

## Impuesto A Las Ganancias Determinacion De Oficio Desgravacion Exportaciones

### JURISPRUDENCIA

### Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio. Desgravación.

Exportaciones Se hace lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, revocando la declaración de nulidad de la determinación de oficio del período fiscal en cuestión. Buenos Aires, 11 de febrero de 2016.- VISTOS Y CONSIDERANDO: I.- Que mediante la resolución de fojas 394/399 la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la firma AUGUSTA MEGARA SA contra las Resoluciones Nros. 267/06 y 56/07 (DV RRMP), en las que el Jefe Interino de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP- DGI determinó de oficio el impuesto a las ganancias de la actora por los períodos fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003. De este modo, acogió el planteo de nulidad impetrado por la actora respecto del período fiscal 2000 (con sustento en la violación del régimen de bloqueo fiscal) e impuso costas a la demandada. Asimismo, rechazó los agravios referidos a los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003, en cuanto la actora pretendía deducir el 10% del valor FOB de las exportaciones por ella realizadas y la aplicación del ajuste por inflación, en relación a lo cual impuso las costas en el orden causado y a la actora respectivamente. Para así decidir, luego de reseñar lo dispuesto por los Decretos Nros. 455/02 y 977/02 (en tanto disponen y aclaran los términos de la derogación del régimen del bloqueo fiscal), el tribunal a quo destacó que la actora cerró el ejercicio fiscal 2001 con anterioridad a la entrada en vigencia del primer decreto mencionado, no obstante lo cual presentó la declaración jurada con fecha 20 de junio de 2002, es decir, con posterioridad a la entrada en vigencia de las citadas normas. Ahora bien, en función de la doctrina sentada en las causas ?Sotura Ricardo Fermín? (de la CSJN, de fecha 13/09/11), ?Power Link SRL? (de esta Sala, de fecha 30/12/02) y ?Cuenca Agustín? (de la Sala II de esta Cámara, de fecha 06/04/10) expuso que por efecto de la presentación de la declaración jurada, el período fiscal 2001 conformaba el período base en los términos del artículo 117 de la Ley N° 11.683, motivo por el cual ?sólo procede la fiscalización de los años anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período fiscalizado -2001-?. De acuerdo con ello, acogió la excepción de nulidad de la determinación de oficio del período fiscal 2000, con costas a la demandada. Por otro lado, respecto de la deducción del 10% del valor FOB de las exportaciones pretendida por la contribuyente, el tribunal de grado se remitió a las consideraciones expuestas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?El Marisco SA? (del 27/05/09). A partir de ello, en atención a las modificaciones normativas introducidas por el Poder Ejecutivo a través de los Decretos Nros. 553/89 y 2657/91, concluyó que el beneficio invocado por la actora no se encontraba vigente a la fecha en que pretendió utilizarlo. Asimismo, en cuanto a la aplicación del ajuste por inflación, se remitió a lo expuesto por el Máximo Tribunal en los precedentes ?Santiago Dugan Trocello SRL? (Fallos: 328:2567) y ?Candy SA? (Fallos: 332:1571) y expuso que -conforme al criterio vertido en esas causas- resultaba ?imprescindible que el contribuyente demuestre acabadamente que el impuesto discutido excede su capacidad económica? y advirtió que ese extremo remitía a la ?valoración de las pruebas que debieron rendirse en el sentido aludido?. Sobre el punto, destacó que -de acuerdo con lo advertido por el perito del Fisco- los libros contables de la actora no eran llevados en debida forma, de modo que ?[e]stas razones desmerecen las conclusiones del informe pericial, el que por otra parte vuelca una diferente opinión de cada uno de los peritos a los puntos a desarrollar?. Además resaltó que la actora ?no ha siquiera calculado cuál sería la tasa efectiva del impuesto al no permitirse el mecanismo de ajuste por inflación?. II.- Que a fojas 403 interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional (AFIP-DGI) y a fojas 417/424 expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria a fojas 427/430. En su memorial se agravio con respecto al acogimiento del planteo de nulidad de la determinación de oficio del período fiscal 2000. Al respecto, afirmó que los precedentes invocados por el tribunal de grado no resultaban análogos al caso de autos, toda vez que -tal como lo advertía el decisorio impugnado- al momento en que la actora presentó la declaración jurada (24/06/02) el Decreto N° 977/02 se encontraba vigente (20/06/02). De este modo, destacó que ?la discusión relativa al carácter aclaratorio o modificatorio [de ese decreto] pierde relevancia en tanto [que] de cualquier modo la situación quedaría comprendida por los términos de los Decretos Nros. 455/02 y 977/02?. Además, alegó que tampoco se tuvo en cuenta la presentación de las declaraciones juradas rectificativas efectuada por la actora en los términos del artículo 118 de la Ley N° 11.683. Por otra parte, cuestionó la imposición de costas en el orden causado ya que el tribunal de grado se apartó del principio general de la derrota, sin exponer el fundamento de tal decisión. En efecto, señaló que la actora resultó sustancialmente vencida, motivo por el cual, por aplicación de ese principio general, dicha parte debía soportar los gastos del proceso. Citó jurisprudencia en apoyo de su tesis. III.- Que la actora apeló a fojas 404 y fundó sus agravios a fojas 406/413, los que fueron replicados por la demandada a fojas 435/440. Allí, alegó que el decisorio apelado rechazó las pretensiones por ella deducidas de manera arbitraria e infundada, ya que el tribunal a quo no consideró adecuadamente los antecedentes de la causa, ni abordó debidamente la cuestión en

