

Jurisprudencia

Buenos Aires, 12 de marzo de 2020

Fuente: página web P.J.N.

Impuesto a las ganancias. Ajuste por inflación. Ejercicio fiscal 2008. Precedente Candy. Principio de no confiscatoriedad. Amortización de bienes muebles e inmuebles. La alícuota efectiva del impuesto, sin aplicar el ajuste por inflación, alcanzaría el ciento seis coma cuarenta y nueve por ciento (106,49%). Se confirma la sentencia apelada. Camuzzi Gas Pampeana S.A. c/E.N. - A.F.I.P.- D.G.I. s/D.G.I. C.N.C.A., Sala II.

Y VISTOS: estos autos, caratulados “Camuzzi Gas Pampeana SA c/ ENAFIP- DGI- s/ Dirección General Impositiva”, y

CONSIDERANDO:

1. Que a fs. 382/390, el Sr. juez de la instancia de origen hizo lugar a la demanda interpuesta por Camuzzi Gas Pampeana S.A. y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución DV REGN (*) 3/15 en cuanto rechazó la repetición intentada por dicha firma; en consecuencia, admitió la acción en los términos del considerando VI de dicho pronunciamiento, con más los respectivos intereses. Impuso las costas por su orden. Para así decidir, luego de referir a pretensión actoral, a las defensas planteadas por el Fisco Nacional, y de precisar los extremos que se desprendían del informe pericial agregado a fs. 293/311, señaló que este último fue impugnado por ambas partes, fundamentalmente en lo que referente a los porcentajes y su forma de cálculo.

() Publicación textual del P.J.N.*

Con relación a las impugnaciones de las partes, señaló que:

- la actora cuestionaba lo manifestado con relación a los puntos de pericia propuestos por la demandada, por entender que el precedente “Candy” no se refirió exclusivamente al Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias como algo aislado y separado de los demás mecanismos de actualización que dicha ley contemplaba, como ser la actualización de las amortizaciones de bienes muebles prevista por el art. 84 del mismo ordenamiento, sino que contempló la incidencia de la reexpresión de las amortizaciones de bienes de uso;

- la demandada objetaba la incorporación de las actualizaciones de importes que no correspondían al concepto de ajuste por inflación del Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias, al considerar que el precedente “Candy” se expedía -en su considerando 15º- exclusivamente sobre el mencionado título.

Recalcó que si bien era cierto que el considerando 15º del fallo “Candy” refería a la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias, no lo era menos que en dicho pronunciamiento el Alto Tribunal admitió la acción de amparo interpuesta, cuyo objeto consistía en obtener la declaración de inconstitucionalidad de toda norma que impidiera contemplar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal finalizado el 31 de diciembre de 2002, el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el Tít. IV y las previsiones de los arts. 83 y 84 de la Ley 20.628 (cons. 4º de la disidencia del Dr. Petracchi).

Apuntó que, en efecto, para arribar a la conclusión que si se determinaba el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación la alícuota efectiva no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, previamente estableció el resultado impositivo ajustado. Añadió que llegó a dicha deducción al contemplar la diferencia entre el resultado impositivo histórico, el ajuste por inflación estricto y la reexpresión de la amortización de los bienes de uso, sumas que surgían del Anexo I del informe especial del contador público -cons. 7º, segundo párrafo, de la disidencia del Dr. Petracchi, apartados a), b) y c)-.

Destacó que, en definitiva, tanto el ajuste por inflación del Tít. VI como la reexpresión de amortización de los bienes de uso prevista en los arts. 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias, fueron considerados en el precedente apuntado para determinar el resultado impositivo ajustado.

Afirmó que, en función de lo expuesto, las conclusiones del peritaje contable llevaban a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el mencionado precedente “Candy”.

Precisó que ello era así, en tanto si se determinaba 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 106,49% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2008; mientras que para el ejercicio 2009, la aplicación de dicho mecanismo determinaba un resultado impositivo ajustado con saldo negativo y, por consiguiente, no había tributo a ingresar.

Postuló que a tal conclusión no obstaba lo manifestado por la demandada al impugnar la pericia, en orden a la ausencia de validación con la amplitud de tareas y verificación de documentación de respaldo necesarios, en tanto dicha parte no había realizado ninguna objeción concreta, ni tampoco existían constancias en autos de las que se desprendieran que los papeles de trabajo sobre cuya base la experta elaboró su informe, hubieran sido impugnados por al AFIP en el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización.

Hizo hincapié en que el organismo recaudador tuvo oportunidad de ejercer amplias facultades de fiscalización y control, de conformidad con lo previsto en la Ley 11.683, al tramitar el reclamo administrativo de repetición incoado por la actora, sin referir a la existencia de errores de imputación o contables que dieran origen a la pretensión de marras.

Aclaró que, en efecto, al desestimar la repetición solicitada, el ente recaudador reseñó la normativa y los precedentes del Alto Tribunal aplicables, para sostener que los sujetos comprendidos en el Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias no estaban legalmente autorizados a corregir por inflación

sus resultados impositivos y que el reconocimiento de los efectos confiscatorios de una norma determinada resultaba resorte exclusivo del Poder Judicial.

En cuanto a lo manifestado por la accionada con relación a que existía una gran cantidad de importes que habían sido cancelados a través de compensaciones y pagos no bancarios -por lo, según entendía, la actora no podía requerir al fisco la devolución de suma alguna que no hubiera sido ingresada en efectivo-, consideró que tales expresiones no eran más que meras alegaciones sin sustento probatorio alguno. Afirmó que, en efecto, no obstante que el Fisco Nacional amplió los puntos de la pericia contable, ninguna prueba ofreció a fin de demostrar lo afirmado, por lo que correspondía desestimar dicho planteo.

Concluyó que las consideraciones expuestas llevaban a admitir la demanda por ambos períodos reclamados, declarado el derecho de la actora a repetir las sumas consignadas en el objeto de la pretensión.

