República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-23956193-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Marzo de 2022

Referencia: Sentencia 48.995-I POLIRESINAS SAN LUIS S.A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **N° 48.995-I** caratulada "**POLIRESINAS SAN LUIS S.A.** s/ recurso de apelación".

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 93/134 vta. la actora interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 76 inciso b) de la ley N° 11.683, contra la Resolución de fecha 18/06/2018, dictada por el Jefe Interino de la División Determinaciones de Oficio de la División de Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, mediante la cual se impugna la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2016 por haber practicado el ajuste por inflación a dicho período, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una multa en los términos del art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer término, se agravia que la Resolución Determinativa carece de fundamentación, se funda en hechos inexistentes o falsos y no presenta razonamiento lógico alguno que permita válidamente confirmar que no resulta aplicable el ajuste por inflación impositivo y la doctrina sentada en el precedente "Candy".

En base a ello, entiende que dicha Resolución Determinativa debe declararse nula de nulidad absoluta e insanable, en los términos del art. 14 inc. b) de la Ley de Procedimientos Administrativos, por haber sido dictada en violación a lo dispuesto por los arts. 17 de la Ley N°11.683 y 7 inc. b) de la Ley N°19.549. Manifiesta que es en virtud de esa nulidad, que resultan visibles los vicios en la causa y objeto, de motivación insuficiente, de improcedencia del ajuste propuesto y de violación del principio de legalidad.

Sobre el vicio en la causa y objeto, sostiene haber acreditado que la determinación del tributo realizada sin la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación previsto por la ley del impuesto asume como base imponible una renta ficticia y no refleja la real situación económica-financiera e impositiva de la recurrente, llevando a que

el impuesto liquidado absorba una parte sustancial de la renta de la actora. Ello así, porque la falta de utilización del ajuste por inflación llevaría a que la recurrente deba tributar en concepto de Impuesto a las Ganancias, para el período fiscal 2016, $81.029.719,14, lo que implica una alícuota efectiva aplicada sobre el balance impositivo ajustado de 59,09%; y una alícuota efectiva sobre el balance contable ajustado de 69,79%. Cita jurisprudencia.

Con respecto al vicio de insuficiencia de motivación del acto, advierte la actora que la Resolución Determinativa no aclara, ni explica ni fundamenta justificadamente porqué se decide efectuar un ajuste de la entidad y relevancia como la de objeto de controversia. Asimismo, sostiene que la Resolución Determinativa constituye una flagrante violación al principio de propiedad y no confiscatoriedad en materia tributaria.

Se agravia de la incorrecta apreciación de la certificación contable y los índices utilizados por la actora a los fines del ajuste por inflación y reexpresión de las amortizaciones, en tanto, a su entender, la AFIP yerra en manifestar que Poliresinas utilizó los índices de precios al consumidor de la Provincia de San Luis a los fines de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación.

Manifiesta que, según surge de la certificación contable presentada al órgano recaudador, para el ajuste por inflación impositivo correspondiente al período fiscal 2016, la actora aplicó los índices publicados por el INDEC correspondiente al índice de precios internos al por mayor, según lo previsto por el art. 95 de la Ley de impuesto a las Ganancias. Acompaña prueba.

Aclara que, conforme surge de la mencionada certificación contable, para la reexpresión de las amortizaciones hasta el período fiscal 2015 se aplicó el Índice de Precios al Consumidor de la Provincia de San Luis, mientras que para el período comprendido entre enero y diciembre de 2016, se obtuvo el índice a enero 2016 y posteriores partiendo del índice de diciembre de 2015 según el Índice de precios de la provincia antes indicada, y se le aplicó el coeficiente de variación publicado por el INDEC para el Índice de Precios Internos al por Mayor. Además, justifica el uso del índice provincial, hasta diciembre de 2015, para reexpresar las amortizaciones "*debido a las claras irregularidades del INDEC y que los índices publicados por dicho organismo no reflejaban la inflación real*".

Resalta que la diferencia entre la utilización de uno u otro índice es mínima y que, independientemente de la utilización del Índice de Precios de la Provincia de San Luis o del INDEC, la alícuota efectiva aplicada sobre el balance impositivo ajustado sería de casi el 60%. Por lo que solicita que, a los fines de aplicar el mecanismo del ajuste por inflación impositivo, se tenga en cuenta los índices publicados por la provincia, ya que los mismos reflejan de manera más fidedigna los verdaderos índices de inflación aplicables al período fiscal 2015 y anteriores. Acompaña prueba.

Sostiene la incorrecta apreciación e interpretación del antecedente "CANDY" y de la comprobación de la violación de las garantías constitucionales de no confiscatoriedad y a los principios de legalidad, capacidad contributiva, razonabilidad e igualdad. Interpreta que en aquél antecedente, el máximo tribunal no fijó una pauta cuantitativa de confiscatoriedad tributaria, sino que definió el quantum de confiscatoriedad como aquel que excede los límites razonables de imposición, es decir, que excede la tasa efectiva del 35%, según la ley del tributo. Cita jurisprudencia y acompaña prueba.

Con respecto a la multa, la considera improcedente por cuanto entiende no configuradas las condiciones típicas de subjetividad y objetividad. Cita doctrina y jurisprudencia.

Por último, expone los argumentos de derecho, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y peticiona se revoque la resolución apelada, con costas al fisco nacional.

II.- Que a fs. 146/167 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente que no fueran materia de expreso reconocimiento y niega la interpretación que la misma realiza del derecho aplicable. Solicita el rechazo de la acción con costas. Hace reserva del Caso Federal.

Entiende que el procedimiento de determinación de oficio no adolece de ningún vicio que afecte su validez como acto administrativo. En cuanto a la causa, elemento esencial de todo acto administrativo válido, sostiene que se encuentra acreditada por el hecho de haber presentado una declaración jurada que no se condecía con la normativa vigente, circunstancia que se puso de manifiesto a través de una fiscalización.

