

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 3 de setiembre de 2019**

**Fuente: página web P.J.N.**

**Impuesto a las ganancias. Ajuste por inflación. Ejercicio fiscal 2010. Peritaje contable. Amortización de bienes muebles e inmuebles. Tasa pasiva B.C.R.A. Precedente “Candy”. Principio de no confiscatoriedad. El ajuste debe interpretarse en forma sistemática, es decir, no sólo en función de la [Ley 20.628 –Tít. VI–](#) sino también de las demás normas de esa ley que atañen al cómputo de actualizaciones. Se confirma la sentencia apelada. Central Puerto S.A. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. s/D.G.I. C.N.C.A., Sala I.**

En Buenos Aires, a los 3 días del mes de setiembre del año 2019, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en autos “Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 2/28 vta. “Cental Puerto SA” interpone demanda de repetición contra la AFIP-DGI, a fin de que se le restituya lo pagado en exceso en concepto de impuesto a las ganancias (en adte. IG), por el período fiscal 2010 (\$ 67.612.272,71), como consecuencia de la falta de aplicación del mecanismo de ajuste por inflación; con más sus intereses.

Solicita a tal efecto, se tenga en cuenta el crédito utilizado en exceso de impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP) durante los períodos fiscales 2008 y 2009, correspondiente a Hidroeléctrica Piedra del Aguila SA (atento que “Central Puerto”, como sociedad absorbente –luego de una fusión por absorción–, se encuentra legitimada por sí y como continuadora de HPDA).

A tal fin, pidió se declare la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley 24.073 y normas complementarias, en tanto impidan aplicar el mecanismo de ajuste por inflación; y de la tasa de interés del art. 4 de la Res. M.E. y P. 314/04.

II. A fs. 369/376 vta., la Sra. Juez de la instancia anterior hizo lugar a la demanda, ordenando restituir las sumas reclamadas en concepto de IG, con más sus intereses a la tasa pasiva del BCRA.

Para así decidir, con sustento en la doctrina sentada por la CSJN en el precedente “Candy SA” y en el dictamen pericial contable producido en autos, sostuvo que existe una desproporción entre la ganancia determinada según normas vigentes y aquella determinada aplicando el mecanismo de ajuste por inflación del Tít. VI de la Ley de impuesto a las ganancias (LIG) (68,61%, 52,25% y 53.08% para los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010, respectivamente), configurándose el supuesto de confiscatoriedad.

Informe pericial al que estuvo por no mediar réplica conducente del Fisco y ser el experto una persona especialmente calificada por su saber específico; sin que exista otra prueba de igual o parejo tenor que lo contradiga.

III. Contra ese pronunciamiento, apela la AFIP-DGI (fs. 378) y expresa agravios (fs. 382/389), los que fueron replicados (fs. 391/400). En lo sustancial, sostiene que:

a) La sentenciante permite la aplicación de un régimen que se encuentra suspendido.

b) La situación de la actora es diferente a la del fallo “Candy” y los restantes precedentes de la CSJN dictados en la misma sintonía, pues:

i. No se encuentra acreditada la confiscatoriedad alegada por la actora. En efecto, contrariamente a lo sostenido por la Juez a quo, la alícuota efectiva del IG ascendió a 32,7%, 34,80% y 39,07% respecto a los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010, respectivamente.

La magistrada tomó en cuenta conceptos manifiestamente improcedentes que la llevaron a obtener alícuotas desproporcionadamente altas; pues permitió ajustar por inflación las amortizaciones de los bienes muebles e inmuebles, ampliando en forma improcedente la doctrina de “Candy”. Incluso, si se consideran tales ajustes, la ganancia se incrementaría y debería pagar más impuesto y no menos.

En el referido precedente, la CSJN dispuso la aplicación del Tít. VI de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) en supuestos de confiscatoriedad, pero en ningún momento se expidió sobre la vigencia de los arts. 83 y 84 de dicha ley.

ii. En el período fiscal tratado en “Candy” (2002), los índices se incrementaron significativamente por la grave situación económica; situación que no se presentó en los períodos objeto de la presente demanda.

c) La tasa de interés fijada resulta manifiestamente improcedente.

Debe aplicarse la establecida en el art. 4 de la Res. M.E. y P. 314/04, reglamentaria del art. 179 de la Ley 11.683; por constituir una reglamentación propia de las leyes fiscales, que desplazan disposiciones de carácter general.

d) En caso de confirmarse la sentencia, solicita que:

i. Las costas se distribuyan por su orden, atento el criterio predominante de la CSJN referido a la complejidad de la cuestión y tema debatido.

ii. Toda vez que la actora efectuó cancelaciones del IG a través de pagos por compensación y pagos a cuenta, los que no podrán ser objeto de devolución (sino que deberán ser considerados para utilizarlos en otros períodos u obligaciones impositivas), se deje a salvo que el procedimiento para llevarse a cabo la misma es el previsto en la Res. Gral. D.G.I. 2.224.

IV. En tales condiciones, toca advertir que la mayor parte de los agravios aparece como una mera repetición de lo expuesto al contestar demanda (en algunos casos resulta ser copia textual, ver al respecto fs. 82, 86/89, 94 y vta., 97/98 vta.); apenas satisfacen el recaudo del art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Tal como expresa la actora, la apelante no cumplió con su obligación de efectuar una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que estima equivocadas. No rebate eficazmente el pronunciamiento recurrido.

Se limita a reeditar argumentos vertidos en presentaciones anteriores, sin dar razones de la supuesta incorrección de la sentencia de grado, abundando en consideraciones genéricas sin sustento específico, ni respaldo concreto en las constancias de la causa.

No obstante la situación descripta, en atención al criterio amplio que la Sala pregona en punto al cumplimiento de los recaudos anotados, examinaré la apelación en aquello que ostente cierta entidad sustancial.

V. El grueso de los agravios no puede prosperar. Varias razones a tal conclusión conducen:

A. Es sabido que el problema aquí traído, ha sido zanjado por la CSJN en el precedente “Candy” (Fallos 332:1571) y fallos concordantes (doc. esta Sala “Ritex SA”, del 27/9/16; “Telefónica de Argentina SA”, del 9/5/19; entre otros).

Es que, en particular a partir de aquel precedente, se admitió una importante excepción al plexo normativo que impide el ajuste por depreciación de la moneda o repotenciación de deudas (Ley 23.928: t.o. 24.073 y 25.561). Excepción que queda configurada ante la verificación de un supuesto de confiscatoriedad, que se produciría por el cálculo del IG, sin utilizar el ajuste por inflación.

Lo que identificó la Corte, como la “absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital”, que “exceda los límites razonables de imposición” (Fallos: 332:1571; 339:897; “Consolidar ART SA”, del 11/8/15; “Natufarma SA”, del 24/2/15; “Favacard SA”, del 15/11/16; y mucho más acá en el tiempo “Orbis Merting San Luis SA”, del 29/5/18).

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

B. Por ser así y antes de entrar a desentrañar, si se acreditó o no la existencia de confiscatoriedad (esto es, si procede o no aplicar el ajuste por inflación, en los términos en que lo hizo el peritaje contable realizado en autos), se impone despejar una objeción que sostiene la esencia de los agravios del Fisco: el procedimiento a seguir para verificar la existencia de confiscatoriedad.

Si lo que pretende el Fisco en sus agravios, es acotar la aplicación del ajuste por inflación al Tít. 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).

En el primer caso, el Máximo Tribunal, considerando que las cuestiones eran sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en “Candy”, a cuyos fundamentos y conclusiones correspondía remitirse; admitió el recurso de queja deducido y confirmó la sentencia de la instancia anterior.

Instancia que, a su vez, había confirmado la decisión anterior que declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley 24.073 y normas reglamentarias, ordenando consecuentemente, recibir y/o admitir a la actora la liquidación del IG (por el período fiscal 2012), “... con la aplicación del mecanismo de ‘ajuste por inflación’ conforme al Tít. VI y arts. 58, 61, 83, 84 y 89 de la LIG y modificatorias ...”.