En orden al planteo de inconstitucionalidad del art. 4 de la Res. MEyP 314/04, señaló que resultaba de aplicación al caso lo resuelto por esta sala en los autos “American Express Argentina SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva, sentencia del 27 de abril de 2017, cuyos postulados principales transcribió.

Impuso las costas por su orden, en atención a la doctrina sentada a partir del precedente “Candy”, y, más recientemente, los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que citó.

2. Que contra dicho pronunciamiento apelaron el Fisco Nacional y la actora, quienes expresaron agravios a fs. 406/418vta. y a fs. 397/404, respectivamente. A fs. 423/435 obra la contestación de la actora y a fs. 437 se desglosó la contestación de agravios presentada por la demandada.

3. Que el Fisco Nacional se agravia por cuanto el Sr. Juez de grado declara que resulta de aplicación en el sub examine el mecanismo de ajuste por inflación, y en tanto extiende dicho régimen más allá de lo establecido por el Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias, permitiendo de tal modo que se aplique a las amortizaciones.

Afirma que no existen motivos suficientes para hacer lugar a la demanda.

Señala que, en primer lugar, el agravio de su parte resulta ser que el Sr. Juez permite la aplicación de un régimen que se encuentra suspendido.

Precisa que si bien no desconoce el precedente dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia –fallo “Candy”-, lo cierto es que el Sr. magistrado realiza una incorrecta aplicación de dicha jurisprudencia, en tanto no se encuentra acreditada la confiscatoriedad invocada por la accionante.

Alega que, contrariamente a lo afirmado por el Sr. magistrado en la sentencia apelada, y tal como surge de las respuestas a los puntos periciales propuestos por su parte –solicitud de determinación del porcentaje que representa el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 2008 y 2009 determinado por la actora sin la aplicación del ajuste por inflación o a valores históricos, sobre el resultado impositivo de dichos ejercicios considerando para su cálculo exclusivamente la aplicación del ajuste por inflación previsto en el Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias, sin

computar ningún otro tipo de actualizaciones, amortizaciones ni otros conceptos-, la alícuota efectiva para el período fiscal 2008 ascendió al 35,56%, y, para el período fiscal 2009, al 30,07%.

Destaca que la sentencia apelada tomó en cuenta conceptos manifiestamente improcedentes y de tal modo arribó a alícuotas desproporcionadamente altas con relación al impuesto a las ganancias.

Alega que, contrariamente a la tesis fiscal, el Sr. juez permitió ajustar por inflación las amortizaciones de los bienes muebles e inmuebles, ampliando de una forma improcedente la doctrina del fallo "Candy".

Aclara que lo que dispuso el Alto Tribunal en el citado precedente, es la aplicación del Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias (arts. 94 y siguientes), "... pero en ningún momento se expidió sobre la vigencia de los artículos 83 y 84 de dicha ley, que corresponden a la actualización de las amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles" (sic).

Expone que al actualizar las amortizaciones, no solamente se están utilizando índices inflacionarios relativos al período en cuestión (2008-2009), sino que además se emplean índices relativos a la fecha de incorporación de los bienes al patrimonio, lo que distorsiona claramente el mecanismo.

En tal sentido, sostiene que al aplicarse la actualización sobre valores de compra y desde la fecha de incorporación de cada uno de los bienes al patrimonio de acuerdo a la vida útil que tengan (diez, quince y hasta cincuenta años) esto implica la utilización de índices de actualización sobre esos bienes de ejercicios muy anteriores al que se discute. Añade que los bienes de uso que se pretende actualizar con la sentencia apelada corresponden a incorporaciones de ejercicios muy anteriores a los discutidos en autos, que se remontan –incluso y especialmente- al año del otorgamiento de prestación del servicio público de distribución del gas a que se dedica la firma actora (año 1992), sobre los que al computarse un índice de actualización desde dicha fecha generan la supuesta confiscatoriedad.

Afirma, asimismo, que una porción importante de los bienes transferidos por la ex Gas del Estado a la actora para la prestación del servicio público de distribución de gas, constituyen los activos esenciales para la prestación del servicio, los que, conforme las normas definidas en la licencia, al finalizar ésta, se deben transferir al Estado o al tercero que éste indique.

Destaca que igual situación se presenta con los bienes intangibles, cuya actualización tampoco corresponde, al igual que los quebrantos de ejercicios anteriores y el resultado de la venta de bienes de uso y de los fondos comunes de inversión, tal como se indicó en la impugnación al punto de pericia correspondiente.

Manifiesta que en razón de lo expuesto, se impugnó acabadamente la pericia y se expuso que la pretensión actoral implicaba proyectar los efectos inflacionarios de períodos diferentes al 2008 y 2009, generando una actualización de la inflación más allá de la correspondiente a los ejercicios en discusión.

Recuerda que a partir del dictado del Dto. 664/2003 (vigente para los ejercicios cerrados con posterioridad a marzo de 2003, como son los aquí discutidos), no solamente no se acepta la liquidación del impuesto a las ganancias con la aplicación del ajuste por inflación impositiva, sino tampoco que los estados contables para ser presentados ante la IGJ sean confeccionados en

moneda constante o ajustados por inflación (a diferencia de la situación imperante en el año 2002, que es el período examinado en el fallo “Candy”).

Recalca que tanto el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como la Comisión Nacional de Valores, han discontinuado la aplicación de la reexpresión a moneda homogénea a partir del año 2003, por lo que para los ejercicios 2008 y 2009 ni siquiera las normas profesionales contables permitían la aplicación del ajuste por inflación.

Añade que se desprende de la lectura de la nota 3 de los estados contables de ambos ejercicios, que “de haberse aplicado el método de reexpresión entre dichas fechas, el efecto de la inflación no reconocida en los presentes Estados Contables no hubiese generado efectos significativos” (sic).

Insiste en que hay un abismo entre las circunstancias del presente caso y las de la causa “Candy”, además de que en esta última el Alto Tribunal permitió únicamente la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación contenido en el Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias y no otro tipo de actualizaciones.