En relación a la nulidad alegada por falta de motivación, sostiene que los agravios vertidos por la actora consisten en meras afirmaciones retóricas sin la mínima prueba de sus aseveraciones. Y que las pruebas colectadas por la fiscalización y glosadas a autos sustentan la indubitable base real que diera origen a la resolución apelada.

Considera que la mera discrepancia que plantea el contribuyente, en relación al criterio utilizado por el fisco para realizar los ajustes, no lo habilita a considerar nulo el acto emitido. Además, destaca que al momento de correrse la Vista del art. 17 de la Ley N°11.683, la actora ejerció libremente su derecho de defensa, por lo cual éste jamás fue cercenado o limitado, así como tampoco se vio agraviada la garantía de debido proceso adjetivo.

En virtud de lo expuesto, afirma que no concurren las circunstancias contempladas en el art. 14 de la Ley N° 19.549 como causales de nulidad absoluta, por lo que solicita se rechace la nulidad impetrada, con costas.

En lo que hace a la cuestión de fondo, el fisco observa que todo el recurso de apelación versa sobre la aplicación del denominado ajuste por inflación impositivo y la reexpresión de las amortizaciones de bienes de uso previstos en el Título VI y el art. 84 y concordantes de la Ley del Impuesto a las Ganancias, utilizando los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadística y Censo de la Provincia de San Luis en lugar del índice de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

Al respecto, considera improcedente tal queja, toda vez que no refleja lo que establece la normativa vigente, la cual no autoriza a realizar el ajuste por inflación. Asimismo, afirma que debe descartarse por ser contrarios a la ley del impuesto e improcedentes los cálculos efectuados por el contribuyente utilizando los índices de la provincia indicada.

Estima que deben descartarse, por ser totalmente improcedentes también, los agravios referidos a la violación de la garantía constitucional de no confiscatoriedad y a los principios constitucionales de legalidad o reserva de ley, capacidad contributiva, razonabilidad e igualdad, por tratarse de meras manifestaciones teóricas esbozadas por el actor, carentes de todo sustento.

Aclara que la prohibición de realizar ajustes de valores ordenada por los preceptos cuestionados es un acto reservado al Congreso de la Nación por las disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda. En ese sentido, mediante la negativa a aceptar la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, la autoridad pública no hace más que acatar las bases en las que se asienta el ordenamiento jurídico imperante, en el cual el régimen cuya aplicación pretende el contribuyente no resulta aplicable.

Sostiene que la jurisprudencia de la Corte Suprema que pretende aplicar la recurrente, sólo resultan aplicables al caso concreto y no declaran, por sí mismos, la inconstitucionalidad del tributo, no resultando suficiente la mera invocación de tal pronunciamiento como lo entiende la actora.

Específicamente, sobre el caso “CANDY”, rescata que en ese pronunciamiento se tuvieron en cuenta los resultados de un informe pericial del que surgía que, si no aplicaba el ajuste por inflación impositivo, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% como establece el art. 69 de la ley del impuesto, sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado por inflación correspondiente al período analizado, o el 55% de las utilidades contables también ajustadas por inflación, porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición. Y el fisco destaca que, en el caso de marras, la tasa efectiva del impuesto respecto de la ganancia gravada computando el ajuste por inflación impositivo asciende a 58% -considerando el resto de los ajustes impositivos al balance contable-, esto es, menor al tenido en cuenta por el alto tribunal en el mencionado precedente para considerarlo confiscatorio.

Advierte que la Corte no ha expresado que existe confiscatoriedad por el sólo hecho de superar la tasa efectiva del 35% del Impuesto a las Ganancias, como interpreta el contribuyente. Cita jurisprudencia.

Destaca que la recurrente es una empresa titular de beneficios promocionales de la Ley N°22.021 y que, en el período fiscal 2016, realiza un ajuste al resultado contable disminuyendo la utilidad, de $68.586.047,75. Y que si bien tal deducción es correcta desde el punto de vista impositivo, por cuanto tales resultados no se encuentran gravados, a efectos de medir la confiscatoriedad, entiende que debería tenerse en cuenta que el contribuyente obtiene también una ganancia no alcanzada por el tributo, que resulta del sacrificio del propio Estado al otorgarle el beneficio.

De lo anterior, si se anula ese beneficio en la determinación del resultado sujeto a impuesto, aun computando el ajuste por inflación impositivo más el reajuste por amortizaciones, la tasa efectiva del impuesto resultaría en 39%.

Por lo expuesto, y entendiendo que la recurrente no aportó ningún otro elemento de prueba que permita rebatir el ajuste fiscal, solicita se confirme la resolución determinativa. Con costas.

En cuanto a los intereses resarcitorios intimados en la resolución apelada en virtud del art. 37 de la Ley N°11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), solicita la ratificación de los mismos tomando en cuenta que la conducta de la actora no fue extraña a su voluntad, ni se configura error excusable, y por su obrar deliberado produjo el resultado dañoso a la renta pública.

Sobre la procedencia de la multa, señala que la infracción del artículo 45 se perfecciona en su faz objetiva con el acaecimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación, consistente en presentar en tiempo y forma la declaración jurada y efectuar el pago del impuesto en término; y desde el punto de visto subjetivo se configura con la infracción a título de culpa, en tanto de las circunstancias objetivas que rodearon el incumplimiento y el deber de previsión que es inherente a todo obligado, cabe inferir que el responsable no habría adoptado los recaudos conducentes a la satisfacción oportuna de la deuda en su justa medida.

Entiende que en el presente caso se ha configurado el elemento objetivo. Respecto del elemento subjetivo, recuerda que en infracciones tributarias se produce la inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia, circunstancia que no se evidencia en este caso. Cita jurisprudencia.

Rechaza por improcedente la existencia de error excusable, por cuanto el actor ha actuado con pleno conocimiento de la conducta y no ha aportado elementos de juico o probanzas que permitan considerar que la infracción fue producto de un error excusable, de hecho o de derecho.

