República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-44949777-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 6 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia 48.784-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), Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Edith V. Gómez (Vocal subrogante de la 1° Nominación) a efectos de resolver la causa N° **48.784-I** caratulada **“POLIRESINAS SAN LUIS S.A. s/ recurso retardo por repetición”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 130/161 la actora interpone demanda de repetición, en los términos del segundo párrafo del artículo 81 y del inciso d) del artículo 159, ambos de la ley N° 11.683, a fin de obtener la devolución del mayor Impuesto a las Ganancias pagado en exceso en el período fiscal 2011 por resultar confiscatorio como consecuencia de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación.

En primer término, con relación al Impuesto a las Ganancias del año 2011, entiende que las acciones para exigir el recupero de impuestos no están prescriptas y que el recurso por retardo de repetición es procedente por cuanto habrían transcurrido más de tres meses de la interposición del reclamo de repetición –presentado el 28/12/17- sin que la AFIP se hubiere expedido.

Al respecto, sostiene que la inaplicabilidad del ajuste por inflación impositivo le ha producido un perjuicio real y concreto a su patrimonio, y ha implicado la absorción por parte del Estado de una proporción sustancial de su renta. Funda tal afirmación en que la alícuota efectiva del tributo a ingresar superaría con creces el 35% regulado en la ley del impuesto y según los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ello así, la falta de aplicación de dicho ajuste por inflación excedería los límites razonables de imposición y tornaría al impuesto en confiscatorio e irrazonable, toda vez que implicaría utilizar como base imponible una renta ficticia que no reflejaría la real situación económico-financiera e impositiva de la actora.

En ese contexto, afirma que la prohibición de aplicar el ajuste por inflación generó que Poliresinas deba tributar

en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período 2011, a una alícuota efectiva del 69% si se la calcula sobre el balance impositivo ajustado, y del 64,34% si se determina sobre el balance contable ajustado, violando así los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, de igualdad, de razonabilidad y propiedad.

Entiende que el máximo tribunal no fijó una pauta cuantitativa de confiscatoriedad tributaria, sino que definió al 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.

Asimismo, impugna los índices del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos e indica que, para proceder al ajuste por inflación correspondiente al año 2011, debería utilizarse el Índice de Precios al Consumidor de la Provincia de San Luis, como una medición alternativa que busca ser más realista que las del organismo nacional y reflejaría de manera más fidedigna los verdaderos índices de inflación aplicables al período 2011.

En subsidio, solicita la devolución del impuesto a las ganancias pagado en exceso ajustado por la inflación teniendo en cuenta el índice nacional.

Solicita la aplicación de intereses para la devolución, de acuerdo a la Comunicación del Banco Central de la República Argentina N°14.209; esto es, que a los fines de calcular los intereses se aplique la tasa pasiva mensual que publica el BCRA en lugar de la tasa de interés del 0,5% fijada por el artículo 4 de la Resolución Ministerio de Economía N° 841/2010. Funda tal pedido en que, de aplicarse esta última, resultaría inconstitucional al implicar un perjuicio económico injustificado para la actora al recibir los importes adeudados a una tasa negativa.

Cita jurisprudencia y doctrina que considera apoyan su postura.

Por último, expone los argumentos de derecho, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 173/192 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso de repetición y, por las razones de hecho y derecho que expone, niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente, sus probanzas y el derecho por ella invocados que no fueran objeto de expreso reconocimiento, ni surja acreditado en los antecedentes administrativos por autoridad con competencia al efecto y dentro del marco de juridicidad. Solicita el rechazo de la acción con costas. Hace reserva del Caso Federal.

Señala que la apelación por retardo de repetición es improcedente, por cuanto tal solicitud se encontraba en estudio por parte de AFIP al momento de presentársela. Asimismo, manifiesta que si bien habría transcurrido el plazo de tres meses previsto por la normativa para que la administración se expidiera en relación al reclamo de repetición formulado, la actora no habría instado al procedimiento sin siquiera solicitar un pronto despacho a dichos fines. Solicita se rechace el recurso y se conceda plazo suficiente al área de origen del organismo recaudador a los efectos de resolver la aceptación o el rechazo de la acción de repetición.

Con relación a los agravios formulados por la actora, y como expresamente lo reconoce ésta, el fisco advierte que la normativa vigente y aplicable al período fiscal objeto de autos no habilitaba a la contribuyente a hacer aplicación del mecanismo del ajuste por inflación, 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.