Enfatiza que la actualización mediante índices de los importes deducibles en concepto de amortización de bienes de uso no integra el mencionado Tít. VI de la ley del gravamen.

Sostiene que sería necesario un proceso de revalúo de dichos bienes por parte de expertos, a fin de obtener los nuevos valores a otorgarles, y de establecer su vida útil estimada y la correspondiente amortización.

Asevera que la simple reexpresión de importes mediante un coeficiente no permite conocer si los valores obtenidos se condicen con los de recupero de los bienes de uso.

Expresa que la actora efectuó el ajuste de conformidad con lo establecido en el Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias, y, además, actualizó las amortizaciones de los bienes de uso sin haber reconocido la actualización de éstos, con cual, las amortizaciones así actualizadas no guardan congruencia con los valores históricos en los que quedó valuado el rubro de los bienes de uso.

En orden a lo sostenido por el Sr. juez de grado en relación al alcance del fallo “Candy” –según la interpretación que el Sr. magistrado acuerda a dicho precedente, a partir de lo expresado por el Dr. Petracchi en su voto en disidencia-, precisa que de la lectura del dictamen del Sr. Procurador General de la Nación –cuyos principales términos transcribe- se desprende que en éste no se menciona como objeto de la causa los artículos correspondientes a la actualización de las amortizaciones, sino que se refiriere exclusivamente al ajuste por inflación del Tít. VI de la ley del tributo.

Aclara que igual situación se presenta en el fallo de la mayoría de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el que únicamente se hace mención al ajuste por inflación del Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias.

En segundo lugar, se agravia por cuanto la sentencia apelada ordena el reintegro de las sumas a una tasa de interés que no es la prevista por la ley de procedimiento tributario.

Sostiene que el Sr. magistrado incurre en error al interpretar la normativa relativa a los intereses que deben aplicarse en la materia, dado que existen normas claras que establecen que en las repeticiones de impuestos rigen las tasas de interés que fijan las resoluciones de la Secretaría de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía de la Nación.

Transcribe el art. 179 de la Ley 11.683 y el art. 4 de la Res. MEyP 314/04 y afirma que no caben dudas que la tasa de interés aplicable para la repetición de tributos ha sido fijada por la última norma citada.

Apunta que, por otro lado, agravia a su parte que la sentencia se aleje de los precedentes del Alto Tribunal sobre el tema.

Cita la jurisprudencia que considera da respaldo a su tesis.

Alega que el presente caso se ha resuelto apartándose de la solución legal prevista para él, de la jurisprudencia de la totalidad de las Salas de esta Cámara y de los precedentes del Alto Tribunal.

Deja constancia, a mayor abundamiento, que, a la fecha, la situación se ha modificado, ya que la Res. MH 598/19, con efectos a partir del 1 de agosto de 2019.

Aclara que, entonces, hasta dicha fecha resulta de aplicación la Res. MEyP 314/04, que en su art. 4 establecía la tasa correspondiente a las repeticiones.

Por último, se queja de lo expuesto por el Sr. juez a fs. 388vta., penúltimo párrafo.

Esgrime que el Sr. magistrado recalca que las manifestaciones de su parte formuladas al contestar la demanda en orden a las cancelaciones del impuesto que la firma actora intenta repetir mediante compensaciones y otros pagos no bancarios, constituyen meras alegaciones sin sustento probatorio alguno, y, asimismo, que pese a que amplió los puntos de pericia, no ofreció probanza alguna a fin de demostrar lo afirmado.

Sobre este aspecto, alega que en realidad no existió hecho controvertido alguno, sino que su parte se limitó a dejar constancia de la existencia del procedimiento que rige el tema en caso de devoluciones de impuestos (Res. Gral. DGI 2224).

Aduce que dicha norma reglamentaria fue dictada precisamente para unificar los “encuadramientos” (sic) vigentes relacionados con las devoluciones de pagos o ingresos en exceso a favor de los contribuyentes.

Luego de transcribir los arts. 1 y 3 de la mencionada resolución general, expone que dicha normativa fue claramente ignorada por la sentencia apelada, en tanto en el caso de una devolución de los montos repetidos se deberá efectuar una liquidación.

Postula que en este sentido la decisión adoptada resulta arbitraria en cuanto la admisión de la demanda de repetición no obsta a la posibilidad de la AFIP de cuantificar el concepto en cuestión.

Asevera que “[l]as cancelaciones efectuadas para los períodos 2008 y 2009 se realizaron en base a compensaciones y otros pagos no bancarios, por lo que llegado el caso de considerarse que corresponde la devolución de importe alguno, no puede bajo ningún aspecto aceptarse que ellas

sean acreditadas sin corroborar la aceptación de dichas cancelaciones por parte de la AFIP, debiéndose llevar adelante el procedimiento dispuesto por la Res. Gral. DGI 2224" (sic).

Cita el fallo de esta Sala, en otra integración, recaído en la causa "Consolidar AFJP SA c/ EN AFIP DGI resol 71/05 GC s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 12 de abril de 2011, en el que se dejó en claro que aunque las consideraciones expuestas en la sentencia resultaban suficientes para admitir la demanda de repetición, y aun cuando en aquella causa había existido un recurso tramitado en sede administrativa, ello no obstaba a la posibilidad de que la AFIP ejerciera las potestades de verificación y fiscalización que le confería la Ley 11.683, y pedir, de ser pertinente, la documentación prevista por la Res. Gral. DGI 2224.

Aclara que la Res. Gral. DGI 2224 regula el procedimiento de devolución de los saldos que surgen de las resoluciones judiciales en materia de repetición de tributos.

Dice que la sentencia apelada acude a una lógica absurda que tergiversa la finalidad de la norma invocada, pretendiendo la producción de prueba cuando no constituyó un hecho controvertido.

