



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 25 de Octubre de 2022

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la AFIP - DGI en la causa Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Asimismo, cabe recordar que esta Corte ha sostenido invariablemente que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A." lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o del capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en períodos posteriores, por la sencilla razón de que, en tal supuesto no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados (confr. en tal sentido la doctrina que surge del precedente "Candy S.A.", Fallos: 332:1571, y de las causas "Estancias Argentinas El Hornero S.A.", Fallos: 335:1923; "M. Royo SACIIF y F", Fallos: 339:897; "Orbis Mertig San Luis S.A.", Fallos: 341:581; CSJ 612/2013 (49-A)/CS1 "Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición", fallada el 4 de noviembre de 2014;

CSJ 885/2014 (50-C)/CS1 "Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART S.A. c/ EN - AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ dirección general impositiva", sentencia del 11 de agosto de 2015; FMP 21057815/2003/CS1 "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad", del 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CS1 "Favacard S.A. c/ AFIP - DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 15 de noviembre de 2016; y en especial, CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 "Natufarma S.A. c/ AFIP - DGI s/ demanda contenciosa", del 24 de febrero de 2015). Por lo tanto, resulta claro que, como se señala en el referido dictamen, ello no importa la negativa a actualizar, en los términos del art. 19 de la ley del tributo, los quebrantos con los que ya contaba la empresa a fin de analizar la confiscatoriedad en cada uno de los períodos fiscales cuestionados, sino que solo implica la imposibilidad de reconocer nuevos créditos, o acrecentar los existentes, que puedan trasladarse a períodos fiscales futuros.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, en virtud de los instrumentos acompañados por la actora y, en especial las conclusiones del peritaje contable (confr. fs. 211/248), se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y



Corte Suprema de Justicia de la Nación

devuélvase.

VO-//-

-//-TO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que los antecedentes de la causa han sido correctamente reseñados en los puntos I a III del dictamen de la Procuración General de la Nación, a los cuales cabe remitir por razones de brevedad.

2°) Que la cuestión federal a dirimir consiste en determinar la validez constitucional de la interpretación efectuada sobre el art. 39 de la ley 24.073, el art. 4° de su similar 25.561, el art. 5° del decreto 214/02 y sus normas complementarias, y evaluar si estos impiden la aplicación de diversos mecanismos de actualización previstos en la Ley de Impuesto a las Ganancias (v.gr.; actualización de cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles, conf. arts. 83, 84 y 81, inc. f.; actualización de costos computables, para determinar la ganancia por enajenación de esos bienes, conf. arts. 58, 59 y 60; y actualización de quebrantos impositivos, conf. art. 19).

3°) Que no es función del Poder Judicial pronunciarse sobre la conveniencia o bondad de los tributos creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales, ni es su función decidir -bajo conceptos puramente económicos o financieros- si las leyes pueden ser benéficas o perjudiciales para el país. En cambio, sí corresponde a esta Corte pronunciarse sobre la conformidad de los tributos con las



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cláusulas de la Constitución Nacional (Fallos: 318:676, considerando 15 y los allí citados).

En ese orden, tres cláusulas constitucionales cobran relevancia y modulan en este caso la pretensión tributaria del Estado Nacional: i) la garantía de inviolabilidad de la propiedad que surge del art. 17 de la Constitución; ii) el principio de capacidad contributiva, que emerge de la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas (art. 16, en relación con el art. 4°); iii) la obligación del Estado Nacional de proveer a la *defensa del valor de la moneda*, según lo establece el art. 75, inc. 19.

4°) Que desde antiguo este Tribunal ha reconocido que la "propiedad" a la cual refieren los arts. 14 y 17 de la Constitución comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad (Fallos: 145:307). Específicamente, el art. 17 de la Constitución Nacional establece la garantía de la inviolabilidad de la propiedad y prohíbe la confiscación y *ese es el marco jurídico que no puede ser alterado por normas o prácticas infraconstitucionales* cualesquiera sean estas (Fallos: 343:1146, 1894; 344:2991, votos del juez Rosatti).