Finalmente, se opone a la prueba ofrecida por la recurrente que no hubiere sido ofrecida en sede administrativa. Se opone a la admisión de la prueba documental ofrecida por la actora. Se opone a la admisión de prueba pericial

contable ofrecida por ésta, por resultar improcedentes y meramente dilatorias. Acompaña prueba instrumental. Hace reserva de caso federal.

III.- Que a fs. 177 se requiere a las partes manifiesten su interés en la celebración de la audiencia prevista en el artículo 173 de la ley N° 11.683, requerimiento que se encuentra contestado a fs. 173 y 174. Ambas parte manifiestan que la audiencia queda suplida por sus presentaciones de fs. 146/167 y fs. 170/176.

Que a fs. 179 resuelve abrir la causa a prueba y hacer lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la actora.

IV.- Que a fs. 210, habiéndose producido la totalidad de la prueba se procede a declarar la clausura del período probatorio; a fs. 213 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y a su vez se pone la presente causa a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos. A fs. 216/224 y fs. 227/228vta. obran los alegatos de la actora y del Fisco Nacional, respectivamente. A través del IF-2022-21237066-APN-VOCII#TFN pasan los autos a sentencia.

V.- Que por una cuestión de lógica precedencia corresponde en primer lugar expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora, fundado en vicios en la causa y objeto, en la falta de motivación, en la improcedencia del ajuste propuesto y en la violación del principio de legalidad.

Con relación a la causa, el inciso b) del artículo 7º de la Ley 19.549 la señala como uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, diciendo que "b) deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable." Y, sobre éste requisito esencial de todo acto administrativos, es sabido que se distinguen dos vertientes: los que le atribuyen carácter subjetivo y por ende entienden que la causa radica en la voluntad del sujeto, y los objetivistas, que consideran que aquella está constituida por los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que justifican el dictado del acto. Ello así, según surge de la letra de la ley antes mencionada, se advierte que ésta acogió el concepto objetivo de la causa, en tanto afirma que aquélla consiste en las circunstancias de hecho y derecho que autorizan el otorgamiento del acto.

Al respecto, es pertinente señalar que según surge de autos, el Fisco basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales. Desde tal perspectiva debe señalarse que, tanto de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas como de los términos de la Vista, surge una acabada descripción de los antecedentes de la fiscalización, de los que se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el organismo fiscal a fin de proceder a la determinación de oficio, con carácter parcial, de la obligación impositiva de la actora frente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2016.

En otro orden, el inciso e) del artículo 7º de la Ley 19.549 contempla a la motivación entre los requisitos esenciales del acto administrativo "e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo".

A su vez la jurisprudencia ha precisado que "la motivación tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su causa, es decir, la razonabilidad en la exposición de motivos que realiza la administración para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutiva del acto o a la resolución misma" (Sala A, Hijos de Benito Fresco S.R.L., 29/12/97; Sala D, Dottori, Héctor Juan, 29/6/04).

Es así que aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos de la administración y que desde el punto de vista del particular o administrados traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales ya que, de su cumplimiento, depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el

dictado del acto.

En realidad la necesidad de motivación se sustenta en la posibilidad de permitir al administrado el ejercicio de una correcta defensa, amén de que, su omisión, vulnera el principio republicano de que la administración debe dar cuenta de sus actos. En este sentido se recuerda que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia ha expresado que la deficiencia de motivación torna irrazonable al acto, pues, amén de no permitir al agente una suficiente defensa de sus derechos, vulnera el principio republicano de que toda administración debe dar cuenta de sus actos (conf. SC Buenos Aires - B-55.237 - "Pignataro" - 14/9/1999 - AyS - 1999 - T. IV - pág. 275). Asimismo, señaló que los órganos administrativos deben satisfacer el imperativo de una motivación suficiente y adecuada de sus decisiones (SC Buenos Aires - B-51.646 - "Viera" - 2/12/1997 - AyS - 1997 - T. VI - pág. 381).

En ese sentido, la controversia en autos versa sobre la aplicación del denominado ajuste por inflación impositivo y la reexpresión de las amortizaciones de bienes de uso previsto en el Título VI y el art. 84 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Y analizando la normativa que rige la materia, conforme lo dispuesto por los artículos 89 de la ley del impuesto (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y 39 de la Ley N° 24.073, a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas de tributos regidas por la Ley N° 11.683 –entre ellas, la Ley del Impuesto a las Ganancias-, siendo que para el fisco no corresponde considerar corrección alguna en relación con el efecto del cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

Ello así, el fisco sustentó su accionar en el derecho aplicable vigente, situación que dejó asentada en la resolución determinativa, en donde se expresaron los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa; esto es, la presentación de una declaración jurada del impuesto de marras, en el que se había practicado el ajuste por inflación, apartándose así de lo establecido en la normativa vigente. Además, en dicho acto administrativo se enuncian en los considerandos, en forma concreta las razones que indujeron al fisco a emitirlo.

Es por ello que el planteo de nulidad no puede prosperar, dado que el acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente.

A mayor abundamiento, tal planteo de nulidad tampoco puede aceptarse, pues se advierte que en ningún caso se vio agraviada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verificó en el caso bajo examen, por cuanto la autora ha tomado vista de la totalidad de las actuaciones correspondientes al procedimiento de determinación de oficio iniciado con la vista corrida, y ejercido su derecho de defensa mediante el escrito de descargo de la misma.

Conforme lo expuesto, se aprecia que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y si discrepa con el organismo fiscalizador acerca de la razonabilidad y fundamentación de la determinación, no es una cuestión que afecte la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir.

Debe puntualizarse que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - Amet c. Buenos Aires Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, C.S.J.N. 6/2/01, t. 324, pág. 151, entre otros).

En virtud de lo expuesto, al no concurrir las circunstancias contempladas en el art. 14 de la Ley N°19.549 como causales de nulidad absoluta, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad de la actora, con costas.