Concluye que, por las razones señaladas, no se encuentra verificado el presupuesto para el rechazo de la aplicación de la mencionada resolución general y, por lo tanto, la sentencia recurrida no constituye una derivación razonada del derecho vigente.

4. Que la parte actora se agravia respecto de la imposición de las costas por su orden.

Aduce que no obstante las constancias de autos, que ameritaron hacer lugar a la demanda de repetición, el Sr. juez determinó que correspondía distribuir las costas en el orden causado, sin brindar argumentación alguna para así decidir más que la remisión al presente "Candy" y a casos análogos que reiteran dicha doctrina.

Afirma que es principio en materia procesal que los gastos ocasionados por el proceso se impongan al perdedor, quien debe abonar al vencedor todos los costos generados por la tramitación del juicio.

Sostiene que la mera remisión a los precedentes del Alto Tribunal en materia de ajuste por inflación no puede ser fundamentación suficiente para apartarse del principio objetivo de la derrota.

Destaca que en la causa "Candy" las costas fueron impuestas por su orden pues en aquel momento se trató de una cuestión novedosa y en atención a la complejidad jurídica que revistió el caso.

Señala que pese al criterio del Alto Tribunal en materia de ajuste por inflación, el fisco mantuvo a lo largo de la instancia administrativa y la judicial, una posición contraria al reconocimiento del planteo jurídico de la firma actora.

Remarca que la demandada, sin formular un planteo superador, se aparta y se niega a reconocer la doctrina sentada por el Máximo Tribunal en la materia bajo estudio. Añade que ello justifica la imposición de las costas al Fisco Nacional, en tanto la conducta de dicha parte así lo justifica.

Cita jurisprudencia.

5. Que, en primer lugar, resulta pertinente aclarar que la controversia suscitada en torno a la procedencia de la aplicación del sistema de ajuste de resultados contables para el cálculo del impuesto a las ganancias, ha quedado zanjada por las decisiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaídas en las causas “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/amparo”, del 30/6/2005 (Fallos: 328:2567) y “Candy S.A. c/A.F.I.P. y otro s/acción de amparo”, del 3/7/2009 (Fallos: 332:1571).

En la primera de las causas citadas, el Máximo Tribunal desestimó el planteo de inconstitucionalidad de los preceptos que impedían aplicar el “ajuste por inflación” y rechazó la acción de amparo entablada. Consideró que la prohibición al reajuste de valores -así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas- tal como ordenaban los preceptos cuestionados, resultaba ser un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, quien tenía a su cargo la fijación del valor de la moneda, por lo que no cabía pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación. Señaló que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no eran puntos sobre los que el Poder Judicial debiera pronunciarse, por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exigía que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional fuera manifiesta, clara e indudable. Puntualizó 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 resultaba un método apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. Añadió que tal compulsión no trascendía 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.

En el segundo de los pronunciamientos enunciados (Fallos: 322:1571; “Candy”), dictado cinco años más tarde, el Alto Tribunal, si bien reiteró los argumentos expresados en la causa anteriormente citada, y, en atención a ellos, desestimó el planteo de inconstitucionalidad formulado contra las normas que prohibían el ajuste impositivo por inflación, de otro lado, examinó los efectos de tales normas para el caso concreto y concluyó que se había demostrado la confiscatoriedad del impuesto calculado sin aplicar el mecanismo de ajuste.

Sostuvo en dicha oportunidad, que:

- para que la confiscatoriedad se verificara, debía producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital;
- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, podía justificar que la determinación del límite variara en más o en menos; tope que no era absoluto sino relativo, incluso susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo;
- en todos estos casos, resultaba determinante la actividad probatoria desplegada al efecto, requiriendo una prueba concluyente tendiente a acreditar la confiscatoriedad alegada.

Ello sentado, al analizar las probanzas obrantes en esos actuados, destacó el Máximo Tribunal que del “informe especial de contador público” acompañado por la reclamante se desprendía que de

no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correctivo -es decir, si se determinaba el impuesto a las ganancias sin aplicar el “ajuste por inflación”-, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no resultaba del 35% sino que representaba 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; resultados que coincidían en líneas generales con los alcanzados por el experto contable designado en esos autos.

Puso de relieve que, en el caso, debía tenerse especialmente en consideración que se trataba de un ejercicio signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea del país, con importantes cambios económicos que se tradujeron -entre otros aspectos- en el abandono de la ley de convertibilidad y la consecuente variación del poder adquisitivo de la moneda, con la debida implicancia en el índice de precios tanto a nivel mayorista como minorista.

En función de lo expuesto, tuvo por acreditada y sustentada la tesitura de la actora.

Aclaró 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 resultaba de aplicar a tal fin el referido mecanismo no resultaba un medio apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ello no debía entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configurase un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presentaba una desproporción de magnitud tal que permitiera extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no era adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretendía gravar.

Así las cosas, entendió que en función de las conclusiones alcanzadas debía concluirse que la prohibición de utilizar el mecanismo en cuestión resultaba inaplicable en esos autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar -de acuerdo con esos parámetros- insumía una sustancial porción de las rentas obtenidas por la firma actora y excedía cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad. En consecuencia, declaró procedente en el caso, la aplicación del “ajuste por inflación” por el período fiscal correspondiente al año 2002, que allí se reclamaba.