De esta máxima se deriva el principio de no confiscatoriedad, que prohíbe al Estado, en ejercicio de su poder fiscal, privar al contribuyente de una parte sustancial de su renta o capital. Determinar si un tributo resulta

confiscatorio, conlleva un escrutinio estricto no solo de su naturaleza y características singulares, sino también de las circunstancias de tiempo y lugar en el que es aplicado (Fallos: 344:2728, voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

5°) Que el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas consagrado en el art. 16 de la Constitución, en su genuino alcance constitucional no implica "igualitarismo", sino "equivalencia" de trato, lo que permite al legislador contemplar de manera distinta situaciones que considere diferentes en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas.

Cada contribuyente se encuentra llamado a aportar al sostenimiento de la Nación en la medida idónea de sus condiciones individuales y, por tal motivo, la igualdad frente a las cargas públicas se relaciona íntimamente con el deber estatal de fijar contribuciones de forma "equitativa y proporcionada" que emerge del art. 4° de la Constitución.

Igualdad y propiedad, así, exigen que la existencia y alcance de los tributos y la presión fiscal concuerden con manifestaciones de riqueza reales y no ficticias. De esta manera, no se limitan a meras garantías formales sino que tienden a impedir que se prive de contenido real a esos derechos. Por tal motivo, *"para que la tacha de confiscatoriedad*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (...). La premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen" (Fallos: 312:2467). La capacidad contributiva se erige, así, como un recaudo de validez constitucional de todos los tributos que pretendan recaudar los estados nacional, provinciales y municipales (arg. doct. Fallos: 207:270; 312:2467 y causa CSJ 1328/2011 (47-M)/CS1 "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI", del 19 de marzo de 2014).

6°) Que la Constitución Nacional habilita al Gobierno federal para la emisión de moneda (art. 75, inc. 6°) y fijación del valor de la moneda (art. 75, inc. 11), y para legislar sobre su falsificación (art. 75, inc. 12). Estas cláusulas de habilitación se complementan con otras de prohibición, dirigidas a las provincias, quienes no pueden "acuñar moneda" ni "emitir billetes" -prohibición que no es absoluta, en la medida en que es allanable mediante autorización del Congreso federal-; ni legislar sobre "falsificación de moneda o documentos de Estado" (art. 126).

Específicamente, la fijación del valor de la moneda prevista en el inc. 11 encuentra relación con el inc. 19, en cuanto encomienda al Congreso "(p)roveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de

*empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la **defensa del valor de la moneda**, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento".*

Dicha norma, cuyos destinatarios son todos los poderes del Estado federal, provincial y también los particulares, no se limita a defender la autenticidad de la moneda sino que supone que su solvencia intrínseca coadyuvará al crecimiento económico con justicia social y a la productividad de la economía nacional, con generación de empleo. Y aun cuando podría ser reputada como una cláusula programática, como norma vigente hace valer la fuerza del programa que expresa en tanto: i) constituye una regla interpretativa; ii) expresa un mandato para que los poderes públicos la tornen operativa; iii) e impide que se dicte una norma o decisión contraria al programa.

De allí se desprende que a la potestad constitucional de fijación del valor de la moneda como expresión de soberanía (art. 75, inc. 6°), le sigue un correlativo deber de igual carácter de promover y defender ese valor (art. 75, inc. 19).

7°) Que en los términos expuestos, resulta claro que la Constitución, en cuanto prohíbe la confiscación y la percepción de tributos sin sustento en la capacidad contributiva, no mira -necesariamente- al medio o instrumento por el cual este tipo de despojos puede producirse (v.gr.: la



Corte Suprema de Justicia de la Nación

determinación de la base imponible, la fijación de una alícuota específica, la ausencia de actualización de mecanismos como los quebrantos, cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles, o los costos computables -arts. 19, 58, 59, 60 LIG, 81, inc. f, 83 y 84 de la ley 20.628-), sino el resultado final efectivamente generado. Tal es el método realista que ha seguido esta Corte en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571), al corroborar que la absoluta falta de ponderación de la depreciación monetaria en la determinación del impuesto a las ganancias puede generar *alícuotas efectivas* confiscatorias y, por ende, tributaciones carentes de sustento.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase.

Recurso de queja interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Luciana P. Maradei**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Diana M. Queirolo**.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 10**.