



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

12912/2020

CITYSSAN S.A. c/ AFIP - DGI s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de julio de dos mil veinticinco, reunidos en acuerdo los jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto en los autos caratulados "CITYSSAN S.A.c/ AFIP - DGI s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO", el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que mediante la [sentencia del 31 de mayo de 2023](#) el juez de la anterior instancia rechazó la acción promovida por la firma actora tendiente a "...obtener una declaración judicial [de] certeza que establezca si la no aplicación del llamado ajuste por inflación al liquidar el Impuesto a las Ganancias [N° 20.628] del período fiscal 2019, vulnera derechos constitucionales, como es el de no 'confiscatoriedad'". Mediante aquella, también había solicitado la declaración de inconstitucionalidad de las modificaciones introducidas por la Ley n° 27.541 a la Ley de Impuesto a las Ganancias, en tanto dispuso que el referido ajuste por inflación previsto en el Título VI de la mencionada ley, sólo podía imputarse en sextos a lo largo de seis períodos fiscales. La acción fue rechazada, sin costas "atento la ausencia de contradicción, con excepción de los honorarios del perito contador", que fijó a cargo de la parte actora.

En primer término, puso de manifiesto que si bien en el "Objeto" indicado en el escrito de inicio se había hecho referencia en primer término al período fiscal 2019 y luego al período fiscal 2018, lo cierto es que en el caso de autos, "...la pretensión traída a conocimiento del suscripto, se circunscribirá al ejercicio económico comenzado el

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719

01/08/2018 y finalizado el 31/07/2019 porque así surge de los estados contables acompañados por la actora y de la pericia contable practicada, que no fue impugnada por aquella...”.

Señaló que la vía intentada resultaba procedente. Luego, recordó algunas de las consideraciones relevantes del precedente “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo” dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y puntualizó que, de conformidad con lo allí establecido, no estaba excluida la posibilidad de que se configurara un supuesto de confiscatoriedad, cuando la alícuota a ingresar por el contribuyente insume una porción sustancial de las rentas obtenidas o excede cualquier límite razonable de imposición.

Puntualizó que si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el referido precedente examinó el período fiscal 2002, “...valorando el particular contexto vivido a raíz de la crisis económica, política y social; lo cierto es que con posterioridad remitió a su aplicación en otras causas donde se debatían otros períodos fiscales”. En tal sentido, indicó diversos precedentes de la Corte en los que se consideró aplicable el mecanismo de ajuste respecto de diversos períodos fiscales.

Sin perjuicio de lo señalado, destacó que con posterioridad al dictado del aludido precedente “Candy”, el Congreso de la Nación mediante las Leyes n° 27.430 (BO 29/12/2017) y 27.468 (BO 04/12/18) modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones), en cuanto aquí interesa, en lo relativo al mecanismo de ajuste por inflación.

Relevó que a partir del dictado de la Ley n° 27.430 se volvió a hacer operativo el denominado mecanismo de ajuste por inflación, aunque sujetándolo a que la variación del Índice de Precios Mayoristas (IPIM) superara el 100% acumulado a lo largo de 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida. Preciso que esas modificaciones, surtieron efecto respecto de los períodos fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive.

Luego, y a partir del dictado de la Ley n° 27.468, se dispuso el reemplazo del Índice de Precios Mayoristas (IPIM) por el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC) y se estableció que en lo que al período 2018 respecta "...ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre (...) supere un cincuenta y cinco (55) por ciento". Asimismo dispuso que, en caso de resultar aplicable, aquél no se computaría íntegramente en el ejercicio 2018 sino que sería diferido en 2/3 partes a los ejercicios fiscales 2019 y 2020.

En tales condiciones, expresó que "...lo cierto es que el precedente en el cual el actor sustenta su demanda (Fallos 332:1571) no resulta directamente aplicable al supuesto de autos. Ello es así pues, con posterioridad al mismo, se dictaron las Leyes Nros. 27.430 y 27.468 (...) **que resultan especialmente aplicables a la cuestión aquí debatida**, pues conciernen al ajuste por inflación, a la vez que comprenden los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/18 (recuérdese que el *sub lite* involucra el período fiscal iniciado el 01/08/18 y finalizado el 31/07/19)" (el destacado es del original).

Refirió que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al dictar el precedente previamente referido destacó "... 'la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23.928' a partir de la cual, 'no sólo habían sido derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda'".

