

Jurisprudencia

Rosario, 17 de abril de 2020

Fuente: página web P.J.N.

Impuesto a las ganancias. Ajuste por inflación. Ejercicio fiscal 2018. Precedente Candy. Principio de no confiscatoriedad. La alícuota del impuesto, sin aplicar el ajuste por inflación, alcanzaría el ciento cuarenta y nueve por ciento (149%) del resultado contable. Se confirma parcialmente la resolución apelada. Corven Motors Argentina S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. C.F. Rosario, Sala A de Feria.

VISTO: en acuerdo de la Cámara Federal de Apelaciones –integrada por feria-, el Expte. “FRO 20529/2019/1”, caratulado “Corven Motors Argentina S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” (del Juzgado Federal de Venado Tuerto) del que resulta que,

1. Vinieron los autos a esta Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto y fundado por la demandada (fs. 146/159 vta.) contra la resolución del 26 de septiembre de 2019 que hizo lugar a la medida cautelar peticionada por Corven Motors Argentina SA y ordenó a la A.F.I.P.-D.G.I. “l. ... que se abstenga de reclamar por cualquier vía, la diferencia económica resultante de \$ 81.016.242, conforme la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2018. Todo ello por un plazo de 6 meses que se computarán a partir del día de la fecha.” (fs. 127/136 vta.).

Concedido el recurso, contestado los agravios y formado el incidente, se elevó la pieza que quedó radicada en la Sala “A”. Ordenado el pase de los autos al acuerdo, se procedió a la habilitación de la feria extraordinaria (C.S.J.N., Ac. 10/20), por lo que quedaron en condiciones de ser resueltos.

2. Se agravio el apelante al considerar que la medida cautelar ordenada resultó improcedente dado que la actora optó por un proceso mediante el cual su pretensión se agota en una mera declaración, es decir, que la sentencia agota en sí misma la función jurisdiccional, por lo que no requiere de complementación cautelar ni de aseguramientos.

Desarrolló doctrina y jurisprudencia al respecto.

Adujo que la sentencia no cumple con los requisitos del art. 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Respecto de la verosimilitud en el derecho, señaló que de la reseña de normativa que enmarca el tema, sólo puede colegirse que si bien las normas de valuación e imputación prevista en el ajuste por inflación impositivo contemplado en el Tít. VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias no han sido derogadas, el referido mecanismo de ajuste careció de operatividad con posterioridad al 31 de marzo de 1991, pues de conformidad con el mandato del art. 39 de la Ley 24.073, se encuentra vedada la posibilidad de computar las variaciones en el índice a partir de esa fecha, hasta tanto una

nueva ley dispusiera la posibilidad efectiva de efectuar un ajuste por inflación, y los sujetos comprendidos en el Tít. VI de la ley del gravamen, no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos.

Indicó que esa es la interpretación que corresponde atribuir al derecho aplicable al caso. Destacó que no surge que la situación financiera del actor se encuentre comprometida en la forma que alegó, por el contrario, de la documental acompañada emerge que el impuesto en realidad sería proporcionalmente poco significativo en relación a su situación patrimonial. Citó jurisprudencia.

Expuso que, si a pesar de que el legislador ha considerado conveniente, por razones de política económica y/o tributaria, modificar la Ley del Impuesto a las Ganancias, exponiendo ciertos parámetros concretos de aplicación, si admitiese que el juez tiene facultades para modificar y fijar el modo de liquidar el gravamen, estimándose que el magistrado debería ponderar caso por caso si corresponde la aplicación del índice indicado por la ley, a través de la jurisprudencia se introduciría una casuística que vulneraría la necesaria uniformidad en la aplicación del impuesto, la cual sólo es posible mediante el dictado de normas generales por quien se encuentra facultado para ello, es decir, el Poder Legislativo Nacional.

Consideró que no existe en la especie verosimilitud en el derecho.

En cuanto al peligro en la demora invocó jurisprudencia referida a la materia y adujo que, en el caso, más allá de las constancias acompañadas al inicio de este expediente referidas a la incidencia del impuesto a las ganancias en las declaraciones juradas del contribuyente por la no aplicación del ajuste por inflación, no se advierte que la espera de la sentencia sobre el fondo del asunto pueda tornar ineficaz o ilusorio el derecho cuyo reconocimiento se pretende.