Sobre la jurisprudencia aplicable al caso, recuerda el antecedente “CANDY S.A. c/ AFIP y otro s/acción de amparo” y destaca que, a partir de éste decisorio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en diversas causas con respecto a la temática de autos, 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

aquella causa.

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.

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.

Rechaza la impugnación que hace la actora de los índices del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos y, con ello, la utilización de los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadística y Censos de la Provincia de San Luis en lugar del índice de precios al por mayor, nivel general, del organismo nacional. Argumenta que esto implica no sólo apartarse de lo establecido en los artículos 95 y 96 de la ley del gravamen, sino que trae aparejado un notable incremento del ajuste por inflación y, en consecuencia, no resultaría “confiscatorio” y no absorbería una parte sustancial de la renta como lo afirma la actora. Por lo que entiende cabe su rechazo “in limine”, con costas.

Además, agrega que al ser la contribuyente una empresa promocionada conforme a la Ley N° 22.021 de promoción industrial, a efectos de medir la confiscatoriedad debería tenerse en cuenta que la misma obtiene también una ganancia no alcanzada por el tributo, que resulta del sacrificio del propio Estado al otorgarle el beneficio. Y, si en la determinación del resultado sujeto a impuesto se anulara ese beneficio, aun computando el ajuste por inflación impositivo más el reajuste por amortizaciones, la tasa efectiva del impuesto resultaría aún menor que la del impuesto.

Alega que la prueba presentada por la actora posee valor nulo por cuanto se trata sólo de tareas formales y solicita se someta a su contralor la determinación del tributo conforme a lo dispuesto por la Ley del impuesto a las ganancias y su Decreto reglamentario. Ello así, afirma que en autos no se ha producido la violación a los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, de igualdad y de razonabilidad.

Con respecto a la aplicación de la tasa pasiva mensual que publica el Banco Central de la República Argentina para el cálculo de los intereses, por considerar inconstitucional la tasa de interés del 0,5% fijada por el art. 4 de la Resolución del Ministerio de Economía y Producción N° 841/10, rechaza los argumentos esgrimidos y solicita se aplique dicha norma, de conformidad con lo establecido por el art. 179 de la Ley N°11.683 (t.o. en 1998).

Finalmente, sobre la prueba documental ofrecida por la actora observa que no consta su veracidad por cuanto su autenticidad no fuere comprobada por la inspección o el Sr. Juez administrativo interviniente. Por otra parte, se opone a la prueba pericial contable ofrecida, por resultar sobreabundantes e improcedentes; acompaña antecedentes administrativos, solicita se rechace el recurso de repetición interpuesto, con costas y hace reserva de caso federal.

III.- Que a fs. 202 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 por ambos a fs. 203 y 210/210vta.; acordando que la audiencia queda suplida con las presentaciones de fs. 173/192 y 194/201 vta.

Que a fs. 215 resuelve abrir la causa a prueba y hacer lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la actora.

IV.- Que a fs. 246, habiéndose producido la totalidad de la prueba se procede a declarar la clausura del período probatorio; por medio de la PV-2022-21345575-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "A"; a través del IF-2022-24815156-APN-VOCI#TFN se pone la presente causa a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 259/270 y fs. 271/274vta. los alegatos de la actora y del Fisco Nacional, respectivamente; y con el IF-2022-40722649-APN-VOCII#TFN se pasan los autos a sentencia.

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

Conforme se desprende de las constancias de autos, la actora interpone demanda de repetición mediante Multinota del 28/12/2017, en los términos del segundo párrafo del artículo 81 y del inciso d) del artículo 159, ambos de la ley N° 11.683, a fin de obtener la devolución del mayor Impuesto a las Ganancias pagado en exceso por el período fiscal 2011 por considerarlo confiscatorio, como consecuencia de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación.

Tomando en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del art. 56 de la Ley N°11.683 (t.o. 1998), a saber: " *Prescribirán a los cinco (5) años las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro"*, las acciones para solicitar la repetición de autos no están prescriptas.

Sobre el recurso por retardo de repetición, resulta oportuno recordar lo indicado por el art. 81 de la ley de procedimientos tributarios: "*Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia… Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo*".

