

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 376/378 de los autos principales, con la aclaración de fs. 416, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala V), confirmó la sentencia de la instancia anterior (fs. 306/309) que, a su turno, había admitido la demanda presentada por Telefónica de Argentina S.A (en adelante "TASA"), declarado nula la resolución de la División Recursos del Departamento Legal de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva de la AFIP (DVREGN) 10/11 y ordenado al Fisco Nacional que restituya a la actora las sumas abonadas en exceso en concepto de impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2008 y 2009 -más los intereses contemplados en el art. 179 de la ley 11.683 (t.o. 1998)- al entender que se había acreditado la confiscatoriedad del tributo abonado, en los términos y con el alcance fijados en Fallos: 332:1571 ("*Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo*", sentencia del 3 de julio de 2009, en adelante, "*Candy*").

Para así resolver indicó que, si bien el ajuste por inflación previsto en el título VI de la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628, t.o. por decreto 649/97, al que se referirán las siguientes citas, en lo sucesivo, "LIG") se encuentra, en la práctica, suspendido y tampoco se encuentra permitida la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas (art. 39 de la ley 24.073; arts. 7° y 10 de ley 23.928, texto según su similar 25.561), en "*Candy*" se había fijado un estándar con arreglo al

cual debe evaluarse si las normas que impiden realizar dicho ajuste por inflación poseen efectos confiscatorios en cada caso concreto.

Relató que, por aplicación del citado estándar, el pronunciamiento de la instancia anterior había concluido que se encontraba acreditada la confiscatoriedad invocada por la actora. Explicó que tal decisión se había basado en el informe pericial obrante en autos, en el cual el experto -al aplicar diversas disposiciones de la LIG que contemplaban los efectos de la inflación- había indicado que en el período fiscal 2008 el impuesto a las ganancias insumió el 98% del resultado impositivo, mientras que el período fiscal 2009 absorbió el 76% de ese resultado.

Manifestó que, frente a ello, el Fisco había esgrimido que esta causa difiere de "Candy", en tanto que allí sólo se había aplicado el título VI de la LIG pero no otras disposiciones previstas en dicha ley para reflejar los efectos inflacionarios, tal como lo hizo la perito contadora en el presente caso. El ente recaudador, prosiguió la Cámara, dijo que la posición adoptada por la experta, y recogida por la sentencia de grado, no estaba permitida en nuestro sistema normativo, toda vez que se encuentra prohibida la actualización e indexación, como así también que, por tales razones, los resultados obtenidos no acreditaban la confiscatoriedad invocada.

La cámara rechazó tales argumentos y afirmó que los resultados del informe pericial -en el que se habían empleado diversas disposiciones de la LIG que regulaban la actualización- se advertían razonables, ya que la primera regla de interpretación de las leyes de dar pleno efecto a la intención

Procuración General de la Nación

del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional.

Por ello, concluyó que los agravios de la demandada no constituían una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada (arg. art. 265 del CPCCN) sino solo meras discrepancias genéricas con el criterio de la jueza de grado en torno de la acreditación de la confiscatoriedad, motivo por el cual correspondía declarar desierto el recurso en ese punto y confirmar la sentencia apelada.

-II-

Disconforme con ese pronunciamiento, la demandada presentó el recurso extraordinario de fs. 394/413, cuyo rechazo a fs. 437 motivó la presente queja.

En primer término, plantea que la Cámara, si bien rechaza el planteo de inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073 y sus normas concordantes, reafirma en la práctica la aplicación de un "sistema de ajuste por inflación impositivo" que no se encontraba vigente en los periodos 2008 y 2009 ni ha sido admitido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.

En segundo lugar, sostiene que el pronunciamiento tuvo por demostrada la confiscatoriedad con fundamento en el informe pericial contable de autos, sin dar respuesta a las objeciones que formuló el Fisco respecto de ella, no debido estrictamente a su inexactitud técnica, sino al "eje conceptual" sobre el cual se llevó a cabo (cfr. punto V.2. del recurso).