litigio. Al respecto, señaló que la deducción del 10% del valor FOB se encontraba prevista en la Ley N° 23.101, motivo por el cual se equivocó el sentenciante al entender que el [Decreto N° 2657/91] no ha devuelto su vigencia a la enumeración de los bienes y servicios promocionados' realizada sobre la NCCA por su similar [N° 173/85]?. Asimismo, sostuvo que la suspensión del beneficio invocado no fue expresamente dispuesta en el Decreto N° 2657/91. En subsidio, planteó la inconstitucionalidad del Decreto N° 553/89 en tanto que alteraba sustancialmente el espíritu de la ley reglamentada, las facultades previstas en el artículo 99 inciso 2° de la Constitución Nacional y el principio de jerarquía de normas. En segundo lugar, destacó que en el dictamen pericial obrante en autos su parte había acreditado la confiscatoriedad del gravamen pretendido por el Fisco, apreciación que -a su entender- fue omitida por el tribunal a quo, sin que resulten suficientes para desmerecer sus conclusiones las objeciones que pudieran merecer los libros y registraciones contables de su mandante. También expuso que era necesario un nuevo informe pericial de acuerdo con las pautas sentadas en la causa 'Candy SA' y que el tribunal de grado se abstuvo de ordenar medidas para mejor proveer a fin de conocer la verdad material de los hechos. Por otro lado, cuestionó la imposición costas a su parte (en lo que respecta al período fiscal 2002) y solicitó que se las distribuyera en el orden causado de acuerdo con el citado precedente. Por último, requirió la apertura a prueba ante esta Alzada con objeto de producir un nuevo dictamen pericial con miras a acreditar los extremos necesarios para la procedencia de su pretensión.

IV.- Que a fojas 465/466 dictaminó el Fiscal General Subrogante de Cámara. Allí, luego de reseñar las constancias de la causa y la normativa involucrada destacó que correspondía resolver la cuestión planteada a la luz de los fundamentos vertidos en el dictamen fiscal, al que se remitió la Corte Suprema en la causa 'El Marisco SA' (del 27/05/09), cuyos términos transcribió. Agregó que esa doctrina fue mantenida por el Máximo Tribunal en las causas 'Antonio Barillari SA' (del 27/05/09) y 'Cab Trac Argentina SRL' (del 27/04/10). En este sentido, recordó que los tribunales inferiores tienen el deber de adecuar sus decisiones a esos precedentes en tanto no se observen razones que justifiquen su apartamiento, situación que consideró que no se verificaba en autos.

V.- Que tal como ha quedado planteada la litis, en primer lugar corresponde abordar los agravios de la demandada referidos al acogimiento del planteo de nulidad de la determinación de oficio del período fiscal 2000 por violación al régimen de bloqueo fiscal.

V.1.- En relación con la cuestión en análisis, el artículo 117 de la Ley N° 11.683 dispone -en lo que aquí interesa- que '[p]ara los contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superen las cifras que establece el artículo 127, el Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer, con carácter general y por el tiempo, impuestos y zonas geográficas que estime conveniente, que la fiscalización a cargo de la Dirección General Impositiva (...) se limite al último período anual por el cual se hubieran presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11, último párrafo. En caso de tributos que no se liquiden anualmente, la fiscalización deberá abarcar los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce (12) meses calendarios anteriores a la misma?'. Por su parte, en lo pertinente al punto en discusión, el artículo 118 del mencionado plexo normativo prescribe que '[h]asta que la [AFIP] proceda a impugnar las declaraciones juradas mencionadas en el artículo 117 y practique la determinación prevista en el artículo 17 y siguientes, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos. /// La presunción que establece este artículo no se aplicará respecto de las declaraciones juradas, originales o rectificativas, presentadas luego de iniciada la inspección (...) Tampoco impedirá que la auditoría pueda extenderse a períodos anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período fiscalizados o bien prevenir los supuestos indicados en los artículo 119, apartado 2 y 120, último párrafo. /// La presunción a que se refiere el párrafo primero no regirá respecto de los períodos fiscales vencidos y no prescriptos beneficiados por ella en virtud de una fiscalización anterior, cuando una fiscalización ulterior sobre períodos vencidos con posterioridad a la realización de la primera, demostrare la inexactitud de los resultados declarados en relación a cualquiera de estos últimos. En este caso se aplicarán las previsiones del artículo 119?'. Este último artículo, establece las opciones que posee la AFIP en caso de que, de la impugnación y determinación de oficio antes mencionada, resultare el incremento de la base imponible o de los saldos de impuestos a su favor. A través del Decreto N° 629/92, el Poder Ejecutivo determinó para todo el territorio nacional los impuestos beneficiados por el citado régimen especial, entre ellos, el impuesto a las ganancias. Ahora bien, el artículo 1° del Decreto N° 455/02 (B.O. 12/03/02) -en lo que aquí interesa- dispuso la derogación del régimen establecido en el Decreto N° 629/92 'con relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma'. Los alcances de esta última medida, fueron precisados por conducto del Decreto N° 977/02 (B.O. 11/06/02) en donde se expuso que la expresión referida a "períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma", significaba que -esa derogación- era para aquellos períodos fiscales cuyo plazo de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada operara con posterioridad a dicha fecha (conf. art. 1° del citado decreto).