VI.- Que corresponde a continuación tratar si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Conforme se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a la fiscalización al contribuyente, mediante la Orden de Intervención N° 1.616.667, el 15 de agosto de 2017, en mediante la cual se lo fiscalizó respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al año 2016.

En el marco de la referida verificación fiscal se detectó que el contribuyente, a efectos de determinar el Impuesto a las Ganancias para el año 2016, ajustó el resultado contable disminuyendo la utilidad en un monto de $94.394.912.-, que coincide con el resultado por exposición a la inflación. Debido a ello, el fisco procedió a impugnar la deducción de dicho ajuste, resultando mayores montos de ganancia neta y de impuesto del período. Asimismo, proyectó la liquidación rectificativa mediante Resolución N°366/2017 (DV RRME) de fecha 30 de octubre de 2017, reclamando el ingreso de la suma de $32.581.692,71 en concepto de Impuesto a las ganancias, período fiscal 2016, más la suma de $12.739.441,85 como intereses resarcitorios. Asimismo, se aplicó una multa por la suma de $22.807.184,90 conforme lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley Procedimental.

En dicha oportunidad el órgano recaudador, en ejercicio de las facultades de verificación del art. 35 de la ley procedimental, puso en conocimiento del contribuyente su pretensión por medio de un acta “pre-vista” de fecha 4 de octubre de 2017, a efectos de que la actora tenga la oportunidad de allanarse a la misma, presentando la declaración jurada rectificativa correspondiente, en los términos de los artículos 11 y 13 de la Ley N°11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Ante la falta de conformidad por parte de la actora respecto de los ajustes practicados en el proceso de fiscalización, prosiguió dando inicio al procedimiento de determinación de oficio, confiriéndose Vista a la recurrente, en los términos del art 17 de la Ley N°11.683. La misma fue notificada el 2 de noviembre de 2017 por carta certificada en su domicilio fiscal, conforme lo establecido en el inc. a) del art. 100 de la Ley de Procedimientos Administrativos. Asimismo, se instruyó el sumario S/DI RMEN/92/2047 por el período fiscal 2016, encuadrando la conducta, prima facie, en las infracciones contempladas en el artículo 45 de dicha ley.

A su vez el fisco aclara que, al momento del inicio del procedimiento de fiscalización -15/08/2017-, el contribuyente tenía presentada la declaración jurada original del impuesto en cuestión, por el período 2016, con fecha 11/05/2017. Y, el mismo día, había presentado una multinota F.206/I informando que había calculado e ingresado el impuesto, computando el ajuste por inflación impositivo. Y que, según consta en los Sistemas Tributarios de la AFIP, el 6 de abril de 2018 la actora presenta una declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2016.

VII.- Que corresponde ahora tratar el fondo del asunto.

La cuestión a resolver en autos radica en si corresponde el ajuste por inflación impositivo y la reexpresión de las amortizaciones anuales de bienes de uso previstos en el Título VI y el art. 84 y concordantes de la Ley del Impuesto a las Ganancias, utilizando los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadísticas y Censo de la Provincia de San Luis en lugar del índice de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Respecto del ajuste por inflación impositivo, la fiscalización observó que el resultado contable consignado por el

contribuyente en su declaración contable del Impuesto a las Ganancias, período 2016, fue ajustado disminuyendo la utilidad al computar el resultado por exposición a la inflación (REI) de $94.394.912.-, importe que coincide con el ajuste por inflación calculado en los papeles de trabajo de acuerdo a lo que aquél informó en su presentación del 11/05/17.

Según surge de autos la contribuyente reexpresó las amortizaciones anuales de bienes de uso previstas en el Título VI y el art. 84 y concordantes de la Ley del Impuesto a las Ganancias, utilizando para los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadísticas y Censo de la Provincia de San Luis en lugar del índice de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadística y Censos, que es impugnada por el fisco.

La fiscalización entonces, mediante los procedimientos previstos por la ley del gravamen y utilizando los índices confeccionados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, calculó el ajuste por inflación impositivo de los que, manifiesta, surgen diferencias mínimas no considerables respecto de la versión de la actora. Asimismo, el fisco determinó, con índice de precios nacionales, la reexpresión de las amortizaciones de bienes de uso en $ 3.087.661.- (contra $6.808.039,37 con índice de precio Provincia de San Luis calculado por la recurrente), lo que arroja un ajuste negativo considerablemente inferior a los determinados con los índices provinciales por la actora.

Sentado lo anterior, resulta pertinente recordar la normativa aplicable al caso.

El art. 95 inciso c) del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias, indica que "*El importe que se obtenga en virtud de lo establecido en los incisos a) y b), será actualizado mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida…*".

A su vez, el artículo 84 de la ley del impuesto establece que "*en concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes —excepto inmuebles— empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen. 2) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida*".

Tanto el artículo 95 como el 84 antes mencionados, se complementan con el artículo 39 de la Ley 24.073 (B.O. del 13/04/1992) que establece que "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)*".

Asimismo el artículo 4 de la Ley N° 25.561 (B.O. 07/01/2002) modificó el texto del artículo 10 de la Ley

N°23.928 y su modificatorio, quedando redactado del siguiente modo: "*Artículo 10 — Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional —inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar*".

De la normativa expuesta se desprende que el art. 39 de la Ley N° 24.073 no suspende ni deroga el mecanismo de ajuste por inflación establecido en la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), simplemente torna neutro el ajuste, porque a partir del 01/04/1992 la relación inicial de la variación de precios será siempre UNO (1), por lo que su empleo deviene prescindible.

En base a ello surge que el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. citado) subsiste sin modificaciones, lo que indica manifiestamente que no ha sido intención del legislador prescindir del mecanismo ni innovar en sus disposiciones. Sin embargo, esto no obsta a que la aplicación del mecanismo corrector, en la práctica, no logre el efecto que de él se espera, atento a lo dispuesto por el art. 39 de la Ley N°24.073 antes mencionado, que ha tornado inocua su aplicación; situación que subsistirá en tanto dicha norma se encuentre vigente.