Según se desprende de la normativa anterior, basta el mero transcurso de tres meses desde la presentación de la demanda ante la AFIP y sin que hubiere respuesta por parte de ésta, para que se encuentre habilitada la vía el recurso de apelación por repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no mediando ningún otro requisito excepto el mero transcurso del tiempo.

Ello así, considerando que la actora interpuso reclamo ante el órgano recaudador el 28/12/2017 y, según las propias manifestaciones de la contribuyente que no han sido contrariadas por el fisco, no habría recibido respuesta de éste último al 21/05/2018, fecha en que hace la presentación de demanda por retardo ante este Tribunal, la vía del recurso de apelación estaba habilitada al momento de la presentación de autos, al haber transcurrido en exceso el plazo mínimo indicado en el art. 81 de la Ley N° 11.683.

VI.- Que, corresponde ahora tratar el fondo del asunto.

Que la cuestión a resolver en autos radica en si corresponde la devolución del impuesto supuestamente pagado de más al no haber practicado 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 -para el ejercicio 2011-. Y, en caso de que se considerara pertinente tal ajuste, si corresponde la utilización de 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 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*".

Que 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 dispone 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)*".

Que 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.

Que 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)*".

Que 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)".*

Que a mayor abundamiento, 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.

Que 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"*.

Que 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.

Que 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%.

Que, 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.

Que es importante destacar, que en tal 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 expresado, 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).

Que a raíz de lo expuesto, corresponde entonces considerar la prueba ofrecida en autos, 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.

VII.- Que para avanzar en el análisis de la prueba ofrecida en autos, resulta necesario resolver previamente la cuestión referida al índice a aplicar que permita medir la variación de precios.

La actora impugna los índices de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadísticas y

Censos y, con ello, justifica la utilización en su reemplazo, de los índices de precios al consumidor de la Dirección Provincial de Estadística y Censos de la Provincia de San Luis. Sin embargo, cabe advertir que esta sustitución no sólo implica apartarse de lo establecido en la ley del gravamen, sino que trae aparejado un notable incremento del ajuste por inflación y, en consecuencia, resulta determinativo de existencia o no de la eventual confiscatoriedad.

Teniendo presente que la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1998), en sus artículos 95 y ss., indica el uso del índice de precios al por mayor, nivel general, publicado por el organismo nacional, es ese índice y no otro el que debe utilizarse a efectos de practicar un eventual ajuste por inflación. Ello así, porque de otro modo equivaldría a apartarse de la letra de la ley y ya tiene dicho el Máximo Tribunal que "*no se puede prescindir de lo dispuesto por las normas aplicables al caso, so color de su posible injusticia o desacierto, y que los jueces no pueden apartarse de las medidas que el Congreso consideró adecuadas para realizar las políticas que perseguía*" (FALLO CSJN - Indo SA c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición (L. 11683) – 04/05/1995).

En ese sentido ha dicho la CSJN en "Logitex SA s/apelación ley 11683", del 08/06/1993, que "*no cabe apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol del legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (Fallos: 218:56 y 299:167). De otro modo podría arribarse a una interpretación que -sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal- equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 279:128; 300:687; 301:958)*".

Por ende, la medición de la variación de precios necesaria para el análisis de la supuesta confiscatoriedad solo puede surgir del mecanismo establecido por la normativa aplicable con prescindencia de cualquier otra forma de medición, sin importar su procedencia ni si resulta o no ser práctica habitual del mercado. Ello así, debe estarse a lo indicado por la Ley del Impuesto a las Ganancias, esto es, los índices de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadística y Censos conforme las reglas establecidas en el art. 95 y ss. de la ley del gravamen.

VIII.- Que, con relación a la prueba ofrecida, se verificó que la actora confeccionó sus Estados Contables del período 2011 ajustado por inflación con el Índice de Precios al Consumidor de la Provincia de San Luis, en lugar de utilizar los índices de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional de Estadística y Censos conforme las reglas establecidas en el art. 95 y ss. de la ley del gravamen.

A su vez, la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2011 indica que Poliresinas San Luis S.A. determinó y pagó un monto total de $14.687.215,72. Dicho importe surge de practicar la correspondiente liquidación del impuesto aplicando la ley del gravamen y su decreto reglamentario, computando a valores históricos.