Sostuvo que ello es lógico y no hace más que concretar el principio de razonabilidad, dado que la relación de proporcionalidad entre los medios y fines perseguidos por el legislador es perfecta. Explicó que si la finalidad es otorgar una tutela que implique un sacrificio máximo del interés general, va de suyo que, como contrapartida se exija que el perjuicio que podría verificarse de no mediar esa tutela anticipada sea grave e irreparable, de lo contrario, no existiría fin respecto del cual resultara proporcionalmente justificado un medio que consiste en un supremo sacrificio del interés general.

Asimismo, adujo que, si el eventual perjuicio que pudiera configurarse no es grave ni irreparable, el Estado siempre contará con medios para proceder a su reparación, cualquiera fuera la medida del supuesto perjuicio, de lo contrario, el accionar estatal quedaría paralizado y ninguna ley, reglamento ni acto administrativo podría ejecutarse y devendría imposible atender al bienestar general de la Nación.

Expuso que la cautelar venida en revisión no cumple con los requisitos establecidos en la Ley 26.854.

Recordó que, como primer recaudo general de admisibilidad, la Ley 26.854 reclama que el objeto de la medida solicitada sea idóneo y trajo a colación el art. 3 inc. 2 y 4 de la mencionada norma.

Sostuvo que es evidente que, si se pretende controvertir los alcances de una ley o, en su caso, discutir si serían aplicables, tal pretensión constituye una cuestión de fondo que excede el ámbito meramente cautelar, verificándose una identidad total y sustancial.

Señaló la evidente afectación de los recursos y bienes del estado y que resulta claro que debe revocarse el otorgamiento de dicha medida pues queda indudablemente comprendida en la situación que describe el art. 9 de la Ley 26.854 que establece que: “Los jueces no podrán dictar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los bienes o recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias”.

Para el caso en que no se hiciese lugar a la apelación, mantuvo la cuestión constitucional por cuestión federal simple y arbitrariedad.

El Dr. Aníbal Pineda dijo:

1. Corven Motors Argentina S.A. interpuso acción meramente declarativa de inconstitucionalidad contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, a fin de que se despejara la situación generada por la incertidumbre legal que le ocasiona la vigencia del art. 39 de la Ley 24.073, el art. 4 de la Ley 25.561 y art. 5 del Dto. 214/02, y en general toda aquella normativa legal y/o reglamentaria que impide la aplicación del Ajuste por Inflación en la determinación del Impuesto a las Ganancias previsto en el Tít. VI de la Ley 20.628, en relación a los período fiscal 2018.

Solicitó como medida cautelar que se ordenara a la A.F.I.P.-D.G.I. que se abstuviera de reclamar, en cualquier instancia, la diferencia económica resultante en función de la pertinente aplicación del ajuste por inflación para el período fiscal 2018 del impuesto a las ganancias, en relación al monto que surge como diferencia a ingresar conforme la pretensión del Fisco, sin aplicar el ajuste por inflación al período citado, el que se eleva a la suma de \$ 81.016.242,01, a lo que el juez a quo no hizo lugar (resolución del 1 de julio de 2019, fs. 87/94 vta.).

Posteriormente, la accionante amplió su demanda, y solicitó nueva medida cautelar, a fin de que la A.F.I.P.-D.G.I. se abstuviera de reclamar la diferencia económica resultante de \$ 81.016.242,01, conforme la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2018, hasta el momento de la sentencia definitiva, a lo que finalmente el juez a quo accedió (fs. 95/104 vta.).

2. Se advierte que la medida cautelar venida en revisión fue concedida por el término de 6 meses (art. 5 Ley 26. 854) a contar desde su dictado, esto es, el 26 de septiembre de 2019 (cfr. resolutive de fs. 136 vta.).

Asimismo, según decreto firme del 4 de diciembre de 2019, su apelación fue concedida con efecto suspensivo que impacta sobre la eficacia inmediata de la medida en revisión. Si bien el juez fundó su decisión en los términos del art. 250 incs. 2 y 3 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, debe considerarse que la apelación fue otorgada con efecto suspensivo (art. 13 inc.3 segunda parte Ley 26.854).

Por otro lado, es de considerar que la ley de cautelares contra el Estado dispone: “1. La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) Se acredite sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto; d) La no afectación del interés público; e) Que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles ... 3. La providencia que suspenda los efectos de un acto estatal será recurrible por vía de reposición; también será admisible la apelación, subsidiaria o directa. El recurso de apelación interpuesto contra la providencia cautelar que suspenda, total o parcialmente, los efectos de una disposición legal o un reglamento del mismo rango jerárquico, tendrá efecto suspensivo, salvo que se encontrare comprometida la tutela de los supuestos enumerados en el art. 2, inc. 2” (art. 13, inc. 3 segunda parte de la Ley 26.854).