Citó fragmentos de los mensajes de elevación de los proyectos que culminaron en la sanción de las leyes 27.430 y 27.468 en orden a la necesidad de readecuar las disposiciones al "...contexto económico actual que evidencia una marcada tendencia de reducción de los niveles de inflación".

Con base en las consideraciones señaladas, destacó que a partir del dictado de las Leyes n° 27.430 y 27.468 "...se tornó operativo el mecanismo legal de ajuste por inflación, bajo determinadas circunstancias, a partir de lo cual cabe concluir que entre el precedente "Candy SA" y el *sub lite* no existe una similitud sustancial, por haberse modificado el régimen normativo en el que se sustentó".

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719

Definido ese primer aspecto, examinó si en el caso resultaba procedente la aplicación del mecanismo de ajuste respecto del período fiscal involucrado en la causa (comprendido entre el 01/08/18 y el 01/07/19), de modo que realizó un relevamiento de la normativa que consideró aplicable. Concluyó que, contrariamente a lo afirmado por la parte actora, aquella no se hallaba impedida de aplicar el mencionado mecanismo, sino que, de conformidad con lo establecido en las Leyes n° 27.430 y 27.468 su aplicación estaba supeditada al cumplimiento de ciertas condiciones.

En el caso concreto, y tratándose del primer ejercicio comenzado a partir del 01/01/18, la condición residía en que la variación del IPC superara el 55%. Destacó que la parte actora no había aportado ninguna prueba tendiente a acreditar ese extremo. Sin perjuicio de ello, puso de manifiesto que de la información oficial publicada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) resultaba que, para dicho período, la variación había ascendido al 54,4%, de modo que resultaba inaplicable al caso el mecanismo de ajuste. Por lo demás, agregó que la parte no había cuestionado la constitucionalidad de la condición establecida en el artículo 3 de la Ley n° 27.468 mediante el cual se sustituyó el último párrafo del artículo 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, referida precisamente a la condición vinculada con la variación del IPC.

Finalmente, expresó que la pretensión tendiente a que fuera declarada la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la reforma introducida mediante la Ley n° 27.541 (BO 23/12/19) en cuanto dispone que el monto determinado en concepto de ajuste por inflación sólo puede computarse en forma fraccionada a lo largo de seis ejercicios, no merecía ser atendida. Ello, con fundamento en que esa modificación fue dispuesta en relación con el primer y segundo ejercicio iniciados a partir del 01/01/19, de modo que no resultaría aplicable en relación al período involucrado en la presente causa que, como se señaló, inició el 01/08/18.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

II.- Que contra dicha sentencia, la parte actora apeló y expresó sus agravios el 28 de junio de 2023, los que fueron replicados por la parte contraria el 6 de agosto de 2023.

La parte actora manifiesta en primer término que su acción declarativa de certeza, respecto de la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, es relativa al Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2019.

Insiste en que la cuestión planteada resulta sustancialmente análoga a la examinada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Candy", en la medida en que si se abonara el impuesto referido, sin hacer aplicación del ajuste, se verificaría un supuesto de confiscatoriedad ya que aquél absorbería una parte sustancial de la renta.

Hace referencia a que, de conformidad con lo consignado en el dictamen pericial, la no aplicación del ajuste conduciría a que se convalidara la aplicación de una tasa efectiva del impuesto del 92,87%, lo cual, según sostiene, resulta confiscatoria. Considera que su parte se vio impedida de aplicar el mecanismo de ajuste más allá del cambio normativo vigente para el período fiscal involucrado en la causa, circunstancia que a su modo de ver, justifica la aplicación de las pautas contenidas en el precedente "Candy".

Considera que las modificaciones incorporadas a partir de la sanción de las Leyes n° 27.430 y 27.468 reestablecieron el ajuste para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/18 pero únicamente en contextos de "alta inflación" "...con lo cual la situación o status según el cual deviene aplicable un método u otro, en forma parcial o directamente aplicable, dan más sustento al planteo de esta parte".

Hace hincapié en que la posibilidad de diferir la imputación del ajuste contenida en la Ley n° 27.468, y profundizada por la Ley n° 27.541, impide que se concrete la corrección del efecto distorsivo provocado por la inflación, sobre todo si se tiene en cuenta que no se halla prevista la posibilidad de ajustar por inflación los diferimientos.