V.2.- Efectuada la reseña normativa que antecede, en lo que concierne a las constancias de esta causa, conforme fue advertido por el tribunal de grado y no siendo un extremo controvertido ante esta Alzada, la parte actora presentó la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2001 con fecha 24 de junio de 2002, es decir, con posterioridad a la entrada en vigencia de los

Decretos Nros. 455/02 (B.O. 12/03/02) y 977/02 (B.O. 11/06/02). De este modo, al momento en que la actora presentó la referida declaración jurada, el régimen del bloqueo fiscal se encontraba derogado como consecuencia de los decretos antes aludidos, toda vez que el plazo de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias en el período fiscal 2001 operó con posterioridad a la entrada en vigencia del Decreto N° 455/02 (B.O. 12/03/02, arg. Decreto N° 977/02). En consecuencia, en el caso concreto, el último período fiscal que resultó amparado por el régimen aludido corresponde al período fiscal del año 2000. Las circunstancias fácticas antes destacadas obstan a que la presente causa pueda ser considerada análoga a los precedentes invocados en el decisorio apelado ya que el caso de autos no se trata de una aplicación retroactiva de la aclaración dispuesta en el Decreto N° 977/02, toda vez que al momento en que la actora presentó su declaración jurada dicha norma se encontraba en vigencia (v. CSJN in re: ?Sotura Ricardo Fermín?, del 13/09/11; esta Sala in re: ?Power Link SRL?, del 30/12/02; y Sala II in re: ?Cuenca Agustín?, del 06/04/10). De este modo, a la fecha en que la actora presentó la declaración jurada del período fiscal 2001, la actora no podía poseer ninguna duda razonable en torno a los términos y extensión en que fue realizada la derogación del régimen reglamentado a través del Decreto N° 629/92. Asimismo, no se observa en autos ninguna justificación para disponer la ultraactividad del régimen de bloqueo fiscal reglamentado por el este último decreto. Por otro lado, cabe destacar que el artículo 117 de la Ley N° 11.683 no consagró un derecho operativo del beneficio invocado, ya que esa disposición se encuentra sujeta a la reglamentación que a tal efecto disponga el Poder Ejecutivo (conf. art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional). En este sentido, el cese de la vigencia de ese régimen tampoco afectó los derechos de la actora, toda vez que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos ni a la inalterabilidad de los mismos (Fallos: 268:228; 272:229; 291:359; 300:61; 308:199; 310:2845; 311:1213, entre otros). A partir de lo expuesto, al momento en que la parte presentó la declaración jurada del período fiscal 2001 el régimen del bloqueo fiscal se encontraba derogado, motivo por el cual no corresponde considerar a ese período fiscal como período base en los términos del artículo 117 de la Ley N° 11.683. En efecto, de acuerdo con las circunstancias aquí verificadas, el período fiscal 2000 era el último con respecto al cual ese régimen especial se encontraba vigente, conformando así el período base en los términos de las disposiciones antes reseñadas. En virtud de ello, la Administración no se encontraba impedida de determinar las obligaciones tributarias correspondientes a ese período fiscal tal como lo entendió el tribunal a quo. En consecuencia, corresponde hacer lugar a los agravios de la demandada y revocar el decisorio apelado en relación con el acogimiento del planteo de nulidad de la determinación de oficio del período fiscal 2000. V.3.- Ahora bien, en lo que respecta a las defensas deducidas por la actora en relación con ese período (v. recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, obrante a fs. 75/90), cabe destacar que si bien dicha parte no estaba obligada a recurrir una sentencia que en este aspecto la favorecía, la réplica del memorial de su contraria era la oportunidad idónea para reiterar las defensas no tratadas en la sentencia (Fallos 300:614; con remisión a Fallos: 247:111; 253:463; 256:434; 276:261, entre otros). No obstante ello, en su contestación de agravios, dicha parte se limitó a realizar una réplica de los agravios de la demandada (relativos a la nulidad del procedimiento) y no mantuvo esas defensas ante esta Alzada motivo por el cual esta omisión procesal implicó el abandono de tales argumentos (Fallos: 334:95; 313:83; esta Sala in rebus: ?Ultramar Argentina SA (TF 27686-A) c/ DGA?, del 06/09/12; y ?Vadelux SRL c/ DGI s/ Recurso Directo?, del 06/06/14). En consecuencia, corresponde confirmar la resolución administrativa apelada en lo que respecta a la determinación de oficio del período fiscal 2000. VI.- Que despejada la cuestión que antecede, se deben analizar los agravios de la actora referidos a la procedencia de la deducción del 10% del valor FOB en el balance impositivo del impuesto a las ganancias de las exportaciones realizadas por dicha parte (arg. art. 9 inc. b) de la Ley N° 23.101), pretensión que fue rechazada por el tribunal a quo por aplicación de la doctrina sentada en la causa ?El Marisco SA? (del 27/05/09). En lo que al punto se refiere, resulta menester destacar que la presentación impugnatoria apenas satisface los recaudos de un recurso de apelación, en orden a la necesaria existencia de una crítica concreta y razonada de la decisión que se cuestiona (arg. art. 265 del CPCCN; esta Sala in re: ?Altamirano?, del 14/02/96). Ello, toda vez que el escrito recursivo debe señalar punto por punto los errores que pudiera contener el pronunciamiento apelado o las causas por las cuales éste se considera contrario a derecho (v. Sala IV in re: ?Costinovsky?, del 08/09/98; entre otros). En efecto, en el marco de su apelación, la actora se limitó a afirmar que Decreto N° 173/85 (que reglamentaba el beneficio por ella invocado) continuaba en vigencia luego de su derogación a través del Decreto N° 553/89, sin referirse a los fundamentos vertidos por la Corte Suprema en la causa ?El Marisco SA? (27/05/09), en los que se basó el decisorio apelado. De este modo, es posible considerar que los agravios deducidos en este sentido no constituyen una crítica razonada de los fundamentos en que se basó el tribunal a quo para decidir como lo hizo. No obstante ello, a fin de satisfacer la exigencia inherente al derecho de defensa y de un control judicial suficiente de la decisión recurrida (arg. art. 18 de la Constitución Nacional), conviene efectuar algunas consideraciones en torno a los fundamentos de la impugnación en examen. VI.1.- En relación con el tema en estudio, la Ley N° 23.101 estableció un régimen de promoción de exportaciones, con miras a expandir este tipo de operaciones, diversificar la oferta de bienes y servicios a los mercados del exterior, ampliar y profundizar la presencia de la República Argentina en los mercados internacionales, velar por el