Sobre el punto, este Tribunal ha sostenido, en causas en las que se dilucidaba si la falta de aplicación del mecanismo de ajuste por inflación generaba, en el caso concreto, un efecto confiscatorio -y en las que se puntualizó, que, a los efectos de la resolución de tal controversia debía estarse a la prueba aportada en los respectivos expedientes, que: “... si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquél (conf. C.S.J.N., en Fallos: 311:1.644 y 2.004 y esta Sala, en autos: ‘Bravo de Laguna, Leandro c/E.N. -E.M.G.E.- Resol. 5/VI/95 s/personal militar y civil de las FF.AA. y de Seg.’ del 8/11/2012”); “Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su

doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley (ver esta Sala in re 'Consolidar Administradora de Riesgo del c/E.N. – A.F.I.P. D.G.I. – Resol. L.G.C.N. 140/08 c/Dirección General Impositiva', expte. 13.345/08, del 3 de junio de 2014);”

“Desde esta perspectiva, según surge de los parámetros expuestos por el Alto Tribunal, en la medida en que resulte afectado el derecho de propiedad de un contribuyente por verificarse un supuesto de confiscatoriedad, debe considerarse inaplicable la normativa que prohíbe la utilización del mecanismo de ajuste por inflación previsto en el Tít. VI de la Ley 20.628.” (ver esta Sala, en las causas Nº 22.321/2003, caratulada “Arfinsa Financiera Argentina SA c/ EN-AFIP ley 24073 s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 10 de junio de 2014; y “Bartolomé, Mario Federico c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 21 de mayo de 2015).

6. Que el agravio central del Fisco Nacional consiste en señalar que en la sentencia apelada se formula una incorrecta aplicación de la doctrina sentada en “Candy”, en tanto –según señala el recurrente- se amplía el alcance de dicho precedente -que refiere, según entiende, únicamente al mecanismo previsto en el Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias (arts. 94 a 98 de dicha ley)-, al supuesto de la actualización de las amortizaciones (arts. 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias).

Tal como se vio, el Sr. juez consideró que en las presentes actuaciones, las conclusiones del peritaje contable llevaban a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el precedente “Candy”, en tanto, respecto del ejercicio 2008, si se determinaba el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del impuesto a ingresar no sería del 35% sino del 106,49%; y respecto del ejercicio 2009, la aplicación de dicho mecanismo determinaba un resultado impositivo ajustado con saldo negativo (ver cons. VI, primero y segundo párrafos, de la sentencia apelada).

Precisó, en contrario de la postulación del ente fiscal, que tanto el ajuste por inflación del Tít. VI de la ley del impuesto a las ganancias, como la reexpresión de la amortización de los bienes de uso prevista por los arts. 83 y 84 de dicho ordenamiento fueron considerados en la causa “Candy” para determinar el resultado impositivo ajustado.

Arribó a dicha conclusión, luego de puntualizar los términos de la demanda que había sido entablada en la mencionada causa “Candy”, que incluía el planteo de inconstitucionalidad de toda norma que impidiera contemplar el mecanismo de ajuste por inflación y las previsiones de los arts. 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias, y de ponderar los extremos fácticos que se desprendían del “informe especial de contador público” (Anexo I) aportado como prueba en dichas actuaciones -bien que conforme la reseña de dicho informe contable formulada por el Dr. Petracchi en su voto en disidencia-, que contemplaba expresamente la reexpresión de la amortización de los bienes de uso.

A juicio de este Tribunal, la interpretación propiciada por el Sr. juez de grado de la doctrina sentada en la causa “Candy S.A c/ AFIP y otro s/ acción de amparo” (Fallos: 332:1571) y su aplicación al presente caso, se ajustan a derecho, sin que los dichos del Fisco Nacional obsten a esta conclusión.

Ello es así, en primer lugar, por cuanto -en definitiva los cálculos efectuados por la experta dan cuenta que la falta de aplicación de los mecanismos que permiten formular actualizaciones (tal, el previsto para las amortizaciones de bienes por el arts. 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias, objetado por la demandada), así como del relativo al ajuste por inflación contemplado por el Tít. VI de la ley del tributo, conllevan a que, en el caso concreto, se encuentre configurado un supuesto de confiscatoriedad, en tanto:

- para el ejercicio fiscal 2008, el porcentaje determinado que se repite por no haber podido aplicar el ajuste por inflación es del 71,49%, que surge de la diferencia entre el 106,49% y la tasa efectiva del impuesto del 35%, siendo que de haber podido practicar el ajuste, el impuesto a las ganancias a ingresar hubiera sido de \$ 8.365.242,53, cuando en realidad se ingresó \$ 25.451.464,61; resultando la alícuota efectiva del tributo a ingresar, entonces, del 106,49% (ver el informe pericial, fs. 294 y 295; ver, asimismo, la sentencia de grado, fs. 386/vta. y fs. 388).

- para el ejercicio 2009, el impuesto a las ganancias determinado sobre el resultado histórico alcanza la suma de \$ 11.964.729,42, mientras que el calculado sobre el resultado impositivo ajustado por inflación arroja un impuesto a las ganancias determinado ajustado por inflación de signo negativo, equivalente a -\$ 4.370.923,28 (ver el informe pericial, particularmente la fs. 296; ver, asimismo, la reseña formulada en la sentencia, a fs. 381vta. y la conclusión arribada a fs. 388).

Por otro lado –y en segundo lugar-, no debe perderse de vista que en la citada causa “Candy”, en el voto de la mayoría, se sostiene en relación al “informe especial de contador público” –probanza arribada por la parte actora a los efectos de acreditar su postulación-, que “... del mencionado informe también se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/02 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir, 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”.

Mientras que el Dr. Petracchi (en su voto en disidencia), al referir al mismo “informe especial de contador público”, precisa que: “En el Anexo I del ‘Informe Especial de Contador Público’ se consignan los siguientes datos: a) cuál es el monto del impuesto a ingresar (\$ 3.277.377) si es determinado sobre el ‘resultado impositivo histórico’ del período fiscal 2002 (\$ 9.363.935); b) cuál sería el monto del impuesto a ingresar (\$ 1.851.401) si se lo determinara sobre el ‘resultado impositivo ajustado por inflación’ (\$ 5.289.718); c) cuáles son los montos del ‘resultado contable ajustado por inflación’ (\$ 5.960.624); del ‘ajuste por inflación impositivo’ (\$ 3.517.548); de la ‘reexpresión de amortización de los bienes de uso’ (\$ 556.669) y del ‘patrimonio neto de la sociedad al 31/12/2002’ (\$ 10.379.131); d) cuál es la alícuota establecida por la ley del impuesto a las ganancias (35%) y cuáles serían las ‘alícuotas efectivas’ del impuesto a ingresar si éste fuese determinado sobre el ‘resultado contable ajustado por inflación’ (55%) o sobre el ‘resultado impositivo ajustado por inflación’ (62%). Finalmente, también figuran en aquella enumeración, las siguientes cifras: el porcentaje en que el ‘impuesto histórico’ supera al impuesto ‘ajustado por inflación’ (77%) y la comparación entre el porcentaje que representa el impuesto calculado con el ajuste por inflación sobre el ‘patrimonio neto de la sociedad’ (18%) o calculado sin el ajuste por inflación (32%) ...”.

