



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

PDP

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de agosto del año dos mil veintitrés, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos “*Duke Energy Cerros Colorados SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 10307/2017/CA1, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que por sentencia del 31/3/23 el Sr. juez de primera instancia resolvió del siguiente modo: “*1. Haciendo parcialmente lugar a la demanda de repetición deducida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Impuestos por Orazul Energy Cerros Colorados SA (ex Duke Energy Cerros Colorados SA) respecto de las sumas efectivamente ingresadas en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2014, con más sus intereses...*”.

“*2. Rechazando la demanda de repetición deducida respecto de las sumas ingresadas en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos fiscales 2012 y 2013*”.

“*3. Las costas se imponen en el orden causado*”.

Para así resolver, en primer término expresó que la actora –que por entonces se denominaba Duke Energy Cerros Colorados SA; que luego pasó a serlo bajo el nombre de Orazul Energy Cerros Colorados, y que en esta causa indistintamente citaré con la abreviatura “DECC”– promovió demanda contenciosa con el objeto de que se revocara la resolución N° 18/17 de la División Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI, en cuanto había resuelto no hacer lugar al reclamo de repetición respecto del impuesto a las ganancias –en lo sucesivo, “IG”–, período fiscal 2014 y del impuesto a la ganancia mínima presunta –“IGMP”–, períodos fiscales 2012 y 2013, por un importe total de \$ 13.838.222,38.-

Posteriormente reseñó los argumentos volcados en el escrito de inicio y en su correspondiente contestación de la representante fiscal, poniendo de resalto que el fondo del asunto trasunta con respecto al denominado “ajuste por inflación” (ley 20.628, Título VI), y que en la causa



se produjo prueba, presentando las partes contendientes sus respectivos alegatos.

Sostuvo que a través de la resolución descripta la administración fiscal rechazó el reclamo de repetición intentado por la actora, no haciendo lugar al reintegro de las sumas de \$ 13.838.222,38 en concepto de IG-2014, ni de \$6.805.422,28 en el de IGMP-2012-2013.

Destacó que ello se sustentó en la circunstancia de que la reexpresión de las amortizaciones de bienes de uso habían sido calculadas sobre los valores de origen, revaluadas impositivamente, cuando deberían detraerse del activo los bienes muebles amortizables. A su vez, con relación al IGMP, precisó que el organismo consideró que la actividad de la rubrada habría generado renta.

A lo largo del Considerando III de su pronunciamiento, el *a quo* efectuó una circunstanciada exposición del instituto “ajuste por inflación”, centralmente a la luz de la jurisprudencia del Alto Tribunal.

Seguidamente expuso que, de cara a determinar si correspondía aplicarlo al caso, debería examinarse la “reexpresión de las amortizaciones impositivas”, atento a la incidencia que la desvalorización del signo monetario pudiera generar en las variables contables de la empresa; ello – puntualizó– en vistas a evaluar si existía, en el caso concreto, un supuesto de confiscatoriedad en el IG. Citó jurisprudencia de las distintas Salas de esta Cámara de Apelaciones.

Expuso que sería injustificadamente incompleto un examen acerca de la incidencia de la no aplicación del ajuste por inflación, sin incluir las amortizaciones de los bienes de uso, máxime cuando la propia norma lo autorizaba, sin desmedro de las previsiones de la ley 24.073.

Compulsando los resultados que se extraen de la pericia contable producida en la causa, detalló que la demandante obtuvo un resultado impositivo frente al IG-2014, sin aplicar el ajuste por inflación, de \$ 39.537.777,80 de ganancia, mientras que, con la aplicación del mecanismo, el importe se redujo a \$ -52.636.515,54 (quebranto).

Asimismo, que el resultado contable al cierre del ejercicio – 31/12/14– fue de \$ 30.034.800, importe al cual, luego de aplicarle los ajustes





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

positivos y negativos previstos en la ley del IG para su liquidación, pasó a ser de \$ 39.537.777,80 (ganancia).

Seguidamente describió los valores vinculados con el denominado “ajuste estático” y “ajuste dinámico” del Título VI de la ley del gravamen, y el de la reexpresión de las amortizaciones de los bienes de uso de la compañía, que alcanzó –este último– una pérdida de \$ 73.239.230,66.-

Remarcó que, luego de efectuadas todas los cálculos de rigor, se obtuvo un resultado impositivo de \$ -52.636.515,54.- (quebranto), arrojando por impuesto a pagar de \$ 0.-. En cambio –advirtió–, si no se aplica el mecanismo en trato, el impuesto a pagar sería de \$ 13.838.222,23.-

Desde otro ángulo, destacó que el perito contador dictaminó que si no se aplicara el mecanismo de ajuste ni la reexpresión de las amortizaciones de los bienes de uso, la obligación tributaria –por valor de \$ 13.838.222,23– representaría un 46,07% del resultado contable del ejercicio 2014.

Ponderó el valor y la fuerza probatoria del dictamen pericial contable frente a las objeciones que formulara la parte demandada. Al respecto, declaró que corresponde al juez llevar adelante su estimación, teniendo en cuenta para ello la competencia del experto, los principios científicos en que se funda, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica, las observaciones formuladas por los consultores técnicos o los letrados y los demás elementos de convicción que la causa ofrezca. Citó jurisprudencia.

Agregó que debe reconocerse validez a las conclusiones de los peritos, relativas a los aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, ya que sólo correspondería apartarse de ellas frente a la evidencia de errores manifiestos o insuficiencias de conocimientos científicos.

Negó que las observaciones prácticas por la demandada, que fueron respondidas por el experto, revistieran entidad suficiente para desvirtuar las conclusiones de este último.

Concluyó que en la *litis* quedó debidamente probado que el IG-2014 reportó un supuesto de confiscatoriedad, motivo por el cual



correspondía declarar inaplicable el artículo 39 de la ley 24.073 y cualquier otra norma que prohibiera implementar el procedimiento de ajuste por inflación contenido en la ley del IG.

En orden a ello, resolvió hacer lugar a la repetición en concepto de IG-2014.

En el Considerando VIII el juez de grado expuso que correspondía analizar el planteo relativo al IGMP-2012-2013, para lo cual debía tener presente lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en las causas “*Hermitage SA*”, del 16/6/10 y “*Diario Perfil SA*”, del 11/2/14.

Expresó que se intentaba conocer si la renta que la ley 25.063 presumía, efectivamente había existido en la especie.

Accediendo nuevamente al dictamen pericial contable, corroboró que el estado de resultados, antes del IG, arrojó una ganancia de \$ 50.870.460.- y una ganancia neta de \$ 29.515.316.- en el período fiscal 2012; al igual que en el período siguiente, en el cual dichos conceptos alcanzaron \$ 15.631.677.- y \$ 6.494.263.-, respectivamente.

Sostuvo que dichos guarismos revelaron la existencia de ganancias en esos ejercicios comerciales, lo que permitiría comprender que la presunción prevista en la ley 25.063 no era irrazonable en el caso.