prestigio del comercio exterior del país a través de un adecuado contralor de las actividades de exportación, entre otros objetivos (v. art. 1º de la citada ley). A fin de establecer las medidas de promoción pertinentes de acuerdo con los objetivos antes enunciados, dispuso que se entenderá por bienes y servicios promocionados a aquellos que se encuentren incluidos en las listas que se confeccionan a tal efecto por el Poder Ejecutivo Nacional, y que cumplan con los principios allí enunciados (v. art. 8 del referido plexo legal). En lo que aquí interesa, estableció que la exportación de los bienes y servicios promocionados gozará de una deducción en el balance impositivo del impuesto a las ganancias del exportador de hasta el 10% del valor FOB de los bienes y servicios exportados (conf. art. 9 inc. b) de la Ley Nº 23.101). En cumplimiento de esa manda reglamentaria, a través del Decreto Nº 173/85, el Poder Ejecutivo Nacional elaboró y aprobó la lista de bienes promocionados, de acuerdo con las mercaderías comprendidas en las partidas la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA) que se detallaron como planilla anexa a ese decreto (conf. art. 1º). Ahora bien, por conducto del artículo 1º del Decreto Nº 553/89, se creó un derecho de exportación adicional del 20% sobre el valor en Aduana, imponible y oficial, aplicable a las exportaciones para consumo de la totalidad de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Exportación (NADE) y se estableció que las exportaciones para consumo alcanzadas por el artículo 1º no gozarán del beneficio previsto en el artículo 1º del Decreto Nº 173/85 (conf. art. 2 inc. a) del citado decreto). Por otra parte, el Decreto Nº 2657/91 sustituyó la NADE y la NADI por la Nomenclatura de Comercio Exterior que se basó en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de mercaderías elaborado en el marco de los compromisos internacionales adoptados en el ámbito del MERCOSUR y la Asociación Latinoamericana de Integración.