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719

Transcribe fragmentos del informe pericial y concluye que el apartamiento de sus conclusiones se advierte arbitrario en la medida en que de él resulta que la tasa efectiva del impuesto, sin hacer aplicación del mecanismo de ajuste, alcanza un 92,87%, lo que resulta confiscatorio.

III.- Que el 15 de septiembre de 2023 tomó intervención el Señor Fiscal General quien dictaminó que, a su entender, en los términos en que se hallaba planteada la cuestión, "...la actora podría demostrar que la imposibilidad de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias por no haberse superado el índice previsto para el período liquidado resulta inaplicable al caso, en la medida en que la "alícuota efectiva" a ingresar, de acuerdo con esos parámetros, insumiría una sustancial porción de las rentas, configurándose un supuesto de confiscatoriedad".

Sin perjuicio de ello, consideró que "...la comprobación de tal supuesto —esto es, la confiscatoriedad derivada de la imposibilidad de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación por no haberse superado el piso inflacionario— en mi opinión no determina, por sí misma, que la imputación diferida también resulte violatoria del derecho de propiedad de la contribuyente. Por el contrario, la lesión que originaría el aludido fraccionamiento deberá ser alegada y demostrada en cada caso concreto, con la rigurosidad exigida por la Corte Suprema de Justicia en la jurisprudencia reseñada".

IV.- Que, de manera preliminar, corresponde aclarar que sin perjuicio de que la parte actora refiere en su escrito recursivo, en reiteradas oportunidades, que pretende que se convalide la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2019, lo cierto es que la cuestión se circunscribe a la procedencia de realizar el mencionado ajuste aunque con relación al período fiscal 2018, teniendo en consideración que se trata del período iniciado el 01/08/18 que culminó el 01/07/19.

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

En diferente orden de ideas, y de conformidad con lo dictaminado por el Fiscal General el 15 de septiembre de 2023, cabe destacar que la parte actora no formula consideraciones tendientes a señalar las razones en virtud de las cuales correspondería dejar de lado los parámetros contenidos en las Leyes n° 27.430, 27.468 y 27.541. Dicha parte, prescinde de considerar que el caso se halla regido por las pautas establecidas en ellas, y respecto de las cuales no formuló cuestionamientos de índole constitucional. Concretamente, no especifica cuál sería la razón para no tener en cuenta que, tratándose del período fiscal 2018, correspondía acreditar la variación en un mínimo del 55% del IPC, de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Ley n° 27.468 mediante el cual se sustituyó el último párrafo del artículo 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, referida precisamente a la condición vinculada con la variación del IPC.

Por lo demás, las únicas objeciones constitucionales desarrolladas en la demanda se circunscribieron a la irrazonabilidad de que el pretendido ajuste sea practicado en sextos, de conformidad con lo dispuesto por la Ley n° 27.541 que, en atención al período fiscal involucrado, no le resulta aplicable.

Asimismo, y tal como fue puesto de manifiesto en la sentencia apelada, la parte no produjo prueba alguna tendiente a acreditar la variación del referido índice, mientras que; de los datos resultantes de la consulta a la página oficial del INDEC que realizó el juez de la anterior instancia, resulta que no se hallaba cumplida la condición precedentemente aludida.

Por ende, los planteos que esa parte propone, circunscriptos a que el caso debió ser examinado a la luz de lo establecido en el precedente "Candy" pasan por alto lo expresado por el juez de la anterior instancia respecto a que las pautas establecidas en aquel no pueden ser trasladadas respecto de aquellas situaciones que se constaten a partir de la entrada en vigencia de las Leyes n° 27.430, 27.468 y 27.541 que reestablecieron la posibilidad de aplicar el aludido mecanismo de ajuste por inflación y fijaron condiciones específicas en tal

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719

sentido, las cuales, como se indicó precedentemente, no fueron cuestionadas de manera concreta por la actora.

Finalmente, y en virtud de resultar improcedente la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación pretendido por la firma actora, deviene inoficioso el tratamiento de los cuestionamientos relacionados con el efecto distorsivo que provocaría la instauración de diferimientos del ajuste (por tercios o por sextos) previstos en las leyes 27.468 y 27.541. Por lo demás, y a mayor abundamiento, corresponde señalar que tal como fue resuelto en la anterior instancia, el diferimiento por sextos previsto en la ley 27.541 no le resulta aplicable a la parte respecto del período fiscal sometido a discusión, de modo que tampoco le ocasiona gravamen y; en orden al diferimiento por tercios previsto en la Ley n° 27.468, cuya aplicación tendría eventual virtualidad respecto del Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2018, lo cierto es que —además de que no se dan las condiciones para aplicar el mecanismo de ajuste como se expresó en los párrafos precedentes— se trata de un cuestionamiento que fue introducido de manera tardía en la medida en que no formó parte de las pretensiones contenidas en la [demanda agregada a fs. 11/41 de los presentes autos.](#)

En consecuencia, este aspecto también debe ser rechazado.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. 2) Imponer las costas de esta instancia por su orden en virtud de las particularidades de la causa y de la manera en que se decide (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N.)