En otro orden de cosas, consideró que la tasa de interés prevista en el artículo 4° de la resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción –“MEyP”– era inconstitucional, correspondiendo aplicar, en su lugar, la tasa pasiva publicada por el Banco Central de la República Argentina –“BCRA”–, a partir del 15/12/15 –día en que la actora presentó el reclamo administrativo– y hasta el 19/7/19, fecha a partir de la cual correspondería computar la tasa de interés prevista en la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda –“MH”– y resolución 559/22 del Ministerio de Economía –“ME”–, según correspondiera.

Por último, en cuanto a las costas, las distribuyó por su orden, en atención a los vencimientos parciales y mutuos.

II. Que contra dicha sentencia se alzan ambas partes, presentando los recursos de apelación el 11/4/23 [a las 14:49 hs. la demandada y a las 19:38 hs. la actora], concedidos libremente el 12/5/23. Las





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

expresiones de agravios fueron presentadas el 6/6/23 [a las 10:46 hs. la actora y a las 11:23 hs. la demandada], los que fueron contestados el 22/6/23 [a las 16:37 hs. la actora y a las 23:03 hs. la demandada].

III. Que comenzando con la expresión de agravios de la parte demandada, describe distintos segmentos de la sentencia apelada y expone seguidamente cinco ordenes de agravios.

En el primero, cuestiona la invocación de los precedentes del Alto Tribunal “*Santiago Dugan Trocello SRL*” y “*Candy SA*”, sin un adecuado correlato de la situación fáctica del caso.

Asevera que el *a quo* adoptó arbitrariamente algunas secciones de dichos casos.

Destaca que en Candy SA la pericia contable no había sido impugnada, a diferencia del *sub lite*. Insiste en que ambas causas son disímiles, negando así que los términos de aquella sean aplicables al presente.

Manifiesta que el sentenciante, a fin de hacer lugar en lo principal a lo solicitado por la actora, utilizó un único argumento, basado en la configuración de un supuesto de confiscatoriedad, en los términos fijados por el Alto Tribunal.

En el segundo orden de agravios, critica la afirmación según la cual, de acuerdo con lo informado por la pericia contable, habría quedado probada la confiscatoriedad del IG.

Hace hincapié en el hecho de que su parte impugnó la pericia contable, lo cual –acusa– no fue tenido en cuenta por el juez de grado.

Niega que la pericia en cuestión se compadeciera con las apreciaciones específicas del saber técnico que el experto debió haber aplicado en su tarea.

Sostiene que en el punto 7° de la pericia –en el cual se calculó el porcentaje que representó el IG-2014 sin la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, respecto del resultado contable, obteniendo una tasa del 46,07%– la perito tuvo en cuenta la ganancia neta del ejercicio después de descontar el propio impuesto, por lo que la relación se encontraría



doblemente incidida, careciendo de significación el porcentaje obtenido. De acuerdo con sus propios cálculos –precisa–, la tasa sería de 26,71%.

Por su parte, efectúa consideraciones en torno a los puntos de pericia 9º, 10, 11 y 12, en los cuales –señala– la perito calculó porcentajes tal como lo solicitara la actora, incluyendo el resultado impositivo ajustado por el mecanismo del Título VI de la ley del gravamen y por la actualización de las amortizaciones, conforme surgía del Anexo I del “Informe especial PWC” presentado por la accionante.

Dice que oportunamente impugnó los porcentajes informados en la pericia, ya que incluyó en el cálculo la actualización de amortizaciones. Al respecto, declara que, si no se incorporara ese cálculo, el resultado neto sujeto a impuesto ajustado sobre el que deberían calcularse los porcentajes sería una ganancia de \$ 20.602.715,12, en lugar de un quebranto; y el impuesto determinado sería de \$ 7.210.950,29, en lugar de 0.

Acusa que la perito contadora, en la mayoría de los casos, se limitó a tomar los datos proporcionados por la actora, sin verificar la realidad de sus contenidos. Afirma que la aplicación de los cálculos y los procedimientos en trato arrojaron guarismos que no se encuentran convalidados con certeza.

Informa que la pericia no se expidió acerca de las fuentes causales y generadoras de las ganancias y los quebrantos, omitiendo “abrir” (sic) cada componente de los asientos, cálculos y cifras.

Manifiesta que a partir de la pericia contable su concluyó que existiría un supuesto de confiscatoriedad, empero, sobre la base de una comparación realizada sin siquiera verificar la veracidad de las operaciones sobre las que el profesional dictaminó.

Descarta que la pericia pueda considerarse como prueba de que el impuesto fuere confiscatorio, acusando que ofrece incertidumbre. Sobre el particular, indica que la jurisprudencia del Alto Tribunal –que cita– dispone que la prueba deba ser concluyente.

Señala que la accionante no desplegó la actividad probatoria necesaria para acreditar los extremos invocados, frente a las deficiencias del informe pericial.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Aduce que el juez de grado debió concluir que el juicio llegó a estado de dictar sentencia, con una radical insuficiencia en su aspecto probatorio.

Acusa de arbitraria a la sentencia apelada.

En el tercero de los agravios, desecha la procedencia del cómputo de las amortizaciones de los bienes de uso, aseverando que ello se hizo saber en oportunidad de emitirse el informe final de inspección y al contestar la demanda.

Explica que, de aplicarse la actualización desde la fecha de incorporación de cada bien al patrimonio, según el tipo de bien, implicaría la utilización de índices de actualización de ejercicios anteriores al del ejercicio en discusión, incluido, eventualmente, el correspondiente al ejercicio 2002 tratado en la causa “*Candy SA*”, que ascendió al 117,96%. De tal modo, se proyectarían los efectos “inflacionarios” del ejercicio 2002 al período fiscal 2014, no solo considerando el resultado de la situación propia de este último ejercicio.

Agrega que en el año 2002 el índice aplicable para calcular las amortizaciones había sido muy significativo, atento a la grave situación económica general. En cambio –prosigue–, en el año 2014 la situación fue diferente.

Explica que el ajuste por inflación (Título VI de la ley del IG) toma en consideración la composición del patrimonio al inicio del ejercicio, mientras que la actualización de las amortizaciones la fecha de incorporación del bien al patrimonio.

Pone de relieve que la Corte, en el caso “*Candy SA*”, únicamente se avaló el cómputo del Título VI mencionado, y no otros ajustes.

En el cuarto orden de agravios, menciona que en la causa “*Candy SA*” se habilitó la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, atento que la alícuota efectiva del tributo representaba el 62% del resultado impositivo ajustado, o el 55% de las utilidades contables ajustadas.

Destaca que en el *sub judice* esta última alcanzó el 46,07%, representando un porcentaje muy por debajo del fijado en el caso “*Candy*



SA”. Ello –informa–, denota que el impuesto de autos no debió considerarse confiscatorio.

En el último agravio, relativo a las sumas a reintegrar, debería verificarse el monto ingresado al fisco en efectivo/depósito bajo protesto, toda vez que la devolución debe realizarse en la misma forma en que se ingresó.

Por otra parte, y con respecto a la tasa de interés, expresa que le agravia la omisión de la aplicar la resolución ME 314/04, al igual que su sustitutiva (resolución 598/19), a partir del 1/8/19.