En tales condiciones, la conclusión arribada por el Sr. magistrado de grado en cuanto a que, en definitiva, tanto el ajuste previsto por el Tít. 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 dictado en la citada causa.

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 aun 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 aun 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.

Resulta ilustrativo, en este particular aspecto, referir a las consideraciones formuladas por la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba al resolver un caso sustancialmente análogo al presente, sentencia en la que se sostuvo:

“Sentado lo expuesto, cabe señalar que si bien para la determinación de los porcentajes antedichos se tuvieron en consideración las circunstancias críticas del país durante el año 2002, es dable hacer extensiva la solución propuesta a la cuestión aquí analizada -período fiscal cerrado el 30 de junio de 2011- toda vez que del informe pericial contable presentado por el perito oficial designado en la causa” (...) “se desprende que:” ‘...practicados los cálculos...las tasas efectivas de impuesto a las ganancias ascienden a 45,67 % (ajustado por IPIM...) y a 52,00 % (ajustado por IPI e ICC...) resultando por tanto superiores a las consignadas en el Certificado Contable obrante en autos, las cuales son de 40,20 % y 47,50 %, respectivamente.’ (sin resaltar en original).”; “En este sentido, consideró que ‘...las diferencias con la Certificación Contable de fecha 11/10/2011 adjuntada a la demanda, se deben a que la misma se realizó en base a datos provisionales, debido a que a la fecha no se contaba con los Estados Contables definitivos de la empresa.’.”; “Para así concluir, señaló que:

-El importe histórico (sin aplicar ajuste por inflación alguno) del impuesto a las ganancias correspondiente al impuesto determinado para el ejercicio cerrado al 30/06/2011, asciende a: \$ 4.968.466,92.

-El impuesto determinado para el ejercicio fiscal cerrado al 30/06/2011, aplicando las disposiciones de los arts. 83, 84, y 94 a 98 (Tít. IV – Ajuste por Inflación) de la ley del gravamen, utilizando a ambos efectos el Índice de Precios Internos Mayoristas (IPIM) provisto por el INDEC, asciende a: \$ 3.807.617,99.

-El impuesto determinado para el ejercicio fiscal cerrado al 30/06/2011, aplicando las disposiciones de los arts. 83 y 84, utilizando a tal efecto el Índice de Costos de la Construcción; y los artículos 94 a 98 (Tít. IV – Ajuste por Inflación) de la ley del gravamen, utilizando al efectos el Índice de Precios Implícitos (IPI), ambos provistos por el INDEC, asciende a: \$ 3.344.162,51.”; “Es decir, de no aplicarse el mecanismos de ajuste impositivo por inflación al ejercicio cerrado al 30/06/2011 de la sociedad, implicaría que la misma debe ingresar alícuota efectiva superior a la prevista por la Ley del Impuesto a las Ganancias del 35%.” (cfr. Sala B de la Cámara Federal de Córdoba, en los autos “Sanatorio Allende SA c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ contencioso administrativo – varios”, sentencia del 13 de agosto de 2015).

En dicha causa, la Cámara confirmó la sentencia de grado que había hecho lugar a la acción intentada por la actora.

Por lo demás, debe ponerse de resalto que la aludida sentencia, cuyos términos han sido transcriptos más arriba, se encuentra firme, en atención a que la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó la queja intentada por el Fisco Nacional, al declarar que el recurso extraordinario federal cuya denegatoria originó dicho remedio resultaba inadmisibile, con en los términos del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –ver 21200025/2011/2/RHI “Sanatorio Allende S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ contencioso administrativo”, sentencia del 5 de abril de 2016-.

En sentido concordante se ha pronunciado la Sala B Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, al confirmar la sentencia de primera instancia que, en el caso, declaró la inaplicabilidad para el período correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2010, del art. 39 de la Ley 24.073, del art. 4 de la Ley 25.561, del art. 5 del Dto. 214/02 y de toda otra norma que hiciera inaplicable el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el artículo VI y en los arts. 58, 61, 83, 84 y 89 de la ley de impuesto a las ganancias (énfasis agregado) –ver Cámara Federal de Mendoza, Sala B, en los autos “Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/ AFIP – DGI – – PEN s/ proceso de conocimiento – acción declarativa de Certeza/Inconstitucionalidad”, Expte. 24039101/2011, sentencia del 22 de abril de 2014; la que también se encuentra firme, en atención a que el Máximo Tribunal desestimó el recurso el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional por considerarlo inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); ver FMZ 24039101/2011/CA1-CS1, “Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/ AFIP – DGI – PEN”, del 11 de agosto de 2015-.