En tal sentido, explica que el informe pericial convalidó la aplicación del ajuste impositivo por inflación

(título VI LIG) y de las siguientes actualizaciones: i) de la cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles (arts. 83, 84 y 81, inc. f., LIG); ii) de los costos computables, para determinar la ganancia en el caso de enajenación de los bienes antes mencionados (arts. 58, 59 y 60 LIG) y; iii) de los quebrantos impositivos (art. 19 LIG).

Indicó que el mecanismo de actualización de los tres rubros enumerados en el párrafo anterior no se encuentra legalmente vigente ni es reconocido por vía jurisprudencial, toda vez que en el precedente "Candy" V.E. admitió únicamente la aplicación del título VI de la LIG (cfr. fs. 404 vta., párrafos tercero y cuarto), razón por la cual la sentencia se aparta de lo allí resuelto.

En tercer lugar, expresa que se acumularon indebidamente los índices de actualización desde el año 2002 y, mediante tal procedimiento, se tuvieron por demostradas alícuotas efectivas del tributo superiores a las de "Candy", cuando debió emplearse únicamente el índice singular de cada periodo fiscal reclamado (2008 y 2009), sin adicionarse con los años anteriores.

En este aspecto especifica que, según los puntos de pericia solicitados por el Fisco Nacional, el ajuste por inflación del título VI de la LIG en los ejercicios 2008 y 2009 resultó positivo en \$137.643.338,90 y \$149.242.780,68, respectivamente. Es decir que, de considerarse únicamente ese mecanismo, sin acumular los índices y sin emplear los restantes ajustes utilizados por la actora, se incrementaría la ganancia de cada ejercicio y no se presentaría la confiscatoriedad planteada.

Procuración General de la Nación

En estas condiciones, niega que sus argumentos constituyan discrepancias en torno del criterio de selección y evaluación de las pruebas rendidas en la causa, sino que sus agravios se basan en las normas legales que resultaban aplicables para realizar un cálculo correcto de los índices comparativos conforme al precedente "Candy", preceptos que no fueron tenidos en cuenta al momento de resolver.

Por último, se agravia de la tasa de interés fijada por la Cámara para la restitución de la suma aquí en debate (tasa pasiva que publica mensualmente el BCRA). En este punto, señala que corresponde aplicar lo estipulado en el art. 179 de la ley 11.683 (t.o. 1998), en cuanto allí se determina que las tasas de interés en materia de devoluciones y repeticiones de impuestos son las fijadas por el Ministerio de Economía.

-III-

Estimo que el recurso interpuesto es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la validez cuanto la inteligencia de normas federales (leyes 20.628, 23.928, 24.073 y 25.561) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa a la pretensión que la recurrente fundó en ella (art. 14, incs. 1° y 3°, ley 48).

En otro sentido, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad están inescindiblemente unidos a la interpretación de dichas normas federales, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 328:1893 y 329:1440).

Por último, considero pertinente recordar que, al encontrarse en discusión el alcance que cabe asignar a normas de

derecho federal, la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las partes o de la Cámara, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 311:2553; 314:529; 316:27; 321:861, entre muchos otros).

-IV-

A fin de lograr mayor claridad expositiva, procederé a estudiar los agravios del Fisco en el siguiente orden:

1. Que la Cámara desconoció la vigencia y aplicación del art. 39 de la ley 24.073 y de las restantes normas que prohibían realizar el ajuste impositivo por inflación, a los fines de evaluar la correcta liquidación del impuesto a las ganancias en los períodos fiscales aquí en debate.
2. Que, a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo, la sentencia apelada admite la utilización de una serie de mecanismos de ajuste que no se encuentran legalmente vigentes ni reconocidos por vía jurisprudencial
3. Que, también para demostrar la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias abonado, el *a quo* convalida el empleo de índices acumulativos de actualización en sus declaraciones juradas de los períodos fiscales 2008 y 2009.
4. Por último, que el pronunciamiento recurrido fijó una tasa de interés improcedente para la restitución de la suma aquí en debate.