Si bien el peticionante encuadró su petición dentro de las medidas de no innovar (ver f. 97), el supuesto transcripto es de aplicación al caso, desde que lo peticionado no es otra cosa que la suspensión de una norma de carácter general que impide la aplicación del ajuste por inflación pretendido por la accionante. Por lo que, habiéndose concedido el recurso en trato con efecto suspensivo según lo prescribe la ley, corresponde tratar el recurso incoado.

3. Es sabido que toda medida cautelar debe ser apreciada con criterio restrictivo, por lo que los jueces deben extremar la prudencia en la apreciación de los recaudos para su admisión. Esta característica se acentúa cuando la medida se dirige respecto de la aplicación de lo dispuesto por normas emanadas del Poder Legislativo o de actos de la Administración Pública.

En ese orden de ideas, esta Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, en los autos caratulados “Pieza Separada en Monti, Raúl Jorge c/A.N.Se.S. - A.F.I.P. s/acción mere declarativa de derecho”, Expte. “FRO 93008904/2012”, ha sostenido que “Para solicitar como medida cautelar la suspensión judicial de los efectos de un acto administrativo, el peticionario debe demostrar prima facie una ilegitimidad o arbitrariedad que le causa agravio a un derecho subjetivo protegido por el orden jurídico, analizando la medida con criterio restrictivo. Esta característica se acentúa cuando la medida se dirige respecto de la aplicación de lo dispuesto por normas emanadas del Poder Legislativo o de actos de la Administración Pública, que gozan de presunción de legitimidad y tienen una condición de ejecutorias que los tribunales no pueden detener o impedir, salvo razones excepcionales (Fallo: 207:216, 210:48, 307:1702, 313:521, Acuerdos de esta Cámara Nº 427/01 y 3.519/03, entre otros).

De no ser así, los órganos de la Administración Pública se verían imposibilitados de actuar, con la consecuente paralización de los actos necesarios para su desempeño ...” (Ac. de la Sala “B”, Nº 353 del 23/08/13).

Asimismo, es de tener especial consideración que para el caso rige una ley específica –Ley 26.854 en la que la actora encuadró su petición (según escrito de fs. 95/104 vta.)- que regula los requisitos de admisibilidad de las medidas cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado.

Los arts. 13, 14 y 15 de la mentada ley, tipifican tres clases de medidas cautelares: a- la suspensión de los efectos de un acto estatal; b- la medida innovativa; y c- la medida de no innovar. Estos

artículos disponen los requisitos de admisibilidad cuyo cumplimiento debe ser verificado en oportunidad del estudio de su procedencia.

Conforme lo expuesto, la procedencia de medidas cautelares de este tipo no difiere de las demás precautorias en cuanto a la reunión de presupuestos. La diferencia se encuentra en afirmaciones respecto a señalar que la verosimilitud en el derecho debe ser apreciada con mayor rigurosidad en razón del principio de ejecutoriedad del acto administrativo y/o presunción de legitimidad del acto legislativo (Gozáini Osvaldo Alfredo, "Las medidas cautelares ante la Ley 26.854", suplemento especial, La Ley, mayo 2013, pág. 82).

Conteste con ello afirma la doctrina: "la verosimilitud del derecho está aumentada en el presente caso, pues no se pretende el concepto general que estima como probable el derecho reclamado, sino que esa probabilidad debe ser cercana a la certeza" (Falcón Enrique, "Reformas al Sistema Procesal" – Ed. Rubinzal Culzoni, pág. 103).

Otro de los presupuestos indispensables es la existencia de peligro en la demora (art. 230, inc. 2, C.P.C.C.N.). Esto significa que debe existir un temor grave y fundado en el sentido de que el derecho que se va a reclamar se pierda, se deteriore o sufra un menoscabo durante la sustanciación del proceso (conf. Falcón, Enrique M. "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" T. II, pág. 235, Abeledo Perrot, 1983).

A ello, cabe agregar que la Ley 26.854 de Medidas Cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado Nacional (sancionada el 24 de abril de 2013), establece en su art. 3 inc. 4 que las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal y en virtud del art. 9 que debe tenerse presente la afectación de los recursos y bienes del Estado.