Señala que ambas resoluciones constituyen una reglamentación propia de las leyes fiscales, que desplaza a las disposiciones de carácter más general.

Cita jurisprudencia y expone que la ley procedimental, al igual que su reglamentaria dictada por el Ministerio de Economía, distingue el *quantum* de la tasa de interés, conforme el obligado sea el Estado o los contribuyentes, ya que en un caso predomina el interés común y en el otro el privado.

Sostiene que los intereses que deben aplicarse son los previstos en la ley 11.683 (art. 179), empleando para su cálculo las tasas dispuestas en las resoluciones 314/04 y sus modificaciones, hasta el 31/7/19; y, a partir de dicha fecha, la establecida por su sustitutiva 598/2019. Cita jurisprudencia en aval de esta postura.

Niega la viabilidad de una tasa diferente a la que específicamente estipula el ordenamiento para la repetición de impuestos.

Mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, por su parte, la parte actora expresa agravios con relación a dos tópicos tratados en la sentencia apelada. Uno, concerniente a la imposición de costas; y otro, al rechazo de la repetición de las sumas ingresadas en concepto de IGMP-2012 y 2013.

En dicho orden de exposición, en primer lugar señala que le causa agravio la distribución de las costas en el orden causado, indicando que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

el *a quo* no aportó ningún fundamento para apartarse del principio objetivo de la derrota.

Pone de relieve que el precedente “*Candy SA*” fue dictado por la Corte Suprema hace catorce años, de modo que conforma una sostenida y pacífica doctrina jurisprudencial. Señala que no obsta a ello el rechazo del planteo del IGMP, desde que se hizo lugar al 100% de la repetición pretendida.

Niega la existencia de complejidad jurídica en el caso, ya que –puntualiza– la jurisprudencia ha venido aplicando reiteradamente el mismo criterio en la materia debatida en autos.

En segundo lugar, se queja contra el rechazo de la repetición de las sumas ingresadas en concepto de IGMP-2012-2013.

Manifiesta que su pretensión estribó en la repetición de \$ 13.838.222,39.- en concepto de IG-2014; dicho valor –explica– incluye \$ 1.708.134, 21.- y \$ 5.97.288,07, correspondiente al IGMP, determinados e ingresados en los períodos fiscales 2012 y 2013, respectivamente.

Expresa que: “*En el escrito de inicio, la Sociedad dejó claramente dicho que los pagos cuya repetición se solicita corresponde que sean devueltos ya sea que se consideren incluidos en el monto del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014, pagado de más, o bien que considere que los pagos del IGMP han sido improcedentes en sí mismos, en virtud de los planteos de ilegitimidad del tributo expuestos*”.

Con relación a esto último, declara que, en la medida en que quede firme la sentencia, en cuanto hizo lugar a la demanda de repetición del 100% del IG, el planteo referido al IGMP se tornaría abstracto, no habiendo elementos para fundar un agravio. No obstante, mientras tanto, introduce el agravio que podría causarle la sentencia en lo que respecta a la manera en que el *a quo* resolvió el planteo vinculado con el IGMP.

Sostiene que la sentencia apelada es errónea, al afirmar que se encuentra acreditada la existencia de ganancias en los períodos fiscales 2012 y 2013, de modo tal que la presunción contenida en el Título V de la ley 25.063 no aparecía como irrazonable en el caso.



Destaca que el *a quo* interpretó equivocadamente la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en los casos “*Hermitage SA*” y “*Diario Perfil SA*”.

Declara que, de acuerdo con dicha jurisprudencia, el IGMP resulta inconstitucional cuando la renta presumida no ha existido. En el caso –destaca–, en los períodos 2012 y 2013 la renta presumida excedió a la renta real.

Expone que, por el sistema de pagos a cuenta entre el IG y el IGMP, éste se paga sobre el excedente de la ganancia presumida con respecto a la renta real. En otras palabras, “...*siempre que se paga IGMP se está pagando sobre una ganancia impositiva que no existió (de lo contrario, el impuesto quedaría cubierto con el Impuesto a las Ganancias)*” (sic).

Señala que la existencia de ganancias contables no altera la conclusión anterior, ya que el IG no se calcula sobre ésta, sino sobre la ganancia impositiva.

Entonces –prosigue–, si el IGMP se calcula sobre ganancias presuntas, y las ganancias reales determinadas de conformidad con la ley del IG fueron inferiores a las ganancias presumidas por el IGMP, como derivación lógica, surgiría que el IGMP se calcula sobre ganancias que, en palabras de la Corte, no existieron.

V. Que, previo a todo, es importante recordar que no me encuentro obligado a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones propuestas a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “*ACIJ c/EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento*”, del 29/5/08; “*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986*”, del 21/5/09; “*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 21/10/10; “*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/proceso de conocimiento*”, del 18/4/11; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA
medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/11, “*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI
s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/8/14, “*Laham, Alberto Elías
c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*”, del 7/5/15, “*Araujo Medina
Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*”, del
27/4/18, entre otros).

VI. Que, sentado lo anterior, se desprende de las piezas que componen esta causa, que varios son los asuntos elevados a consideración de esta Alzada, lo cual amerita que brinde un tratamiento ordenado a mi voto.

Siguiendo esta premisa, alteraré la secuencia de los agravios presentados por las partes contendientes, analizando las materias en el siguiente secuencia:

- (a) El ajuste por inflación y la reexpresión de las amortizaciones en el IG-2014;
- (b) La pretensión de DECC con relación al IGMP-2012-2013;
- (c) La tasa de interés que corresponderá aplicarse, en caso de que se confirme la repetición de impuestos, y
- (d) Las costas del proceso.

Previo a comenzar con el tratamiento de estos asuntos, resulta imprescindible mencionar que con posterioridad a que se diera inicio a esta causa, el Poder Ejecutivo dictó el decreto 824/19, a través del cual reordenó el texto de la ley del IG (ley 20.628), alterándose su numeral. Así pues, los entonces artículos 83, 84 y 89, correspondiente al texto ordenado en 1997, pasaron a ser los artículos 87, 88 y 93 del texto ordenado en 2019, respectivamente.

Sin perjuicio de ello, atento que en autos las partes contendientes, al igual que la sentenciante de grado, se han referido al numeral del texto ordenado en 1997, salvo expresa mención en contrario, haré lo propio a fin de evitar innecesarios equívocos.

VII. Que la pretensión de DECC consiste en el reintegro de la suma de \$ 13.838.222,38, con más intereses, en concepto de IG-2014 e IGMP-2012-2013 (fs. 2 vta).

Focalizando la investigación –por el momento– exclusivamente en el IG-2014, colijo que no forma parte del debate el cauce procesal



transitado por la accionante para encarrilar su pretensión, por tal razón, corresponde adentrarse a la lectura de la prueba pericial contable producida en autos (fs. 212/225 vta., junto con los anexos incorporados a fs. 177/211 vta.), desde que comporta la herramienta idónea –junto con la prueba instrumental– para dilucidar al asunto.