Por su parte, en la causa “Distribuidora del Gas del Centro S.A.”, el Alto Tribunal consideró que las cuestiones planteadas resultaban sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa “Candy S.A.” (Fallos: 332:1571), a cuyos fundamentos y conclusiones correspondía remitir,

puntualizando que los instrumentos acompañados por la actora –en particular, el informe pericial contable-, llevaban a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, motivo por el cual confirmó la sentencia apelada (ver FCB 1304003/2013/2/RH1, “Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ Estado Nacional – AFIP s/ acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 4 de octubre de 2016). Debe aclararse que la sentencia confirmada es la de la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba que, a su vez, confirmó la resolución de grado en cuanto hizo lugar a la acción declarativa interpuesta, declarando la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley 24.073 y toda otra normativa reglamentaria dictada, en su aplicación al caso concreto, ordenándose recibir y/o admitir a la actora la liquidación del impuesto a las ganancias por el período fiscal de enero a diciembre de 2012, con la aplicación del mecanismo de “ajuste por inflación” conforme al Tít. VI y arts. 58, 61, 83, 84 y 89 (énfasis agregado) –ver Sala B de la Cámara Federal de Córdoba, en los autos “Distribuidora de Gas del Centro c/ Estado Nacional – AFIP s/ acción meramente declarativa de derecho”, Expte. 13040003/2013, sentencia del 30 de junio de 2015-.

7. Que cabe apuntar que, en idéntico sentido al aquí propiciado, se ha pronunciado en fecha reciente la Sala I de esta Cámara, al sostener, ante idéntico agravio del Fisco Nacional, relativo a que la Sra. magistrada de grado que resolvió en dicha causa había tomado en cuenta conceptos improcedentes que llevaron a obtener alícuotas desproporcionadamente altas, al permitir ajustar por inflación las amortizaciones de los bienes muebles e inmuebles, ampliando de forma improcedente la doctrina de “Candy”, que:

“... si lo que pretende el Fisco en sus agravios, es acotar la aplicación el ajuste por inflación al Tít. VI de la Ley de impuesto a las ganancias (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)” (ver Sala I in re “Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”; Expte. 83.207/2015, sentencia del 3 de septiembre de 2019).

Concluyó el mencionado Tribunal en la causa citada, luego de reseñar los términos de las decisiones adoptadas en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citados, que:

“b) De todo lo anterior se desgaja pues, que el ‘ajuste por inflación’ debe interpretarse en forma sistemática. Es decir, no solo 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” (ver Sala I, en la causa “Central Puerto S.A.”, más arriba citada).

8. Que, tal como quedara expuesto en el considerando que antecede, asiste razón al Sr. magistrado de grado, cuando sostiene que las respuestas brindadas por la experta en el informe pericial contable que luce a fs. 285/288 y fs. 293/311, dan cuenta que, en el caso sub examine, se configura un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en precedente “Candy”.

A esta altura del análisis, interesa poner de resalto que, en lo atinente al valor probatorio de la pericial contable, debe reconocerse validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos: 319:469; 320:326), circunstancias que a criterio de este Tribunal no concurren en el caso.

En las presentes actuaciones, el Fisco Nacional al expresar agravios, lejos de refutar las respuestas brindadas por la Sra. perita contadora y de objetar los cálculos formulados por dicha profesional para arribar a los montos de los rubros objetados por su parte, se limita a insistir en que resulta improcedente ajustar las amortizaciones de los bienes muebles e inmuebles.

9. Que a idéntica conclusión puede arribarse con relación a las quejas del recurrente relacionadas con lo informado por la experta en relación a otros rubros (tales como bienes intangibles, resultado de la venta de bienes de uso, etc.), en tanto, además de que el apelante se limita a sostener que no corresponde su consideración por exceder los términos de lo decidido por el Alto Tribunal en la causa “Candy”, aspecto en encuentra suficiente respuesta en lo expuesto en el considerando 6º) del presente pronunciamiento, lo cierto es que no refuta los cálculos efectuados por la Sra. contadora que elaboró el informe.

10. Que en orden a los intereses, el Sr. juez de grado consideró que éstos debían calcularse a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, al concluir que resultaba aplicable al caso lo resuelto por esta Sala en los autos “American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 27 de abril de 2017, criterio reiterado por la Sala V en los autos “Driollet, Laspiur Rogelio c/ EN-DGI- s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 12 de diciembre de 2017, con dictamen favorable de la Procuración General de la Nación, que remite al emitido en la causa “Thomas de Sudamerica SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, cuya cita se efectuará ut infra.

El recurrente, lejos de hacerse cargo de los fundamentos de la sentencia a la que remite el Sr. juez de grado, se limita a señalar que agravia a su parte el error al interpretar la normativa relativa a los intereses que deben aplicarse en la materia -dado que existen normas claras que establecen que en los casos de repetición de impuestos, rigen las tasas de interés que fijan las resoluciones de la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía-, y a citar el art. 179 de la Ley 11.683 y el art. 4 de la Res. MEyP 314/04 y la jurisprudencia que entiende da respaldo a su tesitura.

Así, lo cierto es que el Fisco Nacional no rebate, ni aun mínimamente, los fundamentos que motivaron la declaración de inconstitucionalidad de la tasa establecida en el art. 4, 1er. párrafo de la Res. MEyP 314/04 –actualizada por la Res. MEyFP 841/10 - y, en consecuencia, la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicado BCRA 14290), expuestos por esta Sala en oportunidad de resolver en la causa “American Express S.A.”, ya citada, a cuyos términos cabe remitir.

De manera adicional, cabe apuntar que sobre análoga cuestión se ha expedido la Sra. Procuradora Fiscal en el dictamen recaído en la causa “Thomas de Sudamérica SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, expte. CAF 37527/2016/CA1-CS1, en el que sostuvo que: “Descartada, entonces, la afectación del principio de igualdad, corresponde verificar si la tasa de interés del 6% anual fijada por la Res. MEyP 314/04 resulta contraria a la Constitución Nacional.

En este punto, corresponde remarcar que la determinación de la tasa de interés prevista para los supuestos de repetición de tributos aduaneros abonados en forma indebida queda comprendida en el espacio de la razonable discreción del legislador.

Ahora bien, no resulta ocioso recordar que las normas resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad (Fallos: 328:566, entre otros).

Con base en ello, considero que una tasa de interés tan exigua (6% anual) como la fijada en el art. 3 de la Res. MEyP 314/04, seis veces menor que la establecida para el caso de la mora de los contribuyentes, resulta irrazonable.