Asimismo, en el Informe Pericial producido a instancias de éste Tribunal con la intervención de peritos de ambas partes, se señala que el resultado contable después del Impuesto a las Ganancias por el período finalizado el 31/12/2011, certificado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de San Luis y con el Informe de auditoría sin salvedades, asciende a $33.702.240.-; mientras que el resultado impositivo determinado en moneda histórica es de $41.963.473,48.

Dicho informe indica que, si se aplicaran los índices de precios al por mayor, nivel general, del Instituto Nacional

de Estadística y Censos, el resultado impositivo con ajuste por inflación y reexpresión de las amortizaciones sería de $30.729.830,82.

En este entendimiento, y asimilando las comparaciones que efectúa el caso CANDY S.A., en el Informe pericial se calcula el porcentaje que surge de dividir el impuesto a las ganancias a valores históricos sobre el impuesto calculado con ajuste por inflación y reexpresión de amortizaciones -utilizando los índices nacionales- y dicha proporción representa un 47,79%. Es decir, el caso en autos evidencia menor proporción respecto de CANDY (62%).

IX.- Que en lo relativo al segundo porcentaje utilizado en CANDY para evaluar la eventual excedencia de los límites razonables de imposición -la razón entre la ganancia impositiva a valores históricos y el resultado contable antes de impuesto ajustado por inflación-, resulta pertinente recordar que la actora reviste la calidad de beneficiaria del Régimen de promoción industrial Ley N° 22.021; situación no sólo traída a colación por el fisco, sino también tomada en cuenta en la pericia contable.

En esa dirección, atento a que tales beneficios promocionales son deducidos desde el punto de vista impositivo -por cuanto tales resultados no se encuentran gravados- el fisco entiende que, 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. Tal consideración se traduce, en la pericia contable de autos, en la detracción del resultado contable ajustado por inflación de dichos beneficios promocionales a efectos de que, según sostienen los peritos, el porcentaje sea comparable. De ello surge que este resultado contable ajustado, si se utilizan los índices del Instituto Nacional, alcanza $31.755.968.- y que la tasa efectiva del impuesto sin ajustar por inflación, respecto del resultado contable ajustado por inflación utilizando el índice nacional y corregido por los beneficios promocionales, sería de 46,25%.

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 una tasa desproporcionada, por ejemplo, superior al 100% de la fijada por el poder legislativo, como alícuota de un gravamen que convalide la existencia de rentas no alcanzadas o patrimonios fuera del objeto del tributo 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 impulsó prueba alguna tendiente a demostrar que la inclusión del beneficio promocional en la base de utilidad contable, derive en un supuesto de falta de confiscatoriedad, sino que sólo lo asevera en forma dogmática.

XI.- Que a mayor abundamiento, respecto de considerar la utilidad contable como parámetro para medir la incidencia de un impuesto, debo señalar que el objeto del impuesto es alcanzar ciertas manifestaciones de capacidad contributiva a los efectos de determinar el quantum de la exacción que se impondrá al sector privado.

Que esa capacidad contributiva sólo surge de las leyes y reglamentos que rigen los distintos tributos y no de los Estados Contables cuya confección responde a otro tipo de normas que definen reconocimientos de activos, pasivos, resultados y patrimonio neto como así también su forma de valuación y exposición. Si bien en ambos casos se determina un resultado como ganancia o pérdida éstos pueden o no coincidir, ya que sus fuentes son

distintas y los objetivos de medición no necesariamente tienen porqué confluir.

Que estas divergencias han sido profunda y magistralmente tratadas por Juan Oklander - "Las normas fiscales y legales, y los P.C.G.A.: ¿Conflictos de divergencia o posible integración macro-contable?", trabajo presentado en la XV Conferencia Interamericana de Contabilidad - Río de Janeiro - 1983. – y por Enrique J. Reig, quien resume su pensamiento en el artículo “Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables” (Doctrina Tributaria Errepar, febrero de 1993).