Procuración General de la Nación

-V-

Respecto del primer agravio, esgrime el Fisco que si bien la Cámara rechazó el planteo de inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073 y sus normas concordantes, en la práctica aceptó la aplicación de un "sistema de ajuste por inflación impositivo" que no se encontraba vigente en los períodos 2008 y 2009 ni ha sido admitido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.

Contrariamente a lo sostenido por la demandada, advierto que la Cámara expresamente tuvo en cuenta el art. 39 de la ley 24.073 y sus normas concordantes, al sostener que el ajuste por inflación se encontraba suspendido y que tampoco estaba permitida la actualización monetaria, indexación de precios, variación de costos o repotenciación de deudas (art. 39 de la ley 24.073, arts. 7° y 10° de la ley 23.928, texto según ley 25.561). Sin embargo, a la luz de lo establecido por V.E. en "Candy", indicó que correspondía evaluar si dichas normas -al impedir tales ajustes- poseían efectos confiscatorios en el caso concreto (ver sentencia apelada, fs. 377, en especial 4° y 5° párrafo).

Desde mi punto de vista, ese razonamiento no merece objeciones a la luz de la jurisprudencia del Máximo Tribunal (Fallos: 332:1571; 335:661; 339:897; 341:581 y CSJ 612/2013 49-A /CS1 "Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición" y CSJ 885/2014 50- C /CS1 "Consolidar Administradora de Riesgos del Trabajo ART SA c/ EN AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ dirección general impositiva", sentencias del 4 de noviembre de 2014 y del 11 de agosto de 2015, respectivamente).

En efecto, V.E. tiene dicho que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4° de la ley 25.561 (que sustituyó el texto de los arts. 7° y 10 de su similar 23.928), representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la Constitución Nacional. Desde esta perspectiva, sostuvo que no cabe sino afirmar que la prohibición del reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas allí ordenadas, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no corresponde pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación. Por ende, tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4° de la ley 25.561 son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que, tal como sucede en la especie, se invoque su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios (doctrina de Fallos: 328:2567 y 332:1571, entre otros).

En este punto, también ha dicho V.E. que *"...si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (confr. causa citada 'Santiago Dugan Trocello' citado), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer*

Procuración General de la Nación

razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar" (Fallos: 332:1571, cons. 14, subrayado añadido).

En tales condiciones, adquiere particular relieve el aspecto probatorio, que no debe soslayar quien pretenda resultar exitoso al impugnar un tributo tildándolo de confiscatorio. Por ende, se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (conf. doctrina de Fallos: 220:1082; 239:157; 322:3255, entre otros).

Con lo expuesto resulta evidente que la Cámara no "convalidó" la aplicación de un "sistema de ajuste por inflación impositivo" que no se encontraba vigente en los periodos 2008 y 2009 ni era admitido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal, como erróneamente sostiene el Fisco Nacional, sino que tuvo en cuenta la vigencia de las leyes 24.073 y 25.561 que prohibían dicho mecanismo y su decisión se basó en la repugnancia de tales preceptos con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios.

Con ello queda en evidencia que las lesiones constitucionales que invoca el Fisco no guardan relación directa e inmediata con la sentencia en cuestión y deben ser desestimadas (arg. Fallos: 175:251; 300:1006; 304:1509).

-VI-

En segundo lugar, agravia a la demandada que el pronunciamiento recurrido admita, a fin de demostrar la

confiscatoriedad del tributo, la aplicación de los siguientes ajustes en las declaraciones juradas de TASA de los períodos fiscales 2008 y 2009: i) actualización de la cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles (arts. 83, 84 y 81, inc. f., LIG); ii) actualización de los costos computables, para determinar la ganancia en el caso de enajenación de los bienes antes mencionados (arts. 58, 59 y 60 LIG); iii) actualización de los quebrantos impositivos (art. 19 LIG); y iv) ajuste impositivo por inflación (título VI LIG).

Indica que tales mecanismos de ajuste no se encuentran legalmente vigentes ni tampoco reconocidos por vía jurisprudencial, lo cual impide realizar cualquier tipo de analogía entre el caso este expediente y el precedente "Candy", pues -según su criterio- en ese fallo V.E. admitió únicamente al previsto en el título VI de la LIG a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo.