Al respecto se ha expresado la Sala C de éste Tribunal, en el caso "Ebel, Héctor Fernando" del 16/4/2013: "*Que de modo preliminar conviene recordar que nuestro Tribunal Cimero en los autos "Santiago Dugan Trocello S.R.L." (Fallos: 328:2567), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expresó que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4° de la ley 25.561 —que sustituyó el texto de los arts. 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 art. 75, inc. 11, de la Constitución (conforme Fallos 332:1571). En este sentido cobra vital importancia lo manifestado por la Corte en tanto que la prohibición al reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, tal como ordenan los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es éste quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas; 332:1571)*".

A su vez, en la causa "Candy S.A.", la Corte fue precisa al expresar que "*no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad*". Y agrega que *"esta Corte sostiene que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152)" y agregó que "no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica" (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas*

sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293)”.

A mayor abundamiento, como hemos sostenido en nuestro voto en la causa Banco Itaú, sostenía Alberdi que la tendencia natural de la renta pública es a ser grande y copiosa pero que ésta depende del respeto asegurado a los derechos naturales del hombre y que esos derechos en los cuales reposa el sistema rentístico, el plan de hacienda o de finanzas, que es parte accesoria del sistema económico del país, comprenden al de la propiedad y que la Constitución quiere que la ley fiscal o rentística respete y proteja esos derechos, lejos de atacarlos llevando la contribución más allá de los límites de la renta.

Asumiendo así el derecho de propiedad rango constitucional, del mismo modo que la igualdad de la carga pública, resulta necesario considerar los efectos de la inflación para evitar distorsiones en la imposición que afecten el principio de igualdad y que, en forma concomitante, puedan llegar a conculcar el derecho de propiedad.

Obsérvese que si bien la afectación del derecho de propiedad, arrastra tras de sí al principio de igualdad, el fenómeno inflacionario carente de reconocimiento legal en la normativa tributaria aniquila siempre la igualdad de las cargas públicas aunque, no siempre, pueda concluir en horadar la propiedad.

Las teorías contractualistas, aun reconociendo en sus vertientes clásicas como Hobbes, Locke y Rousseau diferencias conceptuales pero asumiendo que son la base de los modernos estados de derecho, o las vertientes contemporáneas con Rawls, a pesar de las fuertes críticas a su pensamiento, entre otros, buceando en las motivaciones sociales para lograr esos acuerdos, todos ellos receptan la idea de un contrato social, generalmente hipotético aunque sostenido por un andamiaje legal y que perdura en el tiempo, con adecuaciones contextualizadas, normalmente, a la evolución de la sociedad y los cambios externos.

Dando esto por sentado, los derechos y obligaciones de los ciudadanos, que se someten “voluntariamente” a ese contrato social, son cláusulas de ese mismo contrato, siendo el Estado en quien se delega velar por su cumplimiento pero quienes lo “firman” tienen también el derecho a hacerlo cumplir o de decidir cambiar sus términos, habitualmente a través de sus representantes en los parlamentos o asambleas constituyentes.

Y en el marco de ese contrato social es que se inscribe el derecho a la propiedad y las garantías de equidad, proporcionalidad e igualdad de las cargas públicas esperándose que sea el Estado el primer garante de su cumplimiento. Es el propio Estado el que rompería el contrato al no reconocer las distorsiones en la medición de la materia imponible provocada por la inflación.

Asumiendo la existencia de un “contrato” que involucra como parte al Estado y que la inflación, más allá de la posible existencia de factores exógenos pero que de todas formas sería el Estado el encargado de mitigar, puede ser considerada un “Hecho del Príncipe” por quien estaría exigiendo que se cumpla ese contrato social, en su cláusula contributiva, de manera abusiva y más gravosa que lo convenido originalmente pudiendo, asimismo, afectar el derecho de propiedad.

Pero aun en el supuesto, improbable, que alguien entienda que no se trate de un hecho del príncipe, restando responsabilidad al Estado por la generación de un proceso inflacionario, se trataría de un contrato afectado por una situación imprevisible o sobreviniente. En cualquiera de los casos, es responsabilidad del Estado disponer las herramientas para que el administrado contribuyente no se vea gravado más allá de aquello que se espera que sea su contribución o, como decía Alberdi, no llevando la contribución más allá de los límites de la renta o, agrego, que a través de la misma el Estado se apropie de una porción importante o “desproporcionada” - en los términos utilizados por la Corte - de esa renta o incluso del capital.

En este punto debemos decir que, oportunamente, el Estado encontró en la técnica del ajuste por inflación una herramienta extraordinaria a la ley del gravamen que recae sobre las ganancias, es decir que asumió plenamente su responsabilidad contractual.

Así, el Máximo Tribunal, en el fallo "CANDY S.A", sostiene que "e*s necesario, entonces, determinar si existe una afectación al derecho de propiedad y, a tales efectos, corresponde reiterar algunas de las pautas jurisprudenciales que esta Corte, desde antiguo, expuso sobre la materia, examinando su concreta aplicación en el sub lite*". En esa inteligencia la sentencia recuerda que "*es inveterada jurisprudencia del Tribunal que la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre muchos otros)"*. Y concluye que "*la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias resulta inaplicable al caso en autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor –según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad"*.

En dicho pronunciamiento se tuvieron en cuenta los resultados de un informe pericial del que surgía, que si no se aplicaba el ajuste por inflación impositivo, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% como establece el artículo 39 de la ley del impuesto, sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado por inflación correspondiente al período analizado, o el 55% de las utilidades contables, también ajustadas por inflación; porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.

Ese caso también tomó en cuenta el dictamen del Procurador General, en el cual se observa que el "impuesto histórico" supera al impuesto "ajustado por inflación" en un 77% y que el impuesto calculado con el ajuste por inflación sobre el "patrimonio neto de la sociedad" es del 18% o, calculado sin el ajuste por inflación, es del 32%.