Este último resume el conflicto y la divergencia de la siguiente manera:

“ …

2) Habría además una segunda zona, que llamaríamos de independencia o de conflicto, donde las diferencias no son conciliables pues derivan de los distintos objetivos y principios a que responden la contabilidad general, por una parte, y la tributación, por otra. Aquí están ubicados los motivos de diferencia, consecuencia de:

a) medidas de carácter extrafiscal de la imposición;

b) criterios de vinculación del hecho imponible con la jurisdicción política de que se trate ("fuente" o "domicilio");

c) concepto contable amplio de ganancia, que incluye las "de capital" y el más restringido que las excluya, total o parcialmente, que utilice la respectiva legislación tributaria;

d) diferencias entre los principios de la contabilidad fiscal y los de la contabilidad general, referidas a la temporalidad de la expresión de los resultados, como el apuntado anteriormente de "realización", relacionado en lo principal con la valuación de inventarios y costeo de lo vendido, concordante con el tradicional en materia fiscal de "comodidad de pago", que crea también excepciones en la imputación al año fiscal que apartan del criterio de lo devengado aceptado por la contabilidad, difiriendo el devengamiento o permitiendo la aplicación del criterio de lo percibido en numerosas situaciones;

e) un último aspecto que causa diferencias no siempre inconciliables está dado por las precisiones que, para resguardar el principio de certeza que debe regir en la definición del impuesto, da rigidez a la medición de la base de tributos, a diferencia de las opciones y flexibilidad que la contabilidad adopta en muchas de sus normas.

…”

Que en este entendimiento, si la renta a considerar es la que emana de la voluntad legislativa, la consideración de su medida y existencia solo debería atenerse a las normas del Impuesto a las Ganancias, y no a la ganancia que pudiera provenir de los Estados Contables de la actora.

Que siguiendo a García Etchegoyen (“El principio de capacidad contributiva – evolución dogmática y proyección en el derecho argentino”; Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma) no toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva: “*En el concepto de capacidad contributiva hay implícita una valoración, un elemento de juicio necesario para establecer qué porción de la capacidad económica del particular se encuentra disponible con fines tributarios*”.

Que esa medición de la capacidad contributiva de los sujetos, si bien nuestra Constitución Nacional no la consagra en forma expresa como principio, al decir de Villegas (Curso de finanzas, derecho financiero y

tributario, Ed. Depalma) queda igualmente contemplado en aquélla a través de una utilización combinada de las nociones de “igualdad”, “equidad” y “proporcionalidad” y torna viable llegar a la conclusión que *“la igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación.”*

Que así, es el legislador quien tiene a su cargo definir, a riesgo de seguras imperfecciones, los aspectos medulares de esa medición a través de las leyes tributarias que receptan los principios, idiosincrasia y expectativas de una sociedad en determinado tiempo.

Que en el caso del Impuesto a las Ganancias el legislador ha decidido que se tribute a partir de las rentas obtenidas y, en el caso de los sujetos indicados en su artículo 69, que lo hagan a una tasa proporcional sobre sus ganancias netas imponibles. Ello así, el concepto de “Ganancia Neta Impositiva” en los términos del Impuesto a las Ganancias no se corresponde necesariamente con el concepto “Ganancia Neta Contable”, si bien se parte de los Estados Contables de la actora para calcular el impuesto. Siendo posible, incluso, que una contribuyente exhiba en sus Estados Contables una Ganancia Neta Contable y en su liquidación del Impuesto a las Ganancias una Pérdida Neta Impositiva, o viceversa.

En base a ello, es evidente que la ganancia o pérdida neta contable no resulta una medida irrefutable de la capacidad contributiva susceptible de imposición del Impuesto a las Ganancias, no configurándose entonces como un parámetro adecuado que permita evaluar si el impuesto pagado insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por la actora, y si excede cualquier límite razonable de imposición.

Ello así, entiendo que el segundo porcentaje utilizado en CANDY para evaluar la eventual excedencia de los límites razonables de imposición -la razón entre la ganancia impositiva a valores históricos y el resultado contable antes de impuesto ajustado por inflación-, no resulta una medida adecuada de capacidad contributiva del Impuesto a las Ganancias y, por ende, no aplicable al caso de autos.

XII.- Que, por lo hasta aquí dicho, en el caso de autos, resulta aplicable la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la LIG, por cuanto siguiendo con el procedimiento para verificar la existencia de confiscatoriedad, las pruebas aportadas por la actora no sólo no llegan a desvirtuar la pretensión del fisco, sino que se fundan en apartamiento de tal procedimiento forzando así una conclusión que se vislumbra clara desde el inicio.