Según se aprecia, en lo que incumbe aquí destacar, en el período fiscal 2014, partiendo del “balance contable” de la compañía, luego de realizar los ajustes positivos y negativos correspondientes, se obtuvo un “resultado impositivo” de \$ **39.537.777,80.-** De su lado, el “ajuste por inflación” arrojó un total de \$ **18.935.062,69**, equivalente a \$ -23.728.962,45 –ajuste estático– más \$ 4.793.899,76 –ajuste dinámico–. Por su parte, la experta contable, siguiendo las pautas impartidas, también calculó la incidencia que habría generado la “reexpresión de las amortizaciones impositivas” (cfr. arts. 83, 84 y 89, LIG), alcanzando un resultado de \$ **92.174.293,35.-**.

Restado ambos guarismos al resultado impositivo del ejercicio, se obtiene un “resultado del ejercicio” –quebranto– de **-52.636.515,54.-**. Esto equivale a decir que no existiría obligación en concepto de IG-2014 en cabeza de la firma contribuyente.

Entonces, la *diferencia de impuesto* que motiva la pretensión de DECC es la que surge de adoptar el “resultado impositivo” –\$ **39.537.777,80.-** y aplicarle la alícuota del 35% –lo que da por resultado un impuesto a ingresar de \$ **13.838.222,23–**; o bien tomar ese mismo resultado, pero deduciéndole los dos ajustes descriptos, lo que no arroja impuesto a ingresar.

VIII. Que de lo explicado anteriormente se evidencian dos importantes asuntos que identifican al planteo de autos: uno, el de la aplicación del “ajuste por inflación” (Título VI, LIG), otro, el de la “reexpresión de las amortizaciones impositivas” (arts. 83, 84 y 89, LIG).

Cada uno dio lugar a un estudio individualizado en la causa, a pesar de que responden a una misma lógica: la actualización de determinadas variables contenidas en la ley del gravamen.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

En este marco conceptual, como se sabe, la trama se generó a partir de la sanción de la ley 24.073 de 1992 –y sus normas concordantes–, cuyo artículo 39 dispuso que las actualizaciones impositivas debían tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta marzo de 1992. Vale aclarar que si bien la ley 27.430 –sancionada en 2017– introdujo modificaciones en esta materia, no resultan de aplicación en la especie.

Pues bien, en orden a la distinción enunciada en el primer párrafo de este considerando, a fin de indagar si la pretensión de la actora es procedente, como señalé, comenzaré mi análisis por el denominado “ajuste por inflación”.

IX. Que con relación al **ajuste por inflación**, es importante recordar que esta Sala, *in re* “*Establecimiento El Carmen SRL c/EN-AFIP DGI ley 24.073 s/proceso de conocimiento*”, Causa N° 48285/2003, del 11/11/10 –entre otros precedentes–, reseñó la secuencia histórica del mentado mecanismo de ajuste, tanto desde el plano normativo –fundamentalmente desde su instauración por la ley 23.260, pasando por la aprobación de la denominada “*Ley de Convertibilidad del Austral*” (ley N° 23.928), hasta llegar al dictado de la ley 24.073, que suspendió la aplicación del mecanismo a partir de abril de 1992–; el plano macroeconómico y jurídico: salida del “*régimen de convertibilidad*” –con especial mención de la “*Ley de Emergencia Económica*” (ley N° 25.561), de los decretos 214/02, 1269/02, 554/03, de la resolución de la Secretaría de Hacienda 100/02 y la Nota Externa N° 10/02 de la AFIP–, hasta llegar al plano jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el dictado de los precedentes “*Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo*”, del 30/6/05 (cfr. CSJN Fallos 328:2567) y “*Candy SA c/ AFIP y otro s/ acción de amparo*”, del 3/7/09 (cfr. CSJN Fallos: 332:1571).

Allí se señaló que de los precedentes jurisprudenciales referidos, que resultan complementarios, se extrae en primer lugar, y como principio general, que el plexo normativo que impide a los contribuyentes la actualización de los balances impositivos para el cálculo de tributos, tuvo origen en el “*órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del*



poder tributario –respetándose, incluso, el procedimiento legislativo que estatuye el art. 52 de la norma suprema–”, por lo cual “no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario” (v. Considerando IV, fallo cit.).

En esa senda, también se sostuvo que sin perjuicio de ello, el Máximo Tribunal ha entendido que la eventual confiscatoriedad que puede provocar el cálculo del impuesto a las ganancias sin el ajuste, opera como excepción al principio general expuesto. Confiscatoriedad que ha sido definida, a la luz de la jurisprudencia clásica del tribunal, como “*absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital*” “*que exceda los límites razonables de imposición*” (cfr. CSJN Fallos: 332:1571, Considerando 14).

Se afirmó además que la Corte sostuvo que la configuración de esa excepción debe ser debidamente fundada y acreditada por el contribuyente que solicita la aplicación de la actualización en cuestión. Carga probatoria que, en principio, sólo podría cumplirse a través de un peritaje contable (“*Bertoto, Bruera y Cía S.A.C. y F. c/Estado Nacional - AFIP - DGI s/demanda de repetición*”, del 19/5/10, cfr. CSJN Fallos 333:631). Y en cuanto al contenido concreto de dicho medio probatorio, señaló que “*el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que tal compulsas no trasciende el ámbito infra constitucional, 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*” (cfr. “*Candy*”, Considerando 4º y “*Dugan Trocello*”, Considerando único, segundo párrafo).

Para finalizar, se indicó que, sin perjuicio de lo descripto, si entre la ganancia neta sujeta al IG, calculada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de la aplicación del mecanismo de actualización “*se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

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” (“Candy”, Considerando 14º), deberá aplicarse el mecanismo de ajuste.

Por otro lado, también tiene dicho esta Sala, *in re* Causa N° 2901/2010, “IBM Argentina SA c/EN-AFIP DGI-Resol 4/10 (REGN) s/ Dirección General Impositiva”, del 26/12/18 y en la Causa N° 10144/2009, “Akapol SACIFI c/EN-AFIP-DGI-Resol 41/07-períodos 2002/2003 s/ Dirección General Impositiva”, del 17/3/22, que nuestra Corte Suprema, luego de dictados los precedentes “Dugan Trocello” y “Candy”, negó que pudiera considerarse vulnerada la garantía constitucional de “no confiscatoriedad” si los resultados del ejercicio arrojaban quebranto.

Efectivamente, en el precedente “Estancias Argentinas El Hornero SA c/ EN-AFIP-DGI c/ proceso de conocimiento”, del 2/10/12, haciendo suyos los fundamentos del dictamen de la Procuración General de la Nación, la Corte Suprema, luego de efectuar una reseña de los distintos tratamientos que tuvo el instituto del quebranto en la historia de la imposición sobre la renta, afirmó que: “*Tal solución pretoriana del Tribunal [en referencia a la jurisprudencia que admite la posibilidad de que un tributo resulte inconstitucional por confiscatorio] 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 sea la renta o el capital de los contribuyentes*”.

“*Es de toda evidencia que el caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisible de éstos*”.