Una situación análoga se presentó en “Distribuidora de Gas Cuyana SA”, recién citado (2015). Allí, la Corte desestimó el recurso extraordinario interpuesto contra la sentencia de la Cámara Federal de

Mendoza, quien había confirmado, en todos sus términos, la sentencia de la instancia anterior; y en lo que ahora importa, declaró la inaplicabilidad "... del ajuste por inflación previsto en el art. VI y en los arts. 58, 61, 83, 84 y 89 de la LIG y modificatorias".

b) De todo lo anterior desgaja pues, que el "ajuste por inflación" debe interpretarse en forma sistemática. Es decir, no sólo en función del Tít. 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.

C. Si lo que el Fisco también pretende, es encorsetar la aplicación del "ajuste por inflación" al período 2002, tampoco le asiste razón. No existe limitación temporal y/o de contexto que lo impida.

Lo que aparece con total nitidez, si se tiene en cuenta que la CSJN, en "Distribuidora de Gas Cuyana" (del 11/8/15), ya citado, dejó firme un pronunciamiento que admitía la existencia de confiscatoriedad, respecto al período fiscal 2010. A su vez, en "Distribuidora de Gas del Centro" (del 4/10/16), también citado, confirmó (nuevamente, en los términos de "Candy") la aplicación del ajuste por inflación respecto al período fiscal 2012.

D. Como lo anticipé, todo lo hasta el momento analizado enlaza con otro frustrado intento del Fisco, el cual consiste en postular que no se encuentra acreditada la confiscatoriedad. No es así.

a) La pericial en autos realizada demuestra lo contrario ("alícuotas efectivas" del IG de 59,02%, 53,29% y 53,58% para los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010, respectivamente).

Medio de prueba con relevancia decisiva para el fin aquí buscado (Fallos: 332:1571; 333:631; entre muchos otros), al que debe estarse dado que, tal como lo señaló la sentencia apelada, las impugnaciones deducidas no alcanzan para desvirtuar las conclusiones del dictamen, pues sólo se basan en los efectos derivados de normas que pretende no se apliquen, y no se encuentran respaldadas por otras de igual o parejo tenor.

Por ser así, resulta definitorio el dictamen de la perito contadora (designada de oficio).

b) El Fisco no ejerció en tiempo propio, o con diligencia, los derechos y/o facultades que oportunamente tuvo. No lo hizo, insisto, en sede administrativa y tampoco en la judicial. Es que:

a') No ejerció las amplias facultades de fiscalización y control que le confiere el Cap. III de la Ley 11.683 (Fallos: 335:661, y causa "Consolidar AFJP", del 12/4/11; entre otros). En efecto:

i) El 30/12/14 "Central Puerto SA" solicitó en sede administrativa la repetición del tributo aquí en trato (v. fs. 1/21 de las acts. adms. AFIP N° 13289-47565-2014). Ante la falta de respuesta, al año siguiente (el 21/12/15) la firma actora interpuso la presente demanda judicial (v. cargo de fs. 28 vta).

ii) Casi un año después (el 10/11/16), al contestar demanda, el Fisco hizo saber que estaba en curso una verificación y fiscalización respecto de los impuestos y períodos fiscales aquí involucrados (en el marco de la Orden de Intervención N° 1.381.006: v. fs. 91 vta., último párrafo).

A fs. 116 "Central Puerto SA" denuncia que la AFIP-DGI le notificó el inicio de un proceso de fiscalización. De la documentación que acompaña, surge que la misma fue dispuesta el 16/11/16, bajo la Orden de

Intervención Nº 1.529.013 (v. fs. 113/114). Es decir, contrariamente a lo afirmado por el Fisco en su responde, la referida fiscalización fue iniciada con posterioridad a la traba de a litis y bajo otro número.

iii) La Sra. Juez de la instancia anterior declaró la negligencia en la producción de la prueba informativa ofrecida por el Fisco (fs. 341); de la que recién desistió (extemporáneamente: fs. 338), luego de notificado del acuse de caducidad (v. fs. 333/4 y 336).

b') Como se vio, tampoco impugnó en debida forma el informe pericial presentado en autos.

A su vez, las objeciones que en esta instancia mantiene, refieren, en esencia, a la improcedencia de actualizar las amortizaciones de los bienes muebles e inmuebles (v. fs. 383/385). Lo que ya fue desestimado en el inc. B) de este considerando.