VI.2.- Realizada la reseña normativa precedente, en el dictamen al que se remitió la Corte Suprema en los autos "El Marisco SA" (del 27/05/09), la Procuradora Fiscal consideró que, a partir de lo dispuesto por el Decreto Nº 553/89, "el Poder Ejecutivo modificó sustancialmente la definición de los 'bienes y servicios promocionados'. Abandonó la enumeración que -en base a la NCCA- había efectuado en el Anexo del [Decreto Nº 173/85], empleó la NADE a tales efectos, implementó un derecho de exportación adicional a la totalidad de las mercaderías abarcadas en esta última y las excluyó del beneficio de la deducción previsto en el artículo 9, inciso b) de la [Ley Nº 23.101]". Además, consideró que esas medidas implicaron "la derogación del [Decreto Nº 173/85] y su reemplazo por un nuevo universo de medidas tendientes a incrementar los ingresos públicos y eliminar los beneficios sectoriales, en el marco de la situación de emergencia de la cual se hizo mérito al momento de adoptar la decisión (cfr. segundo párr. de los Consids. del D. 553/1989)". En virtud de ello y de acuerdo con los términos en que fueron adoptadas esas medidas, señaló que "[l]o expuesto torna aplicable la doctrina de V.E. según la cual, tratándose de leyes sucesivas, que legislan sobre la misma materia, la omisión en la última de disposiciones de la primera, importa seguramente dejarlas sin efecto, cuando la nueva ley crea -como ha sucedido con el [Decreto Nº 553/89]- un sistema completo, más o menos diferente del de la ley antigua (en el sub lite, de aquel establecido por el [Decreto Nº 173/85]). No sería prudente, en tales condiciones, alterar la economía y la unidad de la ley nueva, mezclando a ella disposiciones quizás heterogéneas de la ley anterior, que ella ha reemplazado" (Fallos: 192:392; 248:257; 319:2185). Por otro lado, en relación con el argumento referido a que el Decreto Nº 2657/91 restauraba la reglamentación y el beneficio contemplados en el Decreto Nº 173/85, expuesto en similares términos por la actora en las presentes actuaciones, la procuradora reiteró que el beneficio sobre los "bienes y servicios promocionados" allí enumerados según la NCCA había sido definitivamente abandonado con el dictado del Decreto Nº 553/89. Al respecto, expuso que "las medidas promocionales de carácter particular como la sub judice -contenidas en el art. 8 a 11 de la [Ley Nº 23.101]- requieren de las listas que confeccione a tal efecto el Poder Ejecutivo Nacional, sobre la base de alguno de los cuatro principios que enumera el precepto. /// En tales condiciones, es evidente para mí que el [Decreto Nº 2657/91] se limitó a sustituir a la NADE y a la NADI por la NCE, sin aprobar a tal efecto una nueva lista de mercaderías a las que se les aplicara el beneficio de la deducción previsto en el artículo 9, inciso b) de la [Ley Nº 23.101], ni restaurar la vigencia de aquella contenida en el Anexo del [Decreto Nº 173/85]". Sobre ese punto, recordó que "la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en la norma" (Fallos: 311:1042). De este modo, sostuvo que el Decreto Nº 2657/91 "no [ha] devuelto su vigencia a la enumeración de los 'bienes y servicios promocionados' realizada sobre la NCCA por su similar [Nº 173/85], sin que pueda entenderse que exista una redacción descuidada o desafortunada del legislador (Fallos: 307:517, entre otros), quien podría haber aprobado una nueva lista sobre la cual rija el beneficio de la deducción o restaurado la vigencia de aquella contenida en el Anexo del [Decreto Nº 173/85] y -sin embargo- no lo hizo?". A partir de los fundamentos antes reseñados, y en tanto no se observan en autos motivos que justifiquen apartarse de la doctrina sentada en la causa "El Marisco SA" (del 27/05/09), corresponde rechazar los agravios de la actora referidos a la vigencia del beneficio por ella invocado.

VI.3.- Por otro lado, en relación con los agravios fundados en el planteo de inconstitucionalidad del Decreto Nº 553/89, es dable recordar que el Máximo Tribunal en la causa "Antonio Barillari" (Fallos: 332:1147) reiteró las consideraciones expuestas en la causa "El Marisco SA" (del 27/05/09) y en función de aquellas señaló que "se extrae fácilmente la