Por tal motivo, y al no haber esa parte alegado ni mucho menos demostrado qué otra eventual causa de agravio constitucional padece a causa de la suspensión del mecanismo de ajuste inflacionario en



trato, estimo que con lo dicho basta para desestimar su demanda” (los subrayados no me pertenecen) (cfr. CSJN Fallos: 335:1923).

Dicha hermenéutica jurídica fue reiterada en los precedentes “*Alubia SA c/AFIP-DGI s/ repetición*”, del 4/11/14; “*Natufarma SA c/AFIP-DGI s/demanda contenciosa*”, del 24/2/15 (en la que se sostuvo que “...la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente ‘Candy’ tiene por objeto evitar que se configure el supuesto de confiscatoriedad que -según los lineamientos de una tradicional jurisprudencia de la Corte- se produce cuando el pago de un impuesto implica la absorción, por parte del Estado, ‘de una porción sustancial de la renta o el capital’ ... sin que corresponda derivar de tal doctrina el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otros ejercicios fiscales...”); “*Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART SA c/EN-AFIP-DGI-Resol. LGCN 140/08 s/DGP*”, del 11/8/15; “*Fava Hnos SA c/AFIP-DGI s/inconstitucionalidad*”, del 4/8/16; “*Favacard SA c/AFIP-DGI s/inconstitucionalidad*”, del 15/11/16; “*Bayer SA y otro c/AFIP s/impugnación de acto administrativo*”, del 14/8/18 y más recientemente en “*Giorno SA c/ AFIP – DGI s/ varios*”, del 24/11/21.

En suma, se observa sin dificultad que la Corte Suprema de Justicia, para arribar a las conclusiones expuestas, hizo mérito especialmente de circunstancias fácticas y probatorias en torno de la comprobación de la alegada confiscatoriedad en cada período cuestionado.

X. Que, de su lado, en lo que respecta a la **reexpresión de las amortizaciones** de los bienes de uso, esta Sala ha admitido su empleo (v. *in re*: “*Orazul Energy Cerros Colorados SA c/ EN-AFIP-RESOL s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 90935/2017, del 21/4/22; en igual sentido, esta Cámara Sala I, *in re*: “*Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN-AFIPDGI s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 5894/14, del 9/5/19; la Sala II, *in re*: “*Orazul Energy Cerros Colorados S.A.c/ E.NAFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 78131/2017, del 29/6/21; Sala IV, *in re*: “*Weatherford International de Argentina SA c/ AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 32870/2016, del 12/8/22 y Sala V,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

in re: “Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, Causa N° 49252/2011, del 28/12/17).

Por lo demás, este criterio fue recogido por el Maximo Tribunal en las Causas N° 49252/2011 y N° 5894/2014, ambas caratuladas *“Telefónica de Argentina SA y otro c/EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”*, con sentencias del 25/10/22.

XI. Que a partir de lo indicado, resulta menester recordar que, aunque las decisiones de la Corte Suprema sólo sean vinculantes para las partes y los órganos jurisdiccionales intervinientes en las causas en que son dictadas (cfr. CSJN, Fallos: 245:429; 252:186; 255:119; 316:180, entre otros), también debe tenerse presente que los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina (cfr. CSJN, Fallos: 311:2004, entre otros), habida cuenta de que ese Tribunal resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo cual torna aconsejable seguir sus lineamientos, para mantener la unidad de la interpretación de la ley (cfr. esta Sala, Causa N° 24.801/2009, *in re “Cavaco, Adrián Alberto c/ UBA (Facultad Ciencias Exactas) s/ empleo público”*, del 20/5/14).

En la misma línea, la Corte Suprema ha señalado que no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que son sometidos a su conocimiento, la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por la misma Corte como por los tribunales inferiores; y cuando de las modalidades del supuesto a fallarse no resulte de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la cuestión legal objeto del pleito, la solución del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes (cfr. CSJN, Fallos: 339:1077 y sus citas, y 341:570).

XII. Que, sin menoscabo de lo expuesto en el considerando que antecede, corresponde destacar que esta Sala –como lo adelanté– ha sostenido que el cómputo-reexpresión de las amortizaciones, es correcto en esta análisis. Ello así, desde que se ajusta adecuadamente a la finalidad que



se persigue al calcular la incidencia que la desvalorización del signo monetario genera en las variables contables de los sujetos pasivos del IG, de cara a evaluar, en el caso concreto, si jurídicamente existe confiscatoriedad en el impuesto y, por tanto, vulneración del derecho de propiedad.

En este aspecto, evaluar la incidencia que produce el ajuste previsto en el Título VI de la LIG, al liquidar el gravamen, y dejar de hacerlo al mismo tiempo con las amortizaciones, cuando la propia legislación aludida lo autoriza –sin soslayar las previsiones de la ley 24.073 y concs.–, denota un examen injustificadamente incompleto.

Es por ello que, en mi concepto, ambos mecanismos de ajuste deben formar parte del cálculo que esta *litis* requiere para su resolución.

XIII. Que por lo demás, con relación a las observaciones presentadas por el organismo fiscal contra la labor desarrollada por la perito contadora de oficio, considero que en modo alguno logran conmover los sólidos fundamentos expuestos por el Sr. juez de grado en este asunto, particularmente las reflexiones expuestas en el décimo párrafo del Considerando VI de su pronunciamiento, que me llevan a desestimar las quejas articuladas al respecto.

En este sentido debo recordar que corresponde reconocer validez a las conclusiones expuestas por el perito relativa a los aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, ya que sólo cabe apartarse de ellas “frente a la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos”, circunstancias que no concurren en el caso. Es que, a pesar de que los peritajes están sujetos a la valoración por parte de los tribunales, corresponde asignarles suficiente valor probatorio si no se observan razones que desmerezcan sus conclusiones (cfr. CSJN, Fallos: 332:1571; 340:991; 341:180).

En tales condiciones, de la detenida lectura del dictamen y de las explicaciones formuladas por la experta, se aprecia una completa y acabada labor profesional, adoptando entre la materia en análisis las propias consignas introducidas por la representación fiscal en su escrito de contestación de demanda (v. fs. 144 vta/145 vta).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Por lo demás, a lo largo de los ocho anexos que acompañó al dictamen pericial contable (fs. 177/211 vta), se da debida cuenta de un concienzudo trabajo profesional. Nótese que, incluso, la perito rectificó el “Informe Especial sobre resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo”, elaborado por Price Waterhouse & Co. el 30/11/15 –acompañado por la accionante (Antecedentes administrativos, Cuerpo 10883-1920-2015, fs. 164/172)–, en un particular aspecto concerniente a una partida del activo computable –inversiones temporarias– (fs. 213), proyectando una leve modificación en el porcentaje que representó el impuesto determinado sin aplicar los mecanismos de ajustes en cuestión, en el resultado impositivo, en caso de aplicárseles: -26,39% para el Informe, -26,29% para la perito contadora; lo cual derivó en una diferencia de \$ 0,15 en el impuesto determinado sin aplicar los ajustes (v. fs. 214)

XIV. Que a la luz de lo hasta aquí expuesto, estimo que el informe pericial contable resulta un elemento de convicción apropiado y confiable, lo cual me conduce a concluir que en la especie existió un exceso irrazonable de imposición al no activar los mecanismos de ajuste en estudio.