Y, a juicio del suscripto, la Corte no ha determinado dos parámetros que deben cumplirse en forma concurrente para establecer un supuesto de confiscatoriedad ni ha establecido un porcentaje a partir del cual debe entenderse que un gravamen se convierte en confiscatorio ni, mucho menos, las múltiples opciones que surgirían de considerar dos parámetros cuando ambos definen magnitudes que pueden presentarse contradictorias sino que ha resuelto en función de lo que las pruebas periciales aportaron a la causa.

Así, es importante destacar, que en dicho antecedente la Corte Suprema resalta la relevancia probatoria de la prueba pericial contable la que, en ese caso, permite tener por acreditada la posición de CANDY S.A. Así, el Tribunal señala 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 apta para acreditar una afectación del 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 tal magnitud 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 pretende gravar.

En ese sentido, el Máximo Tribunal ha señalado que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar que un impuesto es confiscatorio o no, "*... no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes*" (Fallos: 160:247).

Por todo lo expuesto es que nuestro Tribunal Cimero ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082; 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

A partir de este decisorio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en diversas causas con respecto a la temática, admitiendo la aplicación del mecanismo de ajuste cuando en el caso concreto se acredita la confiscatoriedad en los términos de la doctrina sentada por dicho Tribunal en la causa "CANDY S.A." ("ALICA S.A." y "FLEXIPRIN S.A." del 27/04/2010, "BAYER S.A." 23/06/2015. "BODEGAS CHANDON S.A." 18/06/2013, entre otras).

VIII.- Que corresponde entonces considerar las pruebas producidas en autos a fs. 25/92 y 186/193, especialmente la referida a resultados contables e impositivos, impuestos a pagar, alícuotas efectivas y cualquier otro fundamento relativo a la materia imponible relevante al caso.

Al respecto, cabe mencionar que el Resultado neto sujeto a impuesto y el Impuesto a ingresar, ambos sin practicar ajuste por inflación ni reexpresión de amortizaciones, informado por las partes y confirmado luego por la pericia contable asciende a $231.513.483,25 y $ 81.029.719,13 respectivamente, siendo el valor del patrimonio neto histórico de $483.017.997.-

Con relación al índice a aplicar, la pericia contable indica que en todos los casos el ajuste por inflación se calculó utilizando el Índice de precios internos al por mayor, nivel general, publicado por el INDEC, y que la única excepción se verifica en la actualización de las amortizaciones impositivas que fueron calculadas utilizando los índices de precios al consumidor publicados por la Provincia de San Luis hasta diciembre de 2015, ensamblando esos con los índices de inflación publicados por el organismo nacional a partir de enero de 2016.

Tomando en cuenta lo antes expuesto, y asimilando las comparaciones que efectúa la sentencia en el caso CANDY S.A., se determina que de practicarse el ajuste por inflación impositivo y la reexpresión de las amortizaciones de bienes de uso conforme la Ley del Impuesto a las Ganancias, el resultado neto sujeto a impuesto con ajuste por inflación sería de $137.118.571,24 y el impuesto resultante de $47.991.499,93.

De lo anterior se desprende que la tasa efectiva del impuesto reclamado por el fisco respecto del resultado neto sujeto a impuesto computando el ajuste por inflación impositivo más el reajuste de amortizaciones, es del 59,09%. Además, surge que el impuesto histórico supera al impuesto ajustado por 68,84% y el impuesto calculado con el ajuste por inflación representa el 9,9% del patrimonio de la sociedad y el 16,8% calculado sin el ajuste por inflación.

Un factor que resulta relevante en el análisis es que la contribuyente es una empresa titular de beneficios promocionales de la Ley N°22.021 que, en el período 2016, realiza un ajuste al resultado contable disminuyendo la utilidad de $68.586.047,75 que corresponde al cómputo de los beneficios de la promoción industrial. Al respecto el fisco sostiene que si bien tal deducción es correcta desde el punto de vista impositivo -por cuanto tales resultados no se encuentran gravados-, a efectos de medir la confiscatoriedad, debería tenerse en cuenta que la actora obtiene también una ganancia no alcanzada por el tributo que resulta del sacrificio del propio Estado al otorgarle el beneficio.

En esa inteligencia en la pericia contable, a efectos de calcular el resultado contable antes de impuesto ajustado por inflación necesario para determinar la segunda tasa efectiva mencionada en CANDY, se detraen del resultado contable ajustado por inflación los beneficios promocionales de la actora alegando que, así, el porcentaje resultaría comparable. Con esta detracción, el resultado contable ajustado por inflación antes del Impuesto a las

Ganancias ascendería a $ 116.108.783, y la tasa efectiva del impuesto sin ajustar por inflación respecto del resultado antes calculado sería de 69,79%.

Como hemos sostenido, el valioso antecedente de la Corte funda una doctrina pero no se ocupa de fijar requisitos concurrentes ni establece porcentajes que sirvan como valladares fijos ni, además, trata un caso en el que parte de la renta se encuentra fuera de objeto o exenta de gravamen como ocurre en el caso que nos ocupa.

Respecto de este último agravio formulado por el fisco, considero impropio que la confiscatoriedad de la renta o del patrimonio deba hacerse sobre bases distintas a aquellas sobre las cuales se calcula el gravamen en crisis porque en todo momento lo que se intenta demostrar es la porción de la renta o patrimonio afectado y el hecho de no utilizar bases con criterio generales homogéneos podrían llevarnos al absurdo de que una tasa que resulte desproporcionadamente, por ejemplo, superior al 100% de la fijada por el poder legislativo como alícuota de un gravamen termine convalidada por la existencia de rentas no alcanzadas o patrimonios fuera del objeto del gravamen en trato.

De todas maneras, en este caso, el propio fisco que se agravia del cálculo promovido por la actora en la prueba pericial no incitó a producir prueba que demuestre que, incluir el beneficio promocional en la base de utilidad contable, derivaría en un supuesto de falta de confiscatoriedad sino que solo lo asevera en forma dogmática.