Por un lado, nada encuentro en la sentencia de la causa "Candy" que permita inferir que V.E. haya consagrado al título VI de la LIG como único mecanismo de ajuste permitido para demostrar la confiscatoriedad del tributo.

Por otra parte, de la lectura de la LIG se desprende que, además del mecanismo previsto en su título VI, dicha ley permitía también reflejar las variaciones de precios para el cálculo de:

- a) las amortizaciones impositivas de bienes muebles (art. 84, primer párrafo, inc. 2º, LIG), inmuebles (art. 83, tercer párrafo, LIG) e inmateriales (art. 84, segundo párrafo, LIG);

Procuración General de la Nación

- b) los costos impositivos computables correspondientes a los bienes muebles, inmuebles, llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares enajenados (arts. 58, 59 y 60 de la LIG); y
- c) los quebrantos (art. 19, LIG).

El estudio de tales preceptos conduce a colegir, sin hesitación, que la LIG regulaba en dichos rubros el impacto de las variaciones de precios ocurridas desde su fecha de alta hasta la correspondiente al mes de la fecha de cierre del período fiscal que se liquidaba y, para morigerar tales efectos, expresamente preveía la posibilidad de ajustarlos mediante los índices fijados por el INDEC (ver arts. 58 y 59, en cuanto allí remite al art. 89 de la LIG).

Cierto es que dichos mecanismos se encuentran suspendidos por las leyes 24.073 y 25.561, como lo sostiene el Fisco Nacional, pero no menos cierto es que ello no empece a su utilización para evaluar la confiscatoriedad del tributo que la actora alega.

Tal planteo, como sostuvo este Ministerio Público al dictaminar en la causa "Candy", pone la cuestión en su recto quicio: las leyes 23.928, 24.073 y 25.561 son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que se demuestre su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios en el patrimonio o la renta del contribuyente (punto VII, tercer párrafo, del dictamen).

Por ende, la suspensión de los mecanismos de ajuste previstos en la LIG no es óbice para que ellos sean empleados a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo que resulta de su falta de aplicación, razonamiento que V.E. adoptó -si bien

circunscripto al reglado en el título VI de la LIG— en su sentencia de la causa "Candy" (cfr. en especial cons. 14).

Llegado a este punto, estimo necesario señalar, respecto de la actualización de los quebrantos prevista en el art. 19 de la LIG, que lo dicho aquí se encuentra en línea con los fundamentos expresados en mi dictamen emitido en la causa registrada en Fallos: 335:1923, cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos.

Allí recordé que la garantía de no confiscatoriedad tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable la renta o el capital de los contribuyentes.

En tal sentido, sostuve que la confiscatoriedad planteada por el actor en dicha causa no podía ser encuadrada dentro de los lineamientos de tal doctrina, por la sencilla razón de que no había tributo a pagar que pudiera ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si se producía una absorción inadmisibles de éstos (cfr. acápite VII del dictamen).

Por el contrario, en el sub judice hay impuesto a pagar y la controversia se ciñe a dilucidar si tal importe, calculado —entre otros conceptos— con los quebrantos a valores históricos, insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (cfr. causa "Candy", cons. 15).

Procuración General de la Nación

-VII-

Sentado lo anterior, corresponde abocarse al siguiente agravio del Fisco, fundado en el empleo de índices acumulativos para la indexación de los rubros ajustados al momento de liquidar el impuesto.

Al respecto, el ente recaudador considera que tal acumulación no está permitida y que, eventualmente, debe ser usado únicamente el índice singular que corresponde al período fiscal que se cuestiona, sin sumarse a los de años anteriores (cfr. fs. 406, primer párrafo, de su recurso extraordinario).

Disiento con la postura del recurrente, pues la LIG fijaba el empleo de índices acumulativos, nuevamente, sin perjuicio de la suspensión ordenada por las leyes 24.073 y 25.561.