En efecto, a lo descripto en el Considerando VII, debo señalar que la pericia dio cuenta de que el impuesto determinado sin los ajustes –\$ 13.838.222,38– representan un 46,07% del resultado contable del ejercicio –\$ 30.034.800–; diferencial que desaparece frente a un resultado impositivo de signo negativo.

Incluso más, el resultado impositivo sin los ajustes –\$ 39.537.778,22– representa un -75,11% del resultado impositivo aplicandolo: \$-52.636.515,54.-

Desde esta perspectiva, debo recordar que esta Sala destacó que no es correcto afirmar que si no concurren idénticos o superiores porcentajes a los del precedente “Candy”, su doctrina no resulte aplicable a otros casos (v. *in re*, “Paolini Hnos SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, Causa N° 21766/2015, del 24/4/18; en igual sentido, esta Cámara, Sala II Causa N° 6895/2011, “Central Piedra Buena SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, del 16/7/15 y en Sala IV,



Causa N° 20379/2016, “*Paolini Hnos SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva*”, del 1/6/21.

XV. Que en lo relativo a la diferente situación económica que caracterizó al año 2002 y el 2014, lo cual se vería reflejado en las variaciones de los índices de precios, se trata de un argumento que no puede tener favorable acogida. A tal efecto, baste remitirse a lo expuesto a lo largo de los Considerandos VII, XIII y XIV de este voto que así lo corroboran.

Es que, más allá de las diferentes realidades que pudiera identificar a los distintos períodos anuales, reflejados en sus variables macroeconómicas, a los fines de conocer si en un caso particular el impuesto a ingresar es confiscatorio, ha de estarse a los valores que arroje su liquidación en el caso individual (v. esta Sala, in re “*Orazul Energy Cerros Colorados SA c/ EN-AFIP-RESOL s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 78130/2017, del 21/4/22).

XVI. Que en definitiva, tengo para mí que la pretensión de DECC, en lo que hasta aquí ha sido objeto de estudio, ha sido correctamente valorada y admitida en la instancia anterior, circunstancia que me lleva a rechazar los agravios del fisco nacional.

XVII. Que, siguiendo con el diseño de tratamiento de los agravios establecidos en el Considerando VI de este voto, seguidamente me abocaré al análisis de la pretensión de la actora, relativa al **IGMP-2012-2013**.

Anticipo que la cuestión guarda relación con el IG-2014, a cuya resolución acabo de arribar.

En lo medular, la accionante expone dos argumentos diversos, cuyo examen corresponde que los efectúe por separado.

XVIII. El primer argumento estriba en la pretensión de reintegro de la suma total de \$ 13.838.222,39 –en concepto de IG-2014–, que incluiría los valores de \$ 1.708.134,21.- y \$ 5.097.288,07, correspondiente al IGMP, períodos fiscales 2012 y 2013, respectivamente.

Para una clara comprensión del propósito de la actora, recurro al “objeto” del reclamo administrativo oportunamente presentado ante la AFIP-DGI –que, en lo sustancial, guarda semejanza con el objeto de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

demanda de autos—, en el cual expuso que, sin perjuicio de la pretensión de reintegro de la suma total de \$ 13.838.222,39, dejaba expresamente establecido que *“el presente reclamo incluye el pedido de repetición del importe de \$ 1.708.134,21 y \$ 5.97.288,07 correspondiente al IGMP determinado e ingresado por los períodos 2012 y 2013, respectivamente. Dichos pagos (computados como ingresos a cuenta del impuesto a las ganancias por DUKE en el período fiscal 2014) deben ser repetidos a favor de mi mandante, ya sea que se consideren incluidos en el monto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2014 pagado de más... o bien que se considere que el pago del IGMP ha sido improcedente en sí mismo, por cuestiones referidas a la legitimidad de este último tributo...”* (Antecedentes administrativos, Cuerpo 10883-1920-2015, fs. 1/29).

Como se puede apreciar, la interesada persigue el reintegro de la **suma total** de \$ **13.838.222,39.-**, en concepto de IG-2014, la cual **incluiría** la de \$ **6.805.422,28.-**, correspondiente al IGMP, determinados e ingresados en los períodos fiscales 2012 y 2013.

El primer número corresponde a la “determinación-liquidación” del IG-2014, no el efectivo “pago”; en cambio, el segundo equivale a la “determinación-liquidación y pago” del IGMP-2012-2013. El distingo es el que permite develar esta primera cuestión.

La ley que creó el IGMP, al momento de los hechos disponía en su Título V lo siguiente:

“El impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley.

El impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley...

Si por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre



que se verifique en cualesquiera de los diez (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

Respecto de aquellos períodos en los que de acuerdo con la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, estuvieran prescriptas las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el ingreso del impuesto, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, queda facultada para verificar el monto del pago a cuenta a que se refiere el párrafo anterior y, en su caso, modificarlo aplicando las normas del artículo 14 de la citada ley” (ley 25.063, art. 13, parte pertinente).

Como es bien sabido, el IG y el IGMP guardaban una estrecha relación de complementariedad entre sí, en la cual “*La institución del pago a cuenta es un mecanismo por el cual se imputa un impuesto contra otro: lo pagado por el primero opera como un pago a cuenta del segundo*” (Fernández, Luis O., *Impuesto a la ganancia mínima presunta*, La Ley, Buenos Aires, 2007, p. 394 y concs).

En este punto, esta Sala ha tenido ocasión de poner de resalto el “mecanismo de coordinación” que vincula a ambos gravámenes, destacando que, de acuerdo con ello, un sujeto gravado por los dos impuestos termina pagando el mayor, sirviendo los ingresos realizados en virtud del otro como si fueran anticipos en el respectivo ejercicio fiscal (*in re*, “*Pampa Energía Sociedad Anónima c/EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 47832/2010, del 26/3/19; “*Dow Química Argentina SA c/ EN-AFIP-Resol 15/13 s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 35145/2013, del 23/4/19 y “*Compañía de Transporte de Energía Transener SA c/EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*”, Causa N° 60991/2016, del 27/8/19. Dichos pronunciamientos –que se encuentran firmes– se fundaron en lo resuelto por el Alto Tribunal recaído en los autos “*Telefónica Móviles Argentina S.A. c. EN- AFIP - DGI*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Resol. 1/12 (LGCN) Período Fiscal 2008 s/DGP, con sentencia del 27/11/18).

En el *sub judice*, no se encuentra controvertido que la firma actora liquidó y pagó el IGMP-2012-2013 por un total de \$ 6.805.422,28.-, y que liquidó el IG-2014 por un total de \$ 13.838.222,39, cancelándolo, parcialmente, a través de la compensación del primer importe.

Entonces, habiendo arrojado la declaración jurada del IG-2014 saldo en favor del fisco nacional, la firma contribuyente utilizó el mecanismo que contemplaba la ley 25.063, y computó como pago a cuenta de aquél impuesto, las sumas pagadas en el IGMP-2012-2013.

Ahora bien, a partir del reclamo de repetición incoado por la empresa, a cuyo respecto se ha llegado a la conclusión de que la firma nada adeuda en concepto de IG-2014, mal podría computar como pago a cuenta las sumas pagadas en el otro impuesto. Más precisamente, al no existir deuda tributaria, no cabe espacio para compensación alguna.

Por tal motivo, dado que las sumas pagadas por DECC en concepto de IGMP-2012-2013 no pudieron compensarse con el IG-2014 – que es lo que en autos interesa–, en modo alguno podría reintegrarse las sumas ingresadas en el IGMP por conducto del IG.

Esta explicación se traduce pues en el **rechazo de esta primera parte de la expresión de agravios, planteada por la actora.**

XIX. Que atento a lo anterior, sigue atender al segundo argumento expuesto por la demandante, en torno a la repetición del IGMP-2012-2013.

La firma pretende la repetición de lo pagado en tal concepto, “*ya sea que se consideren incluidos en el monto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2014 pagado de más*” [lo cual, como vimos, no corresponde], “*o bien que se considere que el pago del IGMP ha sido improcedente en sí mismo, por cuestiones referidas a la legitimidad de este último tributo...*”. Esta última afirmación es la que promueve el segundo examen en torno al IGMP.

XX. El sustento de esta tesitura radica en la línea jurisprudencial que ha trazado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en



las causas “*Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título V - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento*”, del 15/6/10 y “*Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Diario Perfil S.A. c/ AFIP - DGI s/ DGP*”, del 11/2/14.

Ante los planteos de inconstitucionalidad que se habían presentado contra el Título V de la ley 25.063 que, como vimos anteriormente, establecía un impuesto a la “ganancia presunta”, cuantificada en función de los activos del sujeto obligado, incluso sin posibilidad de deducir pasivos, el Tribunal Címero, en la primera de las sentencias referidas, afirmó que: “*la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido ... esta última situación es la que se configura en el sub examine ... En efecto, la Cámara, sobre la base de la pericia contable ... concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que ‘obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo’...*” (Considerando 15).

En la segunda sentencia, sostuvo que “*...la doctrina que surge de ese precedente [en referencia a “Hermitage SA”] no exige de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley –o que no tengan capacidad para hacerlo– sino simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió*” (Considerando 7º).

En este escenario, tal como reseñé en el Considerando IV, DECC sostiene que en los períodos 2012 y 2013 la renta presumida habría excedido a la renta real, con lo cual, en palabras de la Corte, en el caso, aquellas no habrían existido.

El juez de grado rechazó el planteo, basándose en los resultados que informó la pericia contable de autos. Así pues, destacó que la experta había dictaminado que en el estado de resultados del ejercicio 2012 surgía una ganancia –antes del IG– de \$ 50.870.460.- y una ganancia neta de \$ 29.515.316.-, y que en el ejercicio 2013 esos mismos conceptos alcanzaban los \$ 15.631.677.- y \$ 6.494.263.-, respectivamente.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

En mérito de ello, el magistrado ponderó que los guarismos revelaban la existencia de ganancias en los ejercicios comerciales, lo cual permitiría comprender que la presunción prevista en la ley 25.063 no era irrazonable en el caso,

Estos fundamentos agravian a la apelante.

XXI. Que en los precedentes “*Compañía de Transporte de Energía Transener SA*”, Causa N° 60991/2016 y “*Pampa Energía Sociedad Anónima*”, Causa N°47832/2010, anteriormente citados, y en las cuales se debatió un asunto semejante al de autos, esta Sala afirmó que la cuestión a dirimir conlleva a la necesidad de atender dos pilares estrechamente relacionados entre sí: uno de naturaleza jurídica, y otro de carácter fáctico.

El primero se identifica con la ley 25.063, Título V, artículo 1° y 13, y con la construcción elaborada por el Máximo Tribunal en los precedentes reseñados en el considerando anterior. El segundo se compone de la información contable obrante en la causa.

Habiendo dado ya cuenta de ambos extremos en el considerando anterior, me encuentro en condiciones de reconocer que lo resuelto por el juez de grado, es acertado.

En efecto, no ofrece dificultades interpretativas la línea jurisprudencial fijada por la Corte Suprema de Justicia, al destacar que el IGMP vulnera el principio de razonabilidad, en el caso particular, en la medida en que no exista renta. Es del caso recordar que tanto en “*Hermitage SA*”, como en “*Diario Perfil SA*”, los balances contables habían informado pérdidas en los ejercicios comerciales respectivos.

En el presente caso, como se pudo ver, se acreditó que DECC obtuvo resultados contables positivos en los ejercicios 2012 y 2013.

En suma, con motivo de lo analizado en estos tres últimos considerandos, corresponde rechazar también la segunda parte de la expresión de agravios planteada por la actora, en torno al IGMP-2012-2013.

XXII. Que con relación al tercero de los agravios que merece investigarse, referido a la **tasa de interés** que corresponde aplicar a las sumas a reintegrar a la actora (ver Considerando VI), el juez de primera instancia declaró la inconstitucionalidad de la resolución MEyP 314/04, disponiendo



que correspondería aplicar en su lugar la tasa pasiva publicada por el BCRA, a partir del 15/12/15 –día en que la actora presentó el reclamo administrativo– y hasta el 19/7/19, fecha a partir de la cual correspondería computar la tasa de interés prevista en la resolución MH 598/19 y resolución ME 559/22, según correspondiera.

Contra este decisorio se alza la parte demandada.

XXIII. Que con relación a esta materia, esta Sala ya se ha pronunciado en planteos que guardan identidad con el presente, en las causas y con los fundamentos que a continuación se rememoran.

En la Causa N° 37527/2016, *in re*: “*Thomas de Sudamérica S.A c/DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, del 12/10/17 y en la Causa N° 2267/2018 *in re*: “*Oleaginosa Moreno Hermanos S.A c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo*”, del 30/08/18, se puso de relieve el equilibrio que debe existir en la relación jurídico-tributaria, la cual, a consideración de respetada doctrina, encuentra a sus partes en un pie de igualdad ante la ley, siendo entendida como una relación jurídica propia de un Estado de Derecho, y no como una relación de poder (Jarach, Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, págs. 370/374, ed. Cangallo, 1° edición, Buenos Aires, 1983). Se dijo allí, además, que cuando la ley concede privilegios al fisco, los mismos deben ajustarse a la Constitución Nacional, de lo que se deriva que el acrecentamiento de derechos no puede resultar en caso alguno desmesurado, operando como valladar los principios recogidos por los artículos 28 y 33 de nuestra Carta Magna (Valdés Costa, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, pág. 292, ed. Depalma, 1992).

A partir de tal orden de consideraciones –que tan sólo representa una fracción del total–, luego de efectuar un *racconto* de las diversas resoluciones dictadas por la cartera económica nacional en cumplimiento a lo ordenado por el Poder Legislativo en el artículo 37 de la ley 11.683, se afirmó que se tornaba inaplicable la tasa de interés fijada en el artículo 3° de la resolución MEyP 314/04 –por entonces vigente– y, en atención a las tasas aplicables a los réditos que devengan las deudas del Estado Nacional –de conformidad con la reiterada doctrina sentada por la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/

EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*: “YPF C/ Corrientes, Provincia de y Banco de Corrientes s/ cobro de pesos”, del 3/3/92–, se resolvió que correspondía aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA (Comunicado N° 14.290 BCRA).