Que por lo expuesto corresponde revocar la resolución apelada.

IX- Que sin perjuicio de lo expuesto en el Considerando anterior, respecto del índice utilizado para el cálculo actualizado de las amortizaciones, y más allá de las manifestaciones y argumentaciones vertidos por la actora y apoyadas en otro tipo de declaraciones de índole institucional o políticas ajenas a la formación de mi convicción, no ha existido sentencia firme que desvirtúe la legitimidad de la metodología utilizada oportunamente por el INDEC, por lo que entiendo debe reliquidarse dicho concepto y ajustarlo a los índices publicados por el organismo nacional, ya que, si bien no alteran las conclusiones antedichas, no corresponde que sean convalidadas en esta sentencia.

X- En cuanto a las costas, las cuestiones de hecho discutidas en autos exhiben la complejidad fáctica suficiente como para apartarse de la regla establecida en el primer párrafo del artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, por lo tanto, cabe imponerlas por su orden.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado por el Vocal preopinante y a lo resuelto en el Considerando VI.

II.- Que la cuestión nuclear a la que está llamado a resolver este Tribunal consiste en determinar si le asiste razón a la recurrente y aplicar al ajuste por inflación impositivo y la reexpresión de las amortizaciones anuales de bienes de uso previstos en el Título VI y art. 84 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, habiendo utilizado la actora, los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadísticas y Censos de la Provincia de San Luis en lugar del índice de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

III.- Que ello así, he tenido oportunidad de expedirme sobre la aplicación del denominado “ajuste por inflación” en un reciente pronunciamiento, “Banco Itaú S.A.”, de fecha….., en donde sostuve que *“…Como sostuviera el Dr. García Belsunce, la no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa garantía constitucional, sino implícita, que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad consagrada en el artículo 17 de la*

C.N., y numerosa jurisprudencia, en forma pacífica, la ha declarado cuando los tributos, por su monto, confiscan el capital o la renta de los contribuyentes" (cfr. García Belsunce, Horacio A., "Las garantías constitucionales del contribuyente", DF, Tº XXXIV, pág. 811 y sgtes.)

"El principio es consecuencia entonces del reconocimiento y tutela que la Carta Magna otorga al derecho de propiedad y a la caracterización que del mismo hizo nuestro Máximo Tribunal. En ese sentido, cabe tener presente que es un principio aceptado sin hesitación que el impuesto no debe exceder determinados límites, dentro de los cuales debe mantenerse el interés fiscal. Ahora bien, también es cierto que no ha podido establecerse con precisión relativa la racionalidad de un gravamen, esto es, cuándo un porcentaje debe considerarse confiscatorio. En palabras de Bielsa, "en la jurisprudencia de la Corte Suprema se encuentran algunas fórmulas que si bien se inspiran en principios de equidad, no siempre tienen la precisión y la certeza necesarias para servir de base o un límite entre lo que es confiscación y lo que no es eso" (García Belsunce, op. Citada).

La Corte ha dicho *"…que el impuesto establecido por la ley no sea justo ni moderado, no se infiere la nulidad de los artículos que lo aplican, mientras no se demuestre su carácter confiscatorio, puesto que como lo ha declarado esta Corte, los inconvenientes o la falta de política de las leyes del estado, no constituyen necesariamente una objeción a su validez constitucional"* (Fallos 188:39), pues *"…no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley –acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable"* (Fallos 314:424; 320:1166, entre otros).

En ese contexto, puede afirmarse que los impuestos no pueden ser confiscatorios porque lesionarían el derecho de propiedad; que no es facultad de los jueces revisar la oportunidad, conveniencia o justicia de los tributos o la justeza de la política tributaria en tanto no se lesione aquélla garantía y que ésta se verá agraviada cuando absorba una parte sustancial de la renta o capital gravado.

Comparto entonces el pensamiento mayoritario de nuestra doctrina en el sentido que la Corte nunca estableció criterios precisos y rígidos para determinar la confiscatoriedad en términos generales y con aplicación para todos los gravámenes, sino que se ha limitado a declararlo en algunos casos o porcentajes, para considerar que pasados los mismos, aquélla queda configurada (vid. García Belsunce, Bielsa, Casas, entre otros).

De allí que *"la confiscatoriedad de un tributo no puede ser establecida sino a consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, y su incompatibilidad; por tal motivo, la violación al derecho constitucional de propiedad no puede resultar sino de la prueba de la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado"* (Vid. Suprema Corte de Mendoza, Sala I, Autotransportes Andesmar S.R.L c/Provincia de Mendoza", 11/11/91).

IV.- Que sobre la alegada inconstitucionalidad por confiscatoriedad de las normas que impiden la aplicación del ajuste por inflación, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido, entre otros, in re "Candy S.A." (3/7/2009) que: *"… el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuando no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas"*.

Y, señaló que *"…el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar*

una afectación al derecho de propiedad, ya que "tal compulsa no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable" (arg. de Fallos: 314:424: 320:1166)" recordando que *"…la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un Tribunal de Justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 303:248; 312:72; 324:920, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 315:923; 328:4542)"* toda vez que *"…no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad"*.

Finalmente, en dicho decisorio nuestro Tribunal Cimero concluyó que *"…la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias resulta inaplicable en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor –según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad"*.

V.- Que aclarado ello, y en relación a el procedimiento a los fines de verificar si se produce en los hechos la confiscatoriedad alegada, si bien entiendo importante considerar a los efectos del ajuste por inflación, que se detraigan del resultado contable ajustado por inflación, los beneficios promocionales, lo cierto es que los agravios del Fisco Nacional en este aspecto lucen huérfanos de parámetros objetivos o pruebas que logren desvirtuar las conclusiones a las que arribó la pericia contable. Es más, aun cuando contó en esta instancia con oportunidad para ello, no lo hizo pues no instó la realización de medida probatoria alguna.