En efecto, la tasa establecida en la citada norma, en mi parecer, resulta insuficiente para resarcir al contribuyente por la demora del fisco en la devolución de los importes correspondientes a tributos que fueron abonados por aquél en forma indebida, circunstancia que justifica la declaración de inconstitucionalidad del precepto aludido.

En estas condiciones concluyo que, si bien como lo ha señalado la Corte en el precedente antes mencionado, la diferencia contemplada en el Código Aduanero entre la tasa que percibe el Fisco ante la mora de los contribuyentes y la fijada para el caso de repetición de tributos no vulnera la garantía de igualdad prevista en el art. 16 de la Carta Magna, en mi opinión el interés del 0.5% mensual establecido en el art. 3 de la Res. MEyP 314/04 resulta irrazonable pues produce una lesión al derecho de propiedad del contribuyente con evidente violación de lo previsto en los arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional.

Finalmente, no se me escapa que en el dictamen emitido en el expediente S.C. A.612, L.XLIX, ‘Alubia S.A. c/ AFIP s/ repetición’ propicié la revocación de la sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta en cuanto había declarado la inconstitucionalidad del art. 4º de la Res. MEyP 314/04 sobre la base de que la tasa de interés prevista en dicha norma resultaba inferior al porcentaje de inflación mensual, controversia que -como surge de lo dicho anteriormente- difiere de la ahora estudiada.”.

Se concluye, entonces, que no se trata de un yerro por parte del sentenciante en la aplicación de la normativa que rige en la materia ni de la falta de consideración de la jurisprudencia citada por el recurrente –como sostiene el Fisco Nacional-, sino de la decisión de declarar la inconstitucionalidad del art. 4, primer párrafo, de la Res. MEyP 314/04, norma reglamentaria que establece la alícuota de la tasa de interés en materia de repeticiones, por los motivos que han quedado expuestos párrafos más arriba.

Sin perjuicio de lo señalado, no debe pasarse por alto que con el dictado de la Res. MH 598/19 (B.O. 18/7/2019), que entró en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y

surte efectos desde el 1 de agosto de 2019-, se modificó la tasa de interés para el caso de las repeticiones.

En efecto, el art. 4 de la resolución apuntada, establece que “[l]a tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el art. 179 de la Ley 11.683”... “vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta días finalizado el día veinte del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre”.

En sus considerandos, la Res. MH 598/19, alude a la continuidad en la adaptación a las nuevas condiciones del mercado financiero, hace hincapié en la necesidad de “... modificar las tasas de interés aplicables a los casos en los que asiste a los contribuyentes el derecho de percibir sumas por parte del organismo recaudador y tomar como referencia al efecto la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina”, y, asimismo, en que resulta oportuno unificar en esta medida todas las previsiones relativas a la materia en cuestión y derogar la Res. MEyP 314/04.

En tales condiciones, y en tanto la actora no ha planteado la inconstitucionalidad de la mencionada Res. MH 598/19 –ver el pto. IV, ap. 2, de la contestación de agravios, a fs.430vta./433vta.-, es que corresponde su aplicación a partir de la fecha señalada más arriba.

De tal modo, corresponde confirmar la sentencia de grado en cuanto a los intereses que ordena aplicar; ello, hasta el 31 de julio de 2019, debiendo a partir del 1 de agosto de 2019 aplicarse la tasa fijada por la Res. MH 598/19.

11. Que en orden al agravio del Fisco Nacional dirigido a cuestionar la afirmación del Sr. juez contenida en el penúltimo párrafo del considerando VI de la sentencia apelada (montos ingresados mediante compensaciones y pagos no bancarios), cabe adelantar que, en este aspecto asiste razón al recurrente.

En efecto, no debe soslayarse que la acción de repetición debe admitirse sin perjuicio de las facultades de fiscalización y de verificación que la Ley 11.683 otorga al ente recaudador (ver esta Sala, en otra integración, en los autos “Consolidar AFJP SA c/ EN AFIP DGI Resol 71/05 s/ DGI”, sentencia del 5 de mayo de 2009, y, en su actual integración, en la sentencia interlocutoria recaída con posterioridad en la misma causa, con fecha 27 de diciembre de 2012).

Por otra parte, en cuanto al procedimiento que deberá llevarse a cabo para la devolución del impuesto a las ganancias en discusión – planteo relacionado con el apuntado ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización en cabeza del ente fiscal-, asiste razón al Fisco Nacional, y en consecuencia, deberá estarse a los términos de la Res. Gral. DGI 2224, en su texto vigente (en sentido concordante, ver Sala I, en los autos “Central Puerto S.A”, más arriba indicados, y sus citas).

12.) Que la actora se agravia de la imposición de las costas contenida en la sentencia de primera instancia.

A juicio de este Tribunal, la forma como se decide, las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones planteadas, ameritan la imposición de las costas en el orden causado, por manera que la decisión de grado debe ser confirmada.

Por idénticas razones, las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado.

Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: a) rechazar la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia de fs. 382/390 en cuanto hace lugar a la demanda, deja sin efecto la resolución DV REGN (*) N° 3/2015 -que rechaza la repetición intentada-, y ordena el cálculo de los intereses a la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el B.C.R.A. hasta el 31 de julio de 2019; b) modificar la sentencia apelada en cuanto a los intereses que corresponden a partir del 1 de agosto de 2019, de conformidad con lo señalado en el considerando 10); c) hacer lugar al agravio del fisco desarrollado en el pto. 4. c) de la expresión de agravios, y, en consecuencia, aclarar que la acción de repetición se admite, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y verificación del ente recaudador, y que resulta de aplicación la Res. Gral. DGI 2224 (texto vigente); d) imponer las costas de ambas instancias por su orden, de conformidad con lo expuesto en el considerando que antecede.

() Publicación textual del P.J.N.*

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: José Luis López Castineira, juez de Cámara. Luis María Márquez, Juez de Cámara. María Claudia Caputi, Juez de Cámara.

S