En efecto, el art. 89 de la LIG establecía: "Las actualizaciones previstas en la presente ley se efectuarán sobre la base de las variaciones del índice de precios al por mayor, nivel general, que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La tabla respectiva que deberá ser elaborada mensualmente por la Dirección General Impositiva, contendrá valores mensuales para los veinticuatro (24) meses inmediatos anteriores, valores trimestrales promedio -por trimestre calendario- desde el 1° de enero de 1975 y valores anuales promedio por los demás períodos, y tomará como base el índice de precios del mes para el cual se elabora la tabla. A los fines de la aplicación de las actualizaciones a las que se refiere este artículo, las mismas deberán practicarse conforme lo previsto en el artículo 39 de la Ley N° 24.073" (subrayado agregado).

Cierto es que la publicación del índice IPMGN fue discontinuada, y por ello en el presente caso se empleó en su reemplazo el índice IPIM, pero ello no es objeto de controversia ante esta instancia.

A la luz de lo dispuesto en el art. 89 de la LIG transcripto, resulta claro que el valor actualizado que se obtiene como consecuencia de la aplicación del índice de precios correspondiente al mes o período fiscal de liquidación refleja la inflación acumulada en los meses anteriores. En otras palabras, el valor ajustado correspondiente a la cuota anual de amortización o enajenación, según el caso, se verá incidido por la inflación experimentada entre el período fiscal de alta y el de su depreciación, o de alta y de baja del bien, según el caso.

Como lo explica el informe contable: "*las variaciones de precios experimentadas, principalmente, en el año 2002 y medidas a través de la evolución del índice de precios internos al por mayor (IPIM), extienden sus efectos sobre los periodos fiscales aquí en debate (...). Esto se debe a que toda variación de precios incide en la medición del índice respectivo en todos los periodos posteriores, ya que el índice de cada mes o año se conforma con el del periodo inmediato anterior, al que se le adiciona la variación propia del mes o año que se agrega*". Y agrega: "*(...) la medición del costo de adquisición actualizado de aquellos bienes adquiridos con anterioridad al 31.12.2002, se verá incidida por las variaciones de precios de este último periodo, a través de la utilización de un coeficiente de reexpresión o actualización que contendrá las variaciones de precios del año 2002, así como las posteriores, hasta la finalización del año fiscal que resulten atribuibles las*

Procuración General de la Nación

amortizaciones y costos computables. (...) la adecuada expresión, en moneda de poder adquisitivo constante (es decir, no deteriorada por la inflación), de la amortización aplicable sobre su valor de adquisición, requiere la actualización de dicho costo (base de cálculo de la amortización) en cada uno de los períodos fiscales en que la amortización incida, siendo la inflación -experimentada entre la fecha de compra del bien y la de cierre del ejercicio en que se computa la amortización (o bien el costo computable por la venta del bien, que no es sino la "amortización" pendiente de cómputo)- acumulativa en el tiempo, ya que la moneda sufre el deterioro en forma acumulativa" (cfr. fs. 234, tercer párrafo y siguientes. Subrayado añadido).

No debe olvidarse en este punto que el aumento del monto nominal en función de los índices oficiales de precios al consumidor no hace la deuda más onerosa en su origen; sólo mantiene el valor económico real frente al paulatino envilecimiento de la moneda (Fallos: 294:434 y 310:750, entre otros).

Con lo dicho queda en evidencia que el agravio del Fisco no solo no se ajusta a lo dispuesto en el art. 89 de la LIG sino que su recepción en esta instancia conduciría, a negar el efecto acumulativo de la inflación en el tiempo, postura que debe ser rechazada a la luz de la pacífica doctrina del Tribunal que indica que, en la interpretación de la ley, no debe prescindirse de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema

en que está engarzada la norma (arg. Fallos: 319:1765; 3232:1406 y 1460, entre otros).

-VIII-

Por último, la demandada se agravia respecto de la tasa de interés aplicada por la Cámara a la devolución ordenada. En este punto, advierto que el tratamiento de dicho planteo se ha tornado inoficioso ante la aclaración realizada por la Cámara a fs. 416 respecto de su propia sentencia.


-IX-

Por los fundamentos aquí vertidos, pienso que corresponde declarar formalmente procedente el recurso presentado y confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 9 de junio de 2020.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación