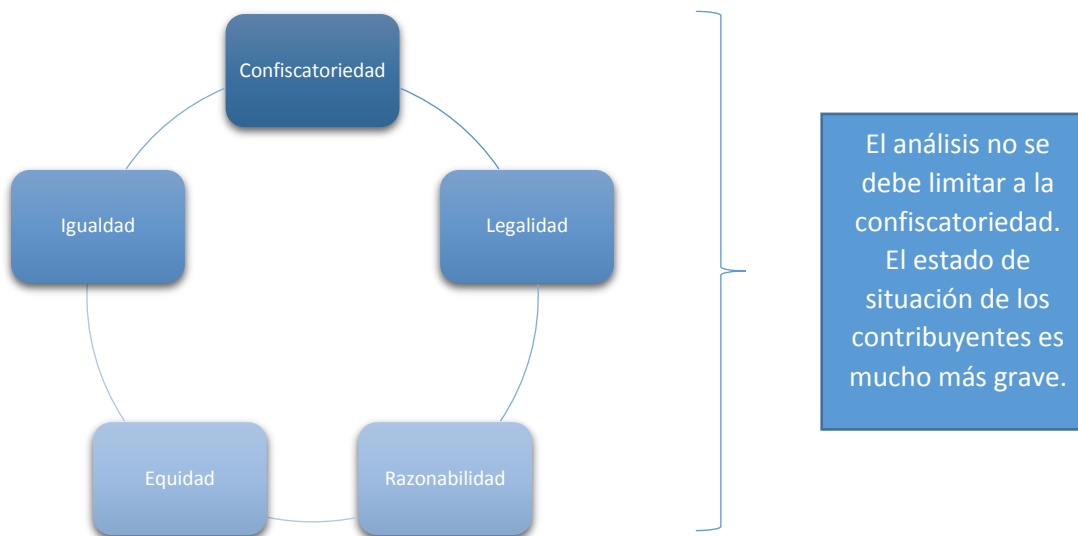
- **En síntesis, más allá de la simplificación de las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia de ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias, el estado de situación normativo apalancado por una aceleración en la pérdida de valor de nuestro signo monetario, nos lleva a decir que la falta de aplicación plena, real y concreta del sistema de ajuste por inflación integral previsto en la norma mencionada, conlleva la conculcación de (por lo menos) los principios de (como mínimo):**

⁸ Garantía Innominada - Artículo 28 – CN. Los principios, derecho y garantías reconocidos en la Constitución Nacional, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio (ej. las leyes tributarias).

⁹ Spisso, Rodolfo. “Las normas tributarias y el principio de razonabilidad de las leyes”. ED 128-743; “La regla moral y los derechos del fisco”, LL 1987-B-842.

¹⁰ Soler, Osvaldo H. “Derecho Tributario – Constitucional y Sustancial”. Edit. Buyatti. 2019.

Principios Conculcados – Estado de Situación de la Ley de Impuesto a las Ganancias



Todo lo expuesto, reiteramos, debería ser revisado por nuestro Tribunal Cívero y, también, en los planteos esgrimidos por los contribuyentes. Es potestad del Congreso legislar sobre los mecanismos de indexación, pero **no es potestad del Congreso establecer una ley impositiva que no contempla todos los elementos que permitan determinar de forma certera y armónica el monto de la obligación tributaria o que conculque el resto de los principales principios constitucionales de la tributación que hemos mencionado.**

Igualmente, entendemos que las sentencias en la materia son, también, la consecuencia del desconocimiento generalizado sobre las implicancias económicas y financieras que tienen la conjunción de normas aplicables vigentes, dados los guarimos de inflación actual, en materia de Impuestos a las Ganancias (visto desde todos los prismas).

Mencionado lo anterior, nos concentraremos en la presente causa, cuyo dictamen recorre un sendero más sencillo que el expuesto previamente.

II. Los Antecedentes del Caso.

Telefónica de Argentina S.A (TASA) inició un reclamo de repetición del Impuesto a las Ganancias, correspondiente a los ejercicios económicos 2008 y 2009

Oportunamente, la **Sala V**, de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, **confirmó la sentencia de la instancia anterior que, a su turno, había admitido la demanda TASA**, declarando nula la Resolución de la División Recursos del Departamento Legal, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, de la Dirección General Impositiva, de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y ordenado al Fisco que restituya a la actora las sumas abonadas en exceso en concepto de **Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2008 y 2009** (más intereses), al entender que se había acreditado la confiscatoriedad del tributo abonado, en los términos y con el alcance fijados en el fallo **“Candy S.A. c/ AFIP y otros s/Acción de Amparo (3/07/2009)”¹¹**.

¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Candy SA c/AFIP y otro S/acción de amparo (3/07/2009)”.

Para así resolver indicó que, si bien el ajuste por inflación previsto en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias se encuentra, en la práctica¹², suspendido y tampoco se encuentra permitida la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas (artículo 39, de la Ley 24.073; artículos 7 y 10, de Ley 23.928, texto según su similar 25.561), en Candy se había fijado un estándar con arreglo al cual debe evaluarse si las normas que impiden realizar dicho ajuste por inflación poseen efectos confiscatorios en cada caso concreto.

La Cámara relató que, por aplicación del citado estándar, el pronunciamiento de la instancia anterior había concluido que se encontraba acreditada la confiscatoriedad invocada por la actora.

Explicó que tal decisión se había basado en el informe pericial contable, en el cual el experto (al aplicar diversas disposiciones de la LIG que contemplaban los efectos de la inflación) había indicado que **en el período fiscal 2008 el Impuesto a las Ganancias insumió el 98% del resultado impositivo, mientras que el período fiscal 2009 absorbió el 76% de ese resultado.**

A su turno, **el Fisco había esgrimido que esta causa difiere de Candy, en tanto que allí sólo se había aplicado el Título VI, de la LIG pero no otras disposiciones previstas en dicha ley para reflejar los efectos inflacionarios, tal como lo hizo la perito contadora en el presente caso.**

Dijo que la posición adoptada por la experta, y recogida por la sentencia de grado, no estaba permitida en nuestro sistema normativo, toda vez que se encuentra prohibida la actualización e indexación, como así también que, por tales razones, los resultados obtenidos no acreditaban la confiscatoriedad invocada.

La Cámara rechazó tales argumentos y afirmó que los resultados del informe pericial contable (en el que se habían empleado diversas disposiciones de la LIG que regulaban la actualización) se advertían razonables, ya que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional.

Por ello, concluyó que los agravios de la demandada no constituían una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada sino solo meras discrepancias genéricas con el criterio de la jueza de grado en torno de la acreditación de la confiscatoriedad, motivo por el cual correspondía declarar desierto el recurso en ese punto y confirmar la sentencia apelada.

Disconforme, con ese pronunciamiento, la AFIP presentó el recurso extraordinario, cuyo rechazo motivó la presente queja.

La AFIP, en primer término, plantea que la Cámara, si bien rechaza el planteo de inconstitucionalidad del artículo 39, de la Ley 24.073 (y sus normas concordantes), reafirma en la práctica la aplicación de un sistema de ajuste por inflación impositivo que no se encontraba vigente en los periodos 2008 y 2009, ni ha sido admitido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.

En segundo lugar, sostiene que el pronunciamiento tuvo por demostrada la confiscatoriedad con fundamento en el informe pericial contable de autos, sin dar respuesta a las objeciones que formuló el Fisco respecto de ella, no debido estrictamente a su inexactitud técnica, sino al eje conceptual sobre el cual se llevó a cabo.

¹² A partir de la Ley 27.541 se permite la aplicación del ajuste – pero sólo computando 1/6 del monto total del ajuste/deducción.

En tal sentido, el representante del Fisco, explica que el **informe pericial** convalidó la aplicación del ajuste impositivo por inflación (Título VI - LIG) y de las siguientes actualizaciones:

- i)* de la cuota anual de **amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles** (artículos 83, 84 y 81, inciso f), de la LIG);
- ii)* de los **costos computables**, para determinar la ganancia en el caso de enajenación de los bienes antes mencionados (artículos 58, 59 y 60, de la LIG) y;
- iii)* de los **quebrantos impositivos (artículo. 19 LIG).**

Indicó que el mecanismo de actualización de los tres rubros enumerados en el párrafo anterior no se encuentra legalmente vigente ni es reconocido por vía jurisprudencial, toda vez que en **el precedente Candy admitió únicamente la aplicación del Título VI, de la LIG**, razón por la cual la sentencia se aparta de lo allí resuelto.

Además, expresa que se acumularon indebidamente los índices de actualización desde el año 2002 y, mediante tal procedimiento, se tuvieron por demostradas alícuotas efectivas del tributo superiores a las de Candy, cuando debió emplearse únicamente el índice singular de cada período fiscal reclamado (2008 y 2009), sin adicionarse con los años anteriores.

En este aspecto, especifica el Organismo Fiscal, según los puntos de pericia solicitados por la propia AFIP, el ajuste por inflación del Título VI, de la LIG en los ejercicios 2008 y 2009 resultó positivo. Es decir que, de considerarse únicamente ese mecanismo, sin acumular los índices y sin emplear los restantes ajustes utilizados por la actora, se incrementaría la ganancia de cada ejercicio y no se presentaría la confiscatoriedad planteada.

En estas condiciones, niega que sus argumentos constituyan discrepancias en torno del criterio de selección y evaluación de las pruebas rendidas en la causa, sino que sus agravios se basan en las normas legales que resultaban aplicables para realizar un cálculo correcto de los índices comparativos conforme al precedente Candy preceptos que no fueron tenidos en cuenta al momento de resolver.

Por último, se agravia de la tasa de interés fijada por la Cámara para la restitución de la suma aquí en debate (tasa pasiva que publica mensualmente el BCRA).

III. El Dictamen de la Procuradora – Dra. Laura Monti.

En primer lugar se declara admisible el recurso interpuesto.

Plantea que, a fin de lograr mayor claridad expositiva, se estudiarán los agravios del Fisco en el siguiente orden:

- 1.** Que la Cámara desconoció la vigencia y aplicación del artículo 39, de la Ley 24.073 y de las restantes normas que prohibían realizar el ajuste impositivo por inflación, a los fines de evaluar la correcta liquidación del Impuesto a las Ganancias en los períodos fiscales aquí en debate.
- 2.** Que, a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo, la sentencia apelada admite la utilización de una serie de mecanismos de ajuste que no se encuentran legalmente vigentes ni reconocidos por vía jurisprudencial.

3. Que, también para demostrar la confiscatoriedad del impuesto abonado, el a *quo* convalida determinados índices acumulativos de actualización en sus declaraciones juradas de los períodos fiscales 2008 y 2009.
4. Por último, que el pronunciamiento recurrido fijó una tasa de interés improcedente para la restitución de la suma aquí en debate.

Respecto del **primer agravio**, contrariamente a lo sostenido por la demandada, la **Procuradora advierte que la Cámara expresamente tuvo en cuenta el artículo 39, de la ley 24.073 y sus normas concordantes, al sostener que el ajuste por inflación se encontraba suspendido y que tampoco estaba permitida la actualización monetaria, indexación de precios, variación de costos o repotenciación de deudas (artículo 39, de la Ley 24.073, artículo 7 y 10 de la Ley 23.928, texto según ley 25.561). Sin embargo, a la luz de lo establecido en Candy indicó que correspondía evaluar si dichas normas al impedir tales ajustes poseían efectos confiscatorios en el caso concreto.**

Por lo tanto, dicho razonamiento no merece objeciones a la luz de la jurisprudencia del Máximo Tribunal ("**Alubia S.A. c/ AFIP Dirección General Impositiva s/repeticición**" y "**Consolidar Administradora de Riesgos del Trabajo ART SA c/ EN AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General Impositiva**").

En efecto, continúa la Dr. Monti, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que tanto el artículo 39, de la Ley 24.073, como el artículo 4, de la Ley 25.561 (que sustituyó el texto de los artículo 7 y 10 de su similar 23.928), representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11, de la Constitución Nacional.

Desde esta perspectiva, sostuvo que no cabe sino afirmar que la prohibición del reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas allí ordenadas, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no corresponde pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación.

Por ende, tanto el artículo 39, de la Ley 24.073, como el artículo 4, de la Ley 25.561 son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que, tal como sucede en la especie, se invoque su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios.

En este punto, también ha dicho la CSJN que:

- *"... si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar".*

Agrega la prestigiosa Procuradora (en un constante equilibrio por no alterar el *estatus quo* en la materia) que la Cámara no convalidó la aplicación de un sistema de ajuste por inflación impositivo que no se encontraba vigente en los periodos 2008 y 2009, ni era admitido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal, como erróneamente sostiene el Fisco Nacional, sino que

tuvo en cuenta la vigencia de las Leyes 24.073 y 25.561 que prohibían dicho mecanismo y su decisión se basó en la repugnancia de tales preceptos con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios. Es decir, como colisionan ambos.

Con ello queda en evidencia que las lesiones constitucionales que invoca el Fisco no guardan relación directa e inmediata con la sentencia en cuestión y deben ser desestimadas. Es decir, se vuelve al equilibrio de toda la jurisprudencia previa, sin incorporar, conceptualmente, nuevos elementos.

Posteriormente, la Dr. Laura Monti, yendo a los más relevante del caso, en segundo lugar analiza el agravio a la demandada relativo a que el pronunciamiento recurrido admita, a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo, la aplicación de los siguientes ajustes en las declaraciones juradas de TASA de los períodos fiscales 2008 y 2009: *i)* actualización de la cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles; *ii)* actualización de los costos computables, para determinar la ganancia en el caso de enajenación de los bienes antes mencionados; *iii)* actualización de los quebrantos impositivos; *iv)* ajuste impositivo por inflación (Título VI - LIG).

En particular, la AFIP se agravia (como ya sucedió en diversas causas – muchas de los cuales están citados en el apartado IV del presente informe) en que en el antecedente Candy, sólo se tuvo en cuenta el ajuste del Título VI, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La representante de la Procuración General de la Nación comienza expresando que nada encuentra en la sentencia de la causa Candy que permita inferir que la Corte haya consagrado al Título VI, de la LIG, como único mecanismo de ajuste permitido para demostrar la confiscatoriedad del tributo.

Por otra parte, continúa diciendo, que:

- *“de la lectura de la LIG se desprende que, además del mecanismo previsto en su Título VI, dicha ley permitía también reflejar las variaciones de precios para el cálculo de: a) las amortizaciones impositivas de bienes....., b) los costos impositivos.....; y c) los quebrantos (artículo 19, de la LIG).....Cierto es que dichos mecanismos se encuentran suspendidos por las Leyes 24.073 y 25.561, como lo sostiene el Fisco Nacional, pero no menos cierto es que ello no empece a su utilización para evaluar la confiscatoriedad del tributo que la actora alega”.*
- *“las Leyes 23.928, 24.073 y 25.561 son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que se demuestre su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios en el patrimonio o la renta del contribuyentePor ende, la suspensión de los mecanismos de ajuste previstos en la LIG no es óbice para que ellos sean empleados a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo que resulta de su falta de aplicación, razonamiento que V.E. adoptó circunscripto al reglado en el Título VI de la LIG en su sentencia de la causa Candy”.*

Con respecto al artículo 19, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (quebrantos), sostiene, valiéndose de dictámenes previos¹³ que, la garantía de no confiscatoriedad

¹³ Directamente menciona el antecedente de la CSJN *“Estancias Argentinas El Hornero (2/10/2012)”* en el cual menciona que el reclamo del reconocimiento de un mayor quebranto correspondiente al ejercicio 2002 resultaba improcedente pues, para que se verifique la confiscatoriedad que el Alto Tribunal estimó existía en la causa Candy, es menester que el tributo impugnado por inconstitucional haya sido pagado en el ejercicio.

tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable la renta o el capital de los contribuyentes.

En consecuencia, continúa Monti (reiterando su doctrina), la confiscatoriedad no puede ser encuadrada dentro de los lineamientos de tal doctrina (Candy), por la sencilla razón de que no había tributo a pagar que pudiera ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si se producía una absorción inadmisibles de éstos.

Ahora bien, cuando analiza el caso concreto de Telefónica, la Dra. Monti, plantea que por el contrario, hay impuesto a pagar y la controversia se ciñe a dilucidar si tal importe, calculado con los quebrantos a valores históricos insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

- Es decir, con relación a los quebrantos, desde la lectura del Dictamen no se plantea nada novedoso, puesto que no hay una definición en la materia. Se sigue, incorrectamente, desde el punto de vista económico¹⁴, impidiéndose su ajuste cuando no hay impuesto a pagar.

Es más, todo es tan discrecional que, si a un sujeto le da impuesto a pagar tiene derecho a actualizar los quebrantos (porque puede utilizarlos), mientras que el sujeto que no, carece de tal beneficio, perdiendo valor los mimos por el mero transcurso del tiempo y, por lo tanto, siendo perjudicado patrimonialmente.

A mayor abundamiento, tal cual antecedentes previos (*ver apartado IV del presente trabajo*), los quebrantos de un mismo sujeto que en un período tiene impuesto a pagar y en otro no, tendrían un tratamiento tributario, bajo el mismo impuesto (Impuesto a las Ganancias), diferente¹⁵.

En materia de quebrantos (su actualización y traslación), es esencial que se modifique la jurisprudencia de forma urgente, atendiendo a los efectos económicos reales que emanan del tratamiento actual que, en forma disfuncional, les otorga la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Además, de los distintos dictámenes y fallos, se exterioriza, reiteramos, un profundo desconocimiento de la técnica integral del ajuste por inflación impositivo y todas sus consecuencias económicas y financieras. Todo se profundiza en un contexto económico de alta inflación y depresión económica. Es la política la que tiñe los dictámenes de la procuración y fallos relacionados con el ajuste por inflación en meros parches a situaciones puntuales de contribuyentes privilegiados que pueden litigar.

El Poder Judicial no termina de adoptar una posición contundente en relación a la conculcación de los principios de confiscatoriedad, legalidad,

¹⁴ Por desconocimiento del impacto patrimonial que tienen los quebrantos en el activo diferido de la empresa.

¹⁵ Es decir, se confirma la jurisprudencia de “*Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)*”, entre otras causas.

razonabilidad, equidad e igualdad que conlleva la propia Ley de Impuesto a las Ganancias y todas sus normas vinculadas (ej. 24.073).

Mientras los planteos sean timoratos o limitados y las resoluciones aún más, seguirá el Fisco recaudando sobre rentas ficticias, amparados en normas “legales”, no tachadas de inconstitucionales y permitiendo que los legisladores continúen décadas sin buscar una solución al tema. Llevar la alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias a límites impensables (o tendiendo a infinito) es responsabilidad de los tres poderes en conjunto y de los planteos de agravios de los contribuyentes. Candy fue un excelente fallo en un momento oportuno. Hoy es insuficiente. Los planteos y las resoluciones en torno a ese antecedente son muy limitadas para dar una respuesta a la realidad que viven las empresas.

Continuando con el Dictamen, luego, la procuradora comienza a analizar el agravio relacionado con los índices utilizados, planteando que disiente de la postura del recurrente, pues la LIG fijaba el empleo de índices acumulativos (artículo 89 – LIG), nuevamente, sin perjuicio de la suspensión ordenada por las Leyes 24.073 y 25.561.

Corno se explica en el informe contable: *"las variaciones de precios experimentadas, principalmente, en el año 2002 y medidas a través de la evolución del índice de precios internos al por mayor (IPIM), extienden sus efectos sobre los periodos fiscales aquí en debate..... Esto se debe a que toda variación de precios incide en la medición del índice respectivo en todos los periodos posteriores, ya que el índice de cada mes o año se conforma con el del periodo inmediato anterior, al que se le adiciona la variación propia del mes o año que se agrega"*.

Por último, la demandada se agravia respecto de la tasa de interés aplicada por la Cámara a la devolución ordenada. En este punto, la Procuradora, advierte que el tratamiento de dicho planteo se ha tornado inoficioso ante la aclaración realizada por la Cámara respecto de su propia sentencia.

Por todo lo expuesto, concluye, declara formalmente procedente el recurso presentado y confirmar la sentencia apelada.

IV. Otros Antecedentes.

1) Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva (04/09/2019)”.

Oportunamente, **Central Puerto S.A.** (la Sociedad), interpuso 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, 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.

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”*¹⁶.

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 confirma la sentencia de la instancia anterior, ratificó (período fiscal 2012) la

¹⁶ 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.

inconstitucionalidad del artículo 39, de la Ley 24.073, ordenando, consecuentemente, recibir y/o admitir a la actora la liquidación del Impuesto 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 alcanzo el 53,58%, al no haber sido impugnado debidamente por la Administración (más allá de los cuestionamientos dogmáticos en relación a que 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.

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.

2) Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Orbis Mertig San Luis SA c/ EN - AFIP - DGI p/ ordinario (29/05/2018)".

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.....¹⁷ *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 arrojaron 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.

3) **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.

4) **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)”.**

¹⁷ Idem. Causa TASA.

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)”.

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 aquella 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.

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)”.

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). **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)”.

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)”.

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.

9) 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.

10) 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*".

11) 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, agraviándose 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)*".

12) 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*".

13) 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.