Siendo que ambos planteos respondieron a asuntos de naturaleza aduanera, con posterioridad se extendió el razonamiento al terreno de los tributos internos, en la Causa N° 70441/2007, *in re*: “Envico SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo”, del 14/5/19 y en la Causa N° 20284/2018, *in re*: “Gallo, Alejandro Daniel c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo”, del 21/5/19.

Para finalizar con este esbozo, en la Causa N° 68267/2018, *in re*: “Veleda, Carlos Alberto c/DGI s/ recurso directo de organismo externo”, del 7/11/19, se analizó la implicancia que tuvo el dictado de la resolución MH 598/19 sobre la materia en trato.

Recuérdese que la misma había derogado la resolución MEyP 314/04 y, en lo que incumbe aquí destacar, estableció que: “...la tasas de interés aplicable a los supuesto previstos en el artículo 179 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuesto regidos por la citada ley y a los supuesto previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, 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 (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre. Cuando de se trate de conceptos expresados dólares estadounidenses, la tasa de interés aplicable será del cero como veinte por ciento (0,20%) mensual” (art. 4°). A su vez, dispuso que las tasas fueran publicadas al inicio de cada trimestre calendario en el *sitio web* de la AFIP.

La resolución MH 598/19 entró en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtió efectos a partir del 1/8/19 (art. 10). Por tal razón, en la referida causa “Veleda” esta Sala resolvió que los intereses correspondientes a la repetición debían ser liquidados en dos tramos: **(i)** desde el momento de formularse el reclamo y hasta que la



resolución 598/19 había comenzado a surtir efectos –aplicando la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA–, y **(ii)** a partir de este último momento –y hasta el momento del efectivo pago–, aplicando la tasa efectiva mensual que publica la AFIP.

Por último, siendo que la resolución MH 598/19 fue sustituida por la resolución ME 559/22, estableciendo que las devoluciones, reintegros o compensaciones de impuestos regidos por la ley 11.683 y el Código Aduanero, pasarían a devengar una tasa interés del 3,84% mensual, a partir del 1/9/22 (arts. 4° y 9°).

Esto último también ha sido objeto de análisis por parte de esta Sala, *in re* “*Transportadora de Gas del Norte SA c/EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 61819/2019, del 13/9/22, entre otros”.

XXIV. Que en razón de lo expuesto en el considerando precedente, tengo para mí que lo resuelto por el juez de grado, en cuanto a la tasa de interés prevista en la resolución 314/04 es correcta, en tanto se ajusta a la senda jurisprudencial de esta Sala y de las del resto de esta Cámara de Apelaciones.

No obstante, corresponde modificar la sentencia apelada, únicamente en cuanto dispuso que corresponderá aplicarse la tasa que publica mensualmente el BCRA, “a partir del 15/12/15... **hasta el 19/07/19**, fecha a partir de la cual deben computarse los intereses previstos mediante las Resoluciones 598...”. Al respecto, toda vez que –como expliqué en el séptimo párrafo del considerando anterior– la resolución 598/19 comenzó a surtir efectos a partir del **1/8/19** (art. 10), el devengo de la tasa pasiva del BCRA deberá abarcar el período 15/12/15 hasta el 31/7/19.

Entonces, los intereses en trato deberán liquidarse de la siguiente manera:

(i) Desde el 15/12/15 y hasta el 31/7/19, aplicando la tasa pasiva promedio que publicó mensualmente el BCRA,

(ii) A partir del 1/8/19 y hasta el 31/8/22, aplicando la tasa efectiva mensual que publicó la AFIP, y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 10307/2017/CA1; DUKE ENERGY CERROS COLORADOS SA c/
EN - AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

(iii) Desde el 1/9/22 y hasta el momento del efectivo pago, aplicando la tasa prevista por la resolución 559/22, o la que pudiera modificarla en el futuro.

XXV. Que para finalizar, en cuanto al cuarto y último agravio que merece atención –referido a las **costas del proceso**–, encuentro acertado lo decidido por el juzgador de grado, desde que, efectivamente, existen en la especie vencimientos parciales y mutuos.

Incluso, dicha circunstancia se reafirma en esta segunda instancia, atiendo al modo en que se resuelve.

Por ello, corresponde confirmar la resolución del juez de grado en este punto, estimando adecuado imponer las costas de ambas instancias en el orden causado, atendiendo a los vencimientos parciales y mutuos en las cuestiones tratadas en el pleito (cfr. arts. 68, segundo párrafo y 71 del CPCCN).

XXVI. Que dado el número y variedad de cuestiones examinadas, previo a remitir el expediente a mí distinguido colega de Sala, en aras de dotar a mi voto de suficientemente claridad y precisión, procedo a compendiarlo.

a) En lo tocante al agravio del fisco nacional contra la confirmación del ajuste en concepto de **ajuste por inflación** y la **reexpresión de las amortizaciones** en el IG-2014: se confirma la sentencia apelada (cfr. *Considerandos VII a XVI*).

b) Con respecto al agravio de la parte actora referido a la **repetición del IGMP-2012-2013**: se confirma la sentencia, en orden a los fundamentos impresos en los *Considerandos XVII a XXI*).

c) Con relación al agravio del fisco nacional, respecto a la **tasa de interés**: se confirma la sentencia apelada, aunque modificándola en el “aspecto temporal” del devengo de los intereses (v. *Considerandos XXII a XXIV*).

d) En cuanto a las **costas**, se imponen las de ambas instancias en el orden causado (*Considerando XXV*).

e) En atención al modo en que resuelvo respecto a los planteos de repetición de impuestos, hago saber que únicamente corresponderá



reintegrar las sumas ingresadas en concepto de IG-2014, excluyendo los pagos a cuenta en concepto de IGMP-2012-2013, en función de lo analizado y resuelto en los *Considerandos XVII a XXI*).

El Dr. Carlos Manuel Grecco adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** Rechazar los recursos de apelación interpuestos por ambas partes y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo principal que decide, modificándola en punto a la tasa de interés (cfr. *Considerando XXVI*, punto c), que reenvía a los *Considerandos XXII a XXIV*), y haciendo saber a las partes que, al momento de reintegrar las sumas reclamadas por la actora, habrá de estarse a lo expuesto en el *Considerando XXVI*, punto e), que reenvía a los *Considerandos XVII a XXI*. **2)** Las costas de ambas instancias se distribuyen por su orden (cfr. *Considerando XXVI*, punto d).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General – mediante correo electrónico dirigido a la dirección oficial del Ministerio Público ante esta Alzada (rcuesta@mpf.gov.ar; rpeyrano@mpf.gov.ar; arahona@mpf.gov.ar; apasqualini@mpf.gov.ar y dvocos@mpf.gov.ar)– y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