4. Adentrándonos en el tratamiento de los agravios esgrimidos por la apelante, no escapa al análisis de la procedencia de la cautelar, que la medida se solicitó en el marco de la promoción de una acción meramente declarativa, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

La C.S.J.N. ha admitido este tipo de medidas ya que "La sola circunstancia de tratarse de una acción mere declarativa no excluye la procedencia de medidas precautorias en tanto éstas tienden a evitar el riesgo de que, durante el transcurso del proceso, el proceso que pudiera reconocer o actuar el derecho pierda virtualidad y ese riesgo puede existir no sólo en el supuesto de las acciones de condena sino también en las declaraciones de certeza en la medida en que se afecte de cualquier manera aquél cuyo reconocimiento se persigue" (13.11.90, "Provincia de Mendoza c/Cía. Argentina de Teléfonos S.A.", LL, 1991-B-255).

Las premisas apuntadas llevan al rechazo de la apelación en este punto.

5. En cuanto al planteo referido a la identidad de objeto, debe tenerse presente que el preciso objeto de la demanda consiste en que sea despejada la situación generada por la incertidumbre legal que ocasiona a la actora la vigencia del art. 39 de la Ley 24.073, el art. 4 de la Ley 25.561 y el art. 5 del Dto. 214/02, y en general toda la normativa legal y/o reglamentaria que impide la aplicación del Ajuste por Inflación en la determinación del impuesto a las ganancias previsto en el Tít. VI de la Ley 20.628 en relación al período fiscal 2018 (fs. 29), y lo pretendido cautelarmente consiste en que se ordene a la A.F.I.P.-D.G.I. que abstuviera de reclamar por cualquier vía, la

diferencia económica resultante de \$ 81.016.242,01, conforme la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2018, hasta el momento de la sentencia definitiva.

En este sentido se ha puntualizado que: “Las medidas cautelares son instrumentales, por cuanto carecen de un fin en sí mismas, y se encuentran subordinadas y ordenadas funcionalmente a un proceso principal del cual dependen, en miras a asegurar el cumplimiento de la sentencia a dictarse en aquél, y sin que a ello se oponga la coincidencia material que pudiese existir entre el objeto de aquéllas y el de la pretensión o petición de fondo” (Jorge L. Kielmanovich, “Medidas Cautelares”, Editorial Rubinzal Culzoni, 2000, pág. 42) “... La coincidencia sustancial entre el objeto mediato de la pretensión cautelar y el de la pretensión de fondo no importa desconocer el carácter instrumental de la primera ...” (obra citada, pág. 43).

“Es que aun del hecho de que pueda mediar identidad sustancial entre la materia de la pretensión cautelar y la pretensión de fondo no se sigue que por ello no exista esa autonomía en el contexto descrito, desde que una y otra pretensiones no son jurídicamente idénticas, a punto tal que difieren en la causa y, cuando menos, en la estabilidad y extensión de su objeto mediato o más bien de la resolución que la admite. En el primer caso, la causa de la pretensión cautelar reside en o supone la acreditación de hechos que demuestren simplemente un grado aceptable de verosimilitud o apariencia del derecho invocado y el peligro en la demora a partir de un conocimiento periférico o “superficial”, y aspiran a una anticipación, en términos generales, que autorice a obtener una tutela provisional de los bienes o respecto de las personas involucradas en el proceso ... En cambio, en la pretensión de fondo, la causa apunta más bien a la demostración de la certeza plena de la existencia del derecho debatido, sea que para ello se comprenda o aprehenda exhaustivamente a toda la relación jurídica o, por el contrario, a un fragmento o parcela de la misma, y al reconocimiento definitivo del derecho en y para ese proceso o para éste y cualquier otro que pudiese plantearse activa o pasivamente” (obra op. citada, pág. 22).

Por lo expuesto, no se encuentra mérito para receptar el agravio invocado por la demandada para que la resolución recurrida sea revocada, desde que por esta medida se requiere la abstención del cobro por parte del Fisco de la diferencia que resulte de aplicar el ajuste por inflación, respecto de un solo período (2018) ante la inminencia de su presentación.