conclusión de que el beneficio de desgravación en el balance impositivo previsto en el [artículo 9 inciso b) de la Ley N° 23.101] no es directamente operativo, en tanto se aplica respecto de la exportación ?de los bienes y servicios promocionados? (art. 9°, párrafo primero), y según el art. 8° de la ley éstos son los ?incluidos en las listas que confecciona a tal efecto el Poder Ejecutivo Nacional, sobre la base de alguno de los cuatro principios que enumera el precepto??. Asimismo, destacó que ?la conclusión expuesta se corrobora, si se tiene en cuenta, además, que la ley no fija el quantum de tal deducción sino que se limita a establecer un tope (?hasta el 10 por ciento del valor F.O.B. de los bienes y servicios exportados?). De manera que también resulta necesaria la actuación del Poder Ejecutivo para determinar -dentro del límite autorizado por la ley- cuál sería el porcentaje de la deducción que podría ser aplicada en los balances impositivos?. Señaló que ?en definitiva, la ley difiere al Poder Ejecutivo tanto la determinación de las mercaderías cuya exportación resultaría promocionada, como la determinación del quantum de la desgravación sobre la que versa esta causa, estableciendo, en relación a lo primero, una serie de principios que aquél debía contemplar en la elaboración de las listas respectivas, y con respecto a lo segundo un tope que no podía ser excedido?. Por último y en lo que aquí interesa, sostuvo que no se encontraba previsto ningún límite en la Constitución Nacional, como así tampoco en la Ley N° 23.101, en el sentido de que el Poder Ejecutivo Nacional estuviera impedido de modificar, suspender o dejar sin efecto lo dispuesto por el Decreto N° 173/85. En efecto, tal como fue advertido anteriormente, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos ni a la inalterabilidad de los mismos (Fallos: 268:228; 272:229; 291:359; 300:61; 308:199; 310:2845; 311:1213, entre otros). VI.4.- En función de las consideraciones antes vertidas y en concordancia con la opinión vertida por el Fiscal General Subrogante de Cámara (v. fs. 465/466), corresponde rechazar los agravios en estudio y confirmar el decisorio apelado en lo que al punto se refiere. VII.- Que en lo que respecta a la confiscatoriedad del gravamen pretendido por el Fisco, es dable destacar que -conforme fue señalado por el tribunal a quo- esta pretensión remite a la valoración de los extremos fácticos acreditados en la presente causa en tanto que implica verificar si en autos se configura la regla sentada por la Corte Suprema en los precedentes ?Santiago Dugan Trocello SRL? (Fallos: 328:2567) y ?Candy SA? (Fallos: 332:1571). En relación con esta materia, esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683, de modo tal que es dable, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re: ?Merlino Automotores S.A.? del 12/03/09; Sala II, in re: ?Frigorífico Marejada S.A.? del 29/12/09; Sala IV, in re: ?Agropecuaria Laishi S.A.? del 15/04/10; esta Sala, in re: ?Del Buono, Jorge Luis? del 15/03/07; entre otros). Dicha regla general, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re: ?Del Buono?, del 15/03/07). En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re: ?Amadeo Camogli y Ciminari SC?, del 01/11/07, entre otros). En este sentido, es dable adelantar que dicho supuesto de excepción no se configura en la presente causa. VII.1.- Al respecto, cabe recordar que el mecanismo del ajuste por inflación, previsto en el Título VI de la Ley N° 20.628 (t.o. 1997) y sus modificatorias, se encuentra, en la práctica, suspendido, toda vez que el artículo 39 de la Ley N° 24.073 dispuso -a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la Ley N° 11.683 y en las normas de los tributos por ella regidos, no alcanzados por las disposiciones de la Ley N° 23.928- que las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicados a partir del 1° de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta marzo de 1992 inclusive. Sin perjuicio de introducir algunas modificaciones sustanciales en el régimen de la Ley N° 23.928, la Ley N° 25.561 ratificó que ?[e]n ningún caso se admitirá la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley? (art. 7° de la Ley N° 23.928, texto según el art. 4° de la Ley N° 25.561). Además, el legislador mantuvo la derogación a partir del 1° de abril de 1991, de todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios (art. 10 de la Ley N° 23.928, texto según el art. 4° de la Ley N° 25.561). Ahora bien, en el precedente ?Candy SA? (Fallos 332:1571) la Corte Suprema fijó un estándar con arreglo al cual debe evaluarse si las normas que impiden realizar el ajuste por inflación poseen efectos confiscatorios sobre el patrimonio del contribuyente en cada caso concreto. De acuerdo con ese precedente, ello ocurriría si se produce una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (arg. Fallos 242:73; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros). Asimismo aclaró que ?en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite [de confiscatoriedad] varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo? (CSJN in re: ?Candy SA? y