VI.- Que, en otro orden de ideas, y en relación con los agravios de la actora relacionados con la reexpresión de las amortizaciones anuales de bienes de uso previstos en el Título VI y art. 84 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es dable destacar que las Salas I y II de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se han tenido la posibilidad de expedirse sobre la temática en cuestión en dos recientes pronunciamientos de fecha 03/09/19 y 12/03/20, respectivamente, en las causas "Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva" y "CAMUZZI GAS PAMPEANA SA c/ EN-AFIP-DGI-s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", cuyos fundamentos se comparten.

En la primera de ellas, se señaló *"Si lo que pretende el Fisco en sus agravios, es acotar la aplicación del ajuste por inflación al Título VI de la LIG, no le asiste razón. No fue esa la línea que siguió la CSJN.*

a) Ese límite no lo fijó la CSJN en "Candy SA". No surge así del texto ni de la línea de razonamiento allí expuesta.

Tampoco, la que resulta de los fallos posteriores. Entre ellos: "Distribuidora de Gas del Centro SA" (del 4/10/16) y "Distribuidora de Gas Cuyana SA" (del 11/8/15)"….."que el "ajuste por inflación" debe interpretarse en forma sistemática. Es decir, no solo en función del Título VI de la LIG, sino también de las demás normas de la LIG que atañen al cómputo de actualizaciones (esta Sala, en "Telefónica de Argentina SA", ya cit.).

Es más, de aceptarse el ajuste parcial que pretende el Fisco, se estarían gravando utilidades ficticias, que es

precisamente lo que el mecanismo de ajuste por inflación pretende evitar.”.

En el segundo de los pronunciamientos señalados se expresó que *“la conclusión arribada por el Sr. magistrado de grado en cuanto a que, en definitiva, tanto el ajuste previsto por el título VI como la reexpresión de la amortización de los bienes de uso contemplada en los artículos 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias, fueron considerados en el fallo “Candy”, se ajusta razonablemente a los términos del fallo.*

Ello es así, en tanto, más allá de que la precisión relativa al rubro “reexpresión de amortización de los bienes de uso” proviene del voto en disidencia más arriba apuntado, lo real y concreto es que dicha explicitación refiere al propio “informe especial de contador público” tenido en consideración por la mayoría del Alto Tribunal para decidir del modo en que lo hizo –es decir, para sostener que, en el caso, se vislumbraba un supuesto de confiscatoriedad-, importando, por lo demás, -tal precisión- la mera consignación de un dato objetivo que surge de la prueba aportada en la causa y no el fundamento del voto en disidencia que marca la diferencia de criterio con el voto mayoritario.

Repárese por lo demás, que las amortizaciones a que aquí se alude –aspecto central de la controversia- integran la nómina de deducciones (arts. 82, inc. f, 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias) que puede efectuar el contribuyente a los fines de ajustar el resultado del ejercicio, admitidas expresamente por la ley del tributo, por manera que no se advierte el defecto técnico y menos aún la improcedencia jurídica (como invoca el apelante) de computarlas con el ajuste por inflación que correspondiere; a lo que se agrega que tanto al cuestionar la pericia como al expresar agravios, el fisco siquiera ha invocado y menos aún demostrado que las deducciones expuestas con la referida corrección hubieren sido calculadas de manera errónea o contraria a las reglas establecidas al efecto en los preceptos citados.

Por último –y en tercer lugar- interesa destacar que ya en otras oportunidades, la apreciación relativa a la configuración de supuestos de confiscatoriedad y la aplicación de la doctrina del Alto Tribunal sentada en el caso “Candy”, ha tomado en consideración el aspecto relativo a la actualización de las amortizaciones.”

En el mismo sentido se ha expedido recientemente la Procuradora Fiscal en la causa “TELEFONICA DE ARGENTINA SA y OTRO C/ EN – AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva en su dictamen de fecha 09/06/20.

VII.- Que, finalmente, en relación con los agravios de la actora relativos a la utilización los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadísticas y Censos de la Provincia de San Luis en lugar del índice de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, corresponde adelantar que no le asiste razón a la actora sobre este punto.

Sobre el particular, el artículo 89 de la ley de impuesto a las ganancias aplicable a los períodos en discusión resultaba claro al sostener que *“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 ESTADISTICA Y CENSOS**. La tabla respectiva que deberá ser elaborada mensualmente por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, contendrá valores mensuales para los VEINTICUATRO (24) meses inmediatos anteriores, valores trimestrales promedio -por trimestre calendario- desde el 1º 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”*. (el destacado me pertenece).

Que, en consecuencia, teniendo en cuenta la normativa anteriormente expuesta y toda vez que las manifestaciones vertidas por la actora respecto a la legitimidad de la metodología utilizada por el Instituto Nacional de

Estadísticas y Censos (INDEC), se encuentran huérfanas de prueba respecto a su improcedencia, no cabe más que rechazar sus agravios sobre este punto.

VIII.- Que, a la luz de las pautas doctrinarias reseñadas a fin de analizar la resolución venida en recurso, corresponde analizar la prueba producida en los presten autos.

Así, de los puntos 7 y 8 del informe pericial obrante a fs. 186/193 surge que la alícuota del impuesto a ingresar representaría el 59,09% del resultado impositivo ajustado correspondiente al período fiscal 2016 y el 69,79% del resultado contable también ajustado y sin considerar los resultados por beneficios promocionales con los que cuenta la actora, porcentaje que resultan concluyente a los efectos de considerar que, en el caso, se evidencia un supuesto de confiscatoriedad, según el criterio fijado nuestro Máximo Tribunal en el precedente “Candy”.

IX.- Que por todo lo expuesto voto por revocar la resolución apelada. Las costas se imponen por su orden en atención a las particularidades y complejidad del caso en examen.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1º) Rechazar la excepción de nulidad opuesta por la recurrente, con costas.

2º) Revocar la resolución apelada. Costas por su orden.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.11 14:49:51 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.14 13:26:11 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.14 13:26:12 -03:00