6. En lo que hace al requisito de verosimilitud del derecho, de la prueba rendida en autos, al menos de la que cuento en esta etapa preliminar, surge que se acompañó documental contable correspondiente a los ejercicios finalizados el 31/12/2018 y 2017, estado de evolución del patrimonio neto, notas a los estados contables y otros cuadros comparativos de los activos intangibles, las inversiones y activo y pasivo en moneda extranjera, información sobre gastos y su aplicación art. 64 inc. B) Ley 19.550 (fs. 5/28). Asimismo, obra un informe contable certificado por el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de la provincia de Santa Fe, sobre resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo suscripto por la C.P.N. Sandra Edit Pelaez (fs. 44/52).

De su análisis, se desprende que el impuesto

tendría, en principio, una incidencia del 149% del resultado contable del ejercicio fiscal del año 2018 y que el tributo determinado, sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación sería de \$

101.508.303,40, por lo que la diferencia a pagar al aplicar dicho ajuste (y cuya determinación por parte de la demandada se pretende evitar) sería de \$ 81.016.242,01, ya que el impuesto ascendería a \$ 20.492.061,39. Estos resultados deben ser analizados bajo la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia la Nación en el fallo “Candy”, que fuera señalada por el sentenciante (fs. 133 vta.), y que establece que debe verificarse la existencia de un supuesto de confiscatoriedad “... si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición” (C.S.J.N., Candy S.A. c/A.F.I.P. y otro s/acción de amparo, 332:1571).

De lo expuesto en esta etapa embrionaria se desprende que, teniendo en cuenta que el informe acompañado por la actora no ha sido objetado por la demandada al contestar el traslado o al apelar, y sin otro argumento que lo desvirtúe, del cálculo formulado por la CPN Sandra Edit Pelaez se desprende que, el porcentaje que debería ingresar en concepto de impuesto a las ganancias excedería el fijado por el Máximo Tribunal -en el fallo señalado- encontrándose acreditada prima facie la confiscatoriedad del tributo.

7. En cuanto al requisito de peligro en la demora, encuentra su fundamento en la posibilidad de un perjuicio o menoscabo económico en la actividad de la actora de tal gravedad que impida una reparación ulterior, especialmente si se tiene en cuenta que de abonar el monto señalado (\$ 81.016.242,01) impactaría directamente en el patrimonio de la empresa.

Respecto de la mención formulada por la demandada sobre la afectación a los bienes del Estado, este punto también debe desestimarse en virtud de que, del escrito recursivo se desprende una simple transcripción del artículo que contiene esta limitación, sin argumentación acabada alguna que sustente el impacto que causaría el otorgamiento de esta tutela en los recursos del erario público.

La simple enunciación de este requisito no puede ser óbice para que, en este caso puntual y con los elementos con los que se cuenta, se tomen medidas útiles y efectivas a fin de evitar un perjuicio innecesario e irreparable en el patrimonio de la empresa. Por todo lo expuesto, considero que corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar la resolución apelada, difiriendo la condena en costas hasta el dictado de la sentencia de fondo.

En este sentido se expidió recientemente esta Cámara Federal de Apelaciones de Rosario -entre otros- en acuerdo del 16 de agosto de 2019 dictado en del expediente nro. FRO 94629/2018/1 (del voto de la Dra. Vidal al que adherí) y que puede consultarse en www.cij.gov.ar, al que remito por razones de brevedad.

Ahora bien, atento el monto de la diferencia existente entre el impuesto pretendido por la A.F.I.P. y el requerido por el actor, la caución dispuesta por el Juez a quo podría ser insuficiente a los efectos de la eventual reparación del daño, por lo cual corresponde ampliarla a la suma de cincuenta millones de pesos (\$ 50.000.000).

Así voto.

El Dr. José Guillermo Toledo dijo:

Que adhiere a la solución propuesta por el colega preopinante.

Por tanto,

SE RESUELVE:

I. Confirmar parcialmente la Resolución del 26 de septiembre de 2019 (fs. 127/136 vta.) en cuanto ha sido materia de apelación.

II. Ampliar la caución real impuesta a la suma de cincuenta millones de pesos (\$ 50.000.000).

III. Diferir la imposición sobre costas al momento de dictarse sentencia definitiva en la causa. IV) Insertar, hacer saber, comunicar en la forma dispuesta por AA. C.S.J.N. 15/13 de la C.S.J.N. y oportunamente, devolver los autos al juzgado de origen.

Fdo.: Jose Guillermo Toledo , Anibal Pineda (jueces de Cámara).

Ante mí: María Candelaria Roibón, secretaria.