sus citas de Fallos 210:855, 1208). A fin de acreditar la confiscatoriedad, el Alto Tribunal consideró que la prueba era insuficiente cuando consistía en una mera comparación 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. En tal sentido, en "Candy SA" se tomó en consideración que el tributo que la contribuyente debía abonar representaba el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la empresa en ese mismo ejercicio, lo cual tornaba inconstitucional la aplicación del tributo en cuestión en el caso concreto. VII.2.- Sobre este punto, tal como fue advertido en el primer considerando del presente decisorio, el tribunal a quo destacó que "resulta imprescindible que el contribuyente demuestre acabadamente que el impuesto discutido excede su capacidad económica, entendiéndose por tal su capacidad contributiva". Asimismo, recordó que -en miras a acreditar tal extremo- la actora ofreció una prueba pericial contable. Ahora bien, resaltó que "[n]o se puede soslayar que según lo manifestado por el perito del Fisco el libro diarios N° 2 y N° 3 poseían registros fechados con anterioridad a su rúbrica, lo mismo que el libro Depósito de acciones y Registro de Asistencia a Asambleas Generales N° 1; el balance comercial tiene varias inconsistencias; el libro de Inventarios y Balances no cumplimenta lo dispuesto en los arts. 48 in fine y 52 del Código de Comercio en cuanto a la falta de firma de los interesados por algunos balances cerrados y en cuanto a la falta de registro del cuadro de Resultados a valores históricos". A partir de ello, consideró que "[e]stas razones desmerecen las conclusiones del informe pericial, el que por otra parte vuelca una diferente opinión de cada uno de los peritos a los puntos a desarrollar". Por otro lado, sostuvo que "la acreditación de tal confiscatoriedad es responsabilidad primigenia de la actora, que no ha siquiera calculado cuál sería la tasa efectiva del impuesto al no permitirse el mecanismo de ajuste por inflación. Es más, a pesar de contar con los elementos para hacerlo, en los alegatos se limita a decir que "los expertos concluyeron, si bien con diferencias en cuanto al resultado impositivo a que se arriba, en que la alícuota efectiva aplicable como consecuencia de la no aplicación del ajuste oscila en un 50%". En relación con ello, cabe destacar que del examen del informe pericial y de las constancias de la causa es posible constatar las afirmaciones vertidas por el Tribunal Fiscal, tanto en lo que se refiere a la forma en que eran llevados los libros de la actora, como así también en lo que concierne a las conclusiones expuestas por los expertos de acuerdo con la regla de los precedentes antes referidos (v. fs. 332/358). Por este motivo, de acuerdo con lo que se expone seguidamente, corresponde estar a las conclusiones fácticas realizadas por el Tribunal Fiscal en cuanto consideró que la actora no acreditó los extremos necesarios para la procedencia de su pretensión (arg. art. 86 inc. b) de la Ley N° 11.683). En efecto, el perito propuesto por el Fisco Nacional señaló que los libros de la actora no era llevados en legal forma debido a diferentes inconsistencias (v. fs. 336/337). Al respecto, destacó que los libros Diario N° 2, Diario N° 3 y Depósito de Acciones y Registro de Asistencia a Asambleas General N° 1 poseían registros fechados con anterioridad a sus rubricas. Agregó también que el libro Diario N° 3 poseía registros hasta el cierre 31/12/11 atrasados a la fecha de la compulsa 15/10/12. Por otra parte, advirtió que el balance comercial cerrado al 31/12/02 poseía las siguientes inconsistencias: "1. El total de amortizaciones del ejercicio que surge del Anexo Bienes de Uso de \$ 390.144,67 no es coincidente con el que consta en el Detalle de Gastos por Departamento de \$ 871.301,12. // 2. El total de gastos de Administración de \$ 1.482.325,38 del Detalle de Gastos por Departamento no es coincidente con el consignado en el Estado de Resultados por \$ 1.412.133,85". Asimismo, expuso que en el "dictamen del auditor de los estados contables por los ejercicios comerciales cerrados en los años 2001 y 2002 se informa una limitación importante en la tarea profesional por resultar la primer auditoría y no haber podido constatar los saldos iniciales en las cuentas patrimoniales y por no haber podido satisfacerse de la propiedad de la totalidad de los inmuebles de la empresa que representan \$ 582.705,29 según los registros contables, respectivamente". Por otra parte, destacó que el "libro de Inventarios y Balances no cumplimenta lo dispuesto en el artículo 48 in fine del Código de Comercio en cuanto a la falta de firma de los interesados, por los balances cerrados en los ejercicios 1993 a 1997 y de 2000 a 2006", que el dicho libro "no cumplimenta lo dispuesto en el artículo 52 del Código de Comercio en cuanto a la falta de registro del Cuadro de Resultados a valores históricos" y que "no constaba el registro del balance histórico correspondiente al ejercicio cerrado en el año 2002". Frente a las inconsistencias señaladas, el experto propuesto por la actora -más allá de afirmar que los libros eran llevados en legal forma- no expuso ninguna explicación procedente a fin de respaldar la veracidad a los datos contenidos en esos registros y en modo alguno desconoció la existencia de tales falencias (v. fs. 335/336). Asimismo, en relación con la magnitud del importe que debería abonar la actora por aplicación de las normas impositivas vigentes según lo exigía el Fisco, los expertos de ambas partes tampoco arribaron a soluciones concordantes. En este sentido, es dable destacar que el perito de la actora expuso que "para el desarrollo del mismo y atento a que no se efectuó una Auditoría de la información contable conforme las Normas Profesionales, es opinión de este perito que los datos volcados surjan de información convalidada tanto por el contribuyente como por la Administración Federal de Ingresos Públicos quien realizó una verificación integral de la información contable, así como la liquidación del tributo por el ejercicio en cuestión". En igual sentido, el perito propuesto por el Fisco destacó que no se auditaron los estados contables. Por otro lado, en cuanto a la afectación del gravamen pretendido en la rentabilidad y en el