La insuficiencia de sus observaciones y la ausencia de prueba específica que la contradiga, imponen reconocer como válidas las conclusiones exhibidas por la experta. Máxime cuando, del específico saber técnico, ajeno a la del Juez, sólo cabe apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos; lo que aquí no se denuncia y tampoco parecen concurrir por no observarse razones que desmerezcan sus conclusiones (Fallos: 315:2774; 319:469; 320:326; 329:5157; 332:1571; entre otros).

c) En suma, la AFIP contó con un proceso de amplio debate y prueba, en el que pudo desvirtuar las conclusiones del peritaje contable, no de un modo dogmático y genérico, como lo hizo; sino con la concreta expresión de los errores que pudiera advertir, y/o acercando otra liquidación acorde a su postura, lo que tampoco hizo, por lo que a sus consecuencias debe estarse (CSJN en "Consolidar AFJP", ya cit.; y esta Sala, en "BBVA Consolidar Seguros", del 10/4/12; y "Telefónica de Argentina SA", ya cit.).

E. Tampoco puede prosperar el agravio respecto a la tasa de interés aplicable.

Es que, tal como resolvió la Juez de la instancia anterior, corresponde aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA. Así lo vienen resolviendo varias Salas del Fuero (esta Sala, "Linos", del 20/2/18; "Pontico", del 8/11/18; "Vaz", del 20/12/18; "Telefónica de Argentina SA", ya cit.; Sala II, "American Express Argentina SA", del 17/4/17; Sala III, "Thomas de Sudamérica SA", del 12/10/17; y Sala V, "Osram Argentina SA", del 15/8/17; entre otros).

En esencia, esta Sala señaló en los precedentes citados que, "si bien el mero establecimiento de tasas diferenciadas no logra afectar el principio de igualdad –dado que la tasa de interés prevista en el art. 37 de la Ley 11.683 representa el interés común, mientras que la tasa establecida en el art. 179 compromete el interés particular–, no debe perderse de vista que ambas tasas tienen por objeto resarcir un daño moratorio y que, en función de ello, no se advierte como razonable que el Estado tenga un proceder diferente en situaciones semejantes ...".

Los intereses son debidos desde la de interposición del recurso administrativo y hasta su efectivo pago (art. 179 de la Ley 11.683 y art. 4 de la Res. M.E. y P. 314/04).

VI. Es admisible, en cambio, el agravio del Fisco respecto a la imposición de costas.

Deben distribuirse en el orden causado atento la complejidad de la cuestión debatida y porque de ese modo las distribuyó la CSJN en casos análogos (art. 68, 2da. parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Fallos: 332:1527; 333:631; 335:661; 341:581; entre muchos otros).

Con igual sustento, las costas de esta instancia siguen la misma suerte.

VII. En mérito a lo expuesto en los considerandos V y VI de este voto, corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravio, con excepción de las costas, que deben distribuirse en el orden causado.

Todo ello, sin perjuicio de la subsistencia, en su caso, de las facultades de la AFIP, en los términos de las potestades de verificación y fiscalización que le confiere la Ley 11.683 (conf., en este sentido, CSJN en Fallos: 335:661; “Consolidar AFJP”, ya cit.; y esta Sala, en “BBVA Consolidar Seguros” y “Telefónica de Argentina SA”, también citadas; entre otras).

Respecto a la reserva del Fisco en cuanto al procedimiento que se deberá llevar a cabo para la devolución del impuesto en discusión, se encuentra anudado a lo anterior; pues ante la existencia de saldos a favor del contribuyente (de libre disponibilidad o que se asimilen a tales) deberán devolverse en los términos de la Res. Gral. D.G.I. 2.224 (conf. doc. esta Sala, en “Chryse SA”, exp. Nº 34568/17, del 9/5/19).

VIII. Por todo ello, VOTO por confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravio, con excepción de las costas, que deben distribuirse en ambas instancias en el orden causado.

Los Dres. Rodolfo Eduardo Facio y Clara María do Pico adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

Confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravio, con excepción de las costas, que se distribuyen en ambas instancias en el orden causado.

Fdo.: Clara María do Pico, Liliana María Heiland y Rodolfo Eduardo Facio (jueces de Cámara).