Y, como tiene dicho el Tribunal de Alzada, “*del saber técnico sólo cabe apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos” (Fallo CNCAF Central Puerto SA c/ EN – AFIP-DGI s/ DGI, Sala I, 03/09/2019),* que aquí no se denuncia y tampoco parecen concurrir por no observarse razones que desmerezcan lo informado. Ello así, una tasa efectiva del 47,79% significativamente menor que el parámetro que surge de CANDY (62%), no permite concluir que el impuesto pagado insuma una sustancial porción de las rentas obtenidas por la actora, y que exceda cualquier límite razonable de imposición.

En atención a lo dicho, voto por rechazar el recurso de repetición interpuesto, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

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

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 el pronunciamiento recaído in re "Banco Itaú S.A.", de fecha 30/10/2019, 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 al procedimiento a realizar a fin de establecer si se verifica 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 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 conclusión, 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 examinar la resolución venida en recurso, corresponde analizar la prueba producida en los presten autos.

Así, del Punto 7.b del informe pericial obrante a fs. 218/230 surge que la alícuota del impuesto a ingresar representaría el 47,09% del resultado impositivo ajustado correspondiente al período fiscal 2011. En tanto, el porcentaje que representa el impuesto a las ganancias calculado sin ajuste por inflación impositivo ni la reexpresión de las amortizaciones, sobre el resultado contable ajustado por inflación antes del impuesto a las ganancias y sin considerar los beneficios por promoción industrial, es del 46,25% (vid. punto 9 del informe pericial). Estos porcentajes resultan concluyentes –a mi criterio- a los efectos de considerar que, en el caso, se evidencia un supuesto de confiscatoriedad, según el criterio fijado por nuestro Máximo Tribunal en el precedente "Candy".

IX.- Que, a mayor abundamiento, y en relación a los agravios esgrimidos por el Fisco Nacional en relación a que en el pronunciamiento antes citado no se habría concluido que la confiscatoriedad se encontraba acreditada por el sólo hecho de que la tasa efectiva fuera superior al 35%, es dable destacar que el Máximo Tribunal desde antaño ha señalado que el límite admisible a la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos 196:122;220:322 y 236:22), no habiéndose entonces establecido en el fallo Candy un porcentaje concreto como límite aplicable, sino que, conforme las pruebas de la causa, entendió queen dicho caso el pago del impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste discutido, al representar para Candy S.A. más del 62% del resultado impositivo ajustado y del 55% de las utilidades contables también ajustadas por inflación, resultaba confiscatorio. Sobre la cuestión, la Alzada explicó que admitirse el criterio de no acoger planteos con sustento en que las diferencias no resultan idénticas a las examinadas por el Máximo Tribunal en Candy S.A. implicaría lisa y llanamente la asunción por la contribuyente de una obligación tributaria que resulta confiscatoria respecto de la renta obtenida en el período al exceder de modo considerable la alícuota prevista por la LIG (vid. entre otros, CNCAF, Sala II, "Paolini Hnos. S.A.", 24/4/18, Sala III, "Central Piedra Buena S.A.", 16/7/2015)

X.- Que, en mérito a lo desarrollado, voto en el sentido de hacer lugar a la repetición intentada, con las salvedades indicadas en el Considerando VI, con más los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (art. 179 ley 11.683), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte. N° 6.031-1), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a lo expuesto por el Vocal Instructor en el Considerando V de su voto, como así también a la solución a la que arriba en tanto rechaza el recurso intentado.

En tal sentido, cabe señalar que la cuestión de fondo planteada en los presentes autos guarda relación con la resuelta por esta Sala D, con fecha 25/2/2002 en la causa "Roberto J. Azcoitia y Cía S.R.L. s/apelación – impuesto a las ganancias" (Expte. N° 18.603-I) donde, en su parte pertinente, el Dr. Brodsky expresó:

"Al efecto debe tenerse presente que el citado art. 39 –ley 24.073- dispuso: "A los fines de las actualizaciones de valores previstos en la ley 11.683 (t. o. 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 Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° 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 23.415 y sus modificaciones). El Poder Ejecutivo Nacional en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior".

"Como se puede advertir, el texto legal transcripto no suspende ni deroga el mecanismo de ajuste por inflación establecido en la ley del impuesto a las ganancias. Simplemente torna neutro el ajuste, porque ..., a partir del 1/4/92 la relación inicial de la variación de precios será siempre uno (1), por lo que su empleo deviene prescindible".