patrimonio neto de la actora, tampoco se observa una conclusión asertiva por ambos expertos. En efecto, sin perjuicio de las inconsistencias señaladas, el perito propuesto por la actora consideró que el resultado del ejercicio ascendía a \$ 884.360,09 (pesos ochocientos ochenta y cuatro mil trescientos sesenta con 09/100), el que luego de aplicar el impuesto pretendido por el Fisco se reduciría a la suma de \$ 352.744,25 (trescientos cincuenta y dos mil setecientos cuarenta y cuatro con 25/100), sin indicar dicho experto el porcentaje de afectación en la rentabilidad. Al respecto, el perito propuesto por el Fisco señaló que las inconsistencias antes indicadas no permiten ¿ciertamente informar el porcentaje que afectaría el pago del mismo a la rentabilidad y en su caso al patrimonio neto determinado según las normas y resoluciones técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas?. Agregó que ¿computar el Patrimonio Neto al cierre, implica una distorsión de los guarismos relacionados, ya que este último contiene la utilidad neta contable generada en el ejercicio?. Sin perjuicio de esas salvedades, destacó que la rentabilidad respecto del patrimonio antes del cómputo del impuesto asciende al 60,15% y luego de su aplicación sería del 30,60%. Asimismo, ambos expertos concluyeron que -tanto aplicando, como no, el impuesto referido- se constataba un incremento en el patrimonio neto de la actora, aunque difiriendo en los porcentajes finales (v. fs. 343). Por otro lado, el perito propuesto por la actora sostuvo que de aplicarse el ajuste por inflación el gravamen equivaldría a un 50,55% del resultado comercial constatado en período fiscal 2002, mientras que el experto propuesto por el Fisco sostuvo que representaría un 49,12% de los beneficios obtenidos en ese ejercicio y del 30,01 del patrimonio neto (v. fs. 348). De acuerdo con lo antes expuesto, en la medida en que la actora no desconoció que sus libros no eran llevados en debida forma y que en el informe pericial tampoco se verifica un supuesto de confiscatoriedad, de acuerdo los porcentajes de afectación del resultado impositivo o de las utilidades de la empresa en los términos de la causa ¿Candy SA?, es posible concluir que no se configura en autos un supuesto de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos o del material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate (esta Sala in re: ¿Del Bueno, Jorge Luis?, del 15/03/07; entre otros). Por tales motivos, corresponde estar a la valoración efectuada por el tribunal de grado (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683).

VII.3.- En relación con el ofrecimiento de una nueva prueba pericial ante esta Alzada (en miras de acreditar los extremos verificados en la causa ¿Candy SA?), es dable reiterar que el recurso de apelación ante esta Alzada se encuentra limitado en relación a la revisión de los extremos fácticos constatados por el tribunal de grado, salvo cuando las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683), supuesto que no se verifica en el sub lite. En efecto, la parte actora en su memorial se limitó a solicitar la producción de una nueva pericia contable, sin hacerse cargo de las irregularidades constatadas en los libros contables (de acuerdo con lo informado en el dictamen pericial obrante en autos), las que subsistirían en caso de realizarse una nueva prueba pericial contable con sustento en tales registros. Por otro lado, en lo que respecta al procedimiento seguido en la anterior instancia, es dable destacar que luego de notificarse personalmente de la pericia (v. fs. 379), la recurrente no impugnó las conclusiones de los expertos, ni tampoco solicitó en forma oportuna las aclaraciones pertinentes en miras a acreditar los extremos requeridos para la procedencia de su pretensión. En efecto, conforme como fue advertido por el tribunal a quo, ¿la acreditación de tal confiscatoriedad [como consecuencia de no aplicarse el ajuste por inflación] es responsabilidad primigenia de la actora, que no ha siquiera calculado cuál sería la tasa de efectiva del impuesto al no permitirse el mecanismo de ajuste por inflación? (v. fs. 397). Esta falencia probatoria es imputable a dicha parte, ya que omitió acreditar en la instancia anterior un extremo conducente para la procedencia de su pretensión. Dicha negligencia -atribuible al obrar discrecional de la actora- no puede ser suplida en esta instancia, máxime teniendo en cuenta el carácter limitado del recurso (conf. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683).

VII.4.- De acuerdo con las consideraciones antes vertidas, toda vez que no se configura un supuesto de error o arbitrariedad manifiesta en la apreciación de las circunstancias fácticas acreditadas en autos, corresponde confirmar el decisorio apelado en tanto que no se verifican en autos los extremos considerados en la causa ¿Candy SA?.

VIII.- Que en lo que se refiere a los agravios deducidos por ambas partes contra la forma en fueron impuestas las costas, toda vez que -de acuerdo con las consideraciones antes vertidas- la actora ha resultado sustancialmente vencida, por aplicación del principio general de la derrota (respecto del cual no se encuentra mérito alguno para apartarse) corresponde modificar el pronunciamiento apelado e imponer las costas de ambas instancias a la accionante vencida (arg. art. 68 primer párrafo del CPCCN). Atento a lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP- DGI), rechazar el recurso de apelación deducido por la firma AUGUSTA MEGARA SA y modificar parcialmente la resolución de fojas 394/399. En consecuencia, corresponde revocar la declaración de nulidad de la determinación de oficio del período fiscal 2000, confirmar la resolución administrativa apelada en ese aspecto, y confirmar el decisorio apelado en lo demás en que decide; 2) Imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (art. 68 primer párrafo del CPCCN). Se deja constancia de que no suscribe la presente el Dr. Pablo GALLEGOS FEDRIANI por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).- Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.- Guillermo F. TREACY Jorge F. ALEMANY

006764E