"Tampoco queda explícito el alcance que tiene la expresión "adecuaciones de texto pertinentes", porque todo el Título VI de la ley N° 20.628 subsiste sin modificaciones".

"...En todas las modificaciones efectuadas a dicha ley desde la adopción del régimen de convertibilidad (ley N° 23.928 – B.O. 28/3/91), la no aplicación de la exención de las sumas originadas en la actualización de créditos, para quienes se hallan sujetos al ajuste por inflación de sus balances fiscales, así como el título mismo que establece este mecanismo, se mantuvieron inalterados, lo que indica manifiestamente que no ha sido intención del legislador prescindir del citado instituto ni innovar en sus disposiciones."

"Ello así, la virtual derogación del sistema en forma oblicua o indirecta..., no existe, porque no basta que algunas opiniones doctrinarias ... lo sugieran, sino que para que deje de regir, la abrogación debe encontrarse plasmada en norma dispositiva expresa, lo que no ha ocurrido hasta el presente, precisando así el desigual enfoque que la ley otorga a las distintas categorías de contribuyentes. El dictado posterior de otras normas legales que hacen directa referencia al mecanismo, ratifican su permanencia (vrg. ley N° 24.587 – B.O. 22/11/95)."

"No obsta a esas consideraciones que la aplicación del mecanismo corrector en la práctica no logre el efecto que de él se espera. Ello así, porque sin necesidad de modificar un ápice el texto legal, el sistema de actualización y de ajuste de valores ha dejado de hallarse operativo por lo dispuesto en el citado art. 39 de la ley N° 24.073, pues al fijar como tope las variaciones de índice hasta el mes de marzo de 1992 inclusive, ha tornado inocua su aplicación en cuanto a este aspecto se refiere, situación que subsistirá en tanto dicha norma se encuentre vigente."

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad, debe señalarse que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Cabe señalar que nuestro más Alto Tribunal tuvo oportunidad de expedirse acerca de la procedencia del ajuste por

inflación y al resolver los autos “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo”, con fecha 30 de junio de 2005 (fallo al que aluden las partes en sus escritos de inicio), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expuso que : *“Desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, 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 cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).”*

También se dijo que *“..., 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). Y que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166).”*

Que con posterioridad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación volvió a referirse al tema bajo análisis, y con fecha 3 de julio de 2009 en la causa “Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo” reiteró los argumentos vertidos en el precedente citado y añadió 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...”, y continúa diciendo que *“Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas 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).

“A partir de lo señalado, puede colegirse, nítidamente, 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)”.

No obstante que las normas que impiden aplicar el ajuste por inflación impositivo son constitucionalmente válidas, conforme lo expresado en el Considerando precedente, no puede soslayarse que la actora plantea puntualmente que de no aplicar el mecanismo del ajuste por inflación, por el período 2011 el impuesto a las ganancias resultaría confiscatorio.

Que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (CSJN, Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255), y para ello resulta indispensable que la prueba arrimada sea concluyente a fin de acreditar la confiscatoriedad que se alega

(CSJN, Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255), y por lo tanto corresponde analizar dicho punto a la luz de las probanzas producidas en autos.

Que en el ya citado precedente “Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo” se sentenció: *“Que como ya se ha señalado, 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 (cfr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), 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”*.

En tal sentido, la confiscatoriedad alegada debe resultar de una prueba concluyente a cargo de quien alega la confiscatoriedad del gravamen, puesto que prescindir de ella importa tanto como dejar a la acción sin fundamento, puesto que priva al Tribunal del elemento de juicio primordial y necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto sobre el rendimiento de la propiedad que lo soporta (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293).

Por todo lo expuesto, y que de la prueba producida en autos cuyo análisis realiza el Dr. Marchevsky en su voto, surgen porcentajes inferiores a lo fijado en la sentencia dictada por nuestro más Alto Tribunal en el precedente “Candy S.A.” para que pueda considerarse la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, corresponde rechazar el recurso incoado en autos, con costas a la actora toda vez que no se advierten motivos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota (cfr. art. 68 CPCN).

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

Rechazar el recurso de repetición interpuesto, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta de conformidad a lo dispuesto por el art. 59, primer párrafo, del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal Fiscal de la Nación.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 18:06:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:45:18 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:48:59 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:49:00 -03:00