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto precedente.

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. 2) Imponer las costas de esta instancia por su orden en virtud de las particularidades de la causa y de la manera en que se decide (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N.).

Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal General y, oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 17/07/2025

Alta en sistema: 18/07/2025

Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA



#35024027#464062666#20250715173802719



Poder Judicial de la Nación
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

EXPTE. N° CAF 12.912/2020

**“CITYSSAN S.A. c/ AFIP -
DGI s/ PROCESO DE
CONOCIMIENTO”**

Buenos Aires, fecha de firma electrónica.-

Y VISTOS:

Estos autos caratulados en la forma que se indica en el epígrafe, en trámite por ante este Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 7, que se encuentra en condiciones de dictar sentencia, de los que;

RESULTA:

1.- A fojas 11/41, se presenta la firma CITYSSAN S.A. y promueve acción declarativa de certeza —en los términos del artículo 322 del Código de *rito*— contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP-DGI), a fin de “obtener una declaración judicial que certifique que establezca si la no aplicación del llamado ajuste por inflación al liquidar el Impuesto a las Ganancias [N° 20.628] del período fiscal 2019, vulnera derechos constitucionales, como es el de no ‘confiscatoriedad’”.

Reseña que es una sociedad anónima que tributa como contribuyente el impuesto en cuestión, desde el año 2014 y cuya principal actividad es la venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos.

En este contexto, puntualiza que la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) grava rentas que impliquen un aumento del patrimonio en términos reales, para lo cual resulta esencial que aquel se encuentre expresado en moneda homogénea. En tal sentido, señala que el objetivo de la norma es gravar la utilidad realmente obtenida por el sujeto como consecuencia del ejercicio de su actividad, lo que se traduce en la necesaria aplicación del ajuste por inflación, para evitar recaer sobre utilidades ficticias.

Se refiere luego a los antecedentes normativos del ajuste por inflación. Al respecto, explica que para los ejercicios fiscales previos al año 2018, el mecanismo de ajuste por inflación se encontraba suspendido por efecto de la Ley N° 24.073. Asevera que, sin embargo, la



jurisprudencia del Máximo Tribunal dispuso “que la aplicación al contribuyente de las consecuencias de la Ley N° 24.073 cesaba (pues resultaba inconstitucional) si el contribuyente podía acreditar que, a su respecto y en una determinada liquidación impositiva, la no inclusión del ajuste impositivo por inflación conducía a establecer impuestos confiscatorios”.

Añade que, con posterioridad, la Ley N° 27.430 introdujo una modificación al régimen, haciendo operativo el ajuste por inflación, pero sujetándolo “a que la variación del Índice de Precios Mayoristas (IPIM) superara el 100% acumulado a lo largo de tres años” y aclarando que, asimismo, la reforma introdujo normas de transición, específicamente aplicables para el período fiscal 2018.

Indica que luego, la Ley N° 27.468 incorporó otras modificaciones de importancia, entre las que menciona el reemplazo Índice de Precios Mayoristas (IPIM) por el Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC), la exigencia de una “inflación mínima” del 55% para hacer aplicable el ajuste por inflación impositivo para el ejercicio 2018 y la disposición de que, en caso de ser aplicable el ajuste por inflación, no se computará íntegramente en el ejercicio 2018 sino que será diferido en 2/3 partes a los ejercicios fiscales 2019 y 2020.

En otro orden, arguye que la Ley N° 27.541 modificó la pauta de imputación del ajuste por inflación correspondiente a los ejercicios iniciados a partir de 2019 y 2020, estableciendo que la misma debía efectuarse en partes iguales durante seis ejercicios fiscales, es decir, en sextos.

De este modo, precisa que la situación para el ejercicio fiscal 2019 resultaba clara, pues “el ajuste por inflación impositivo se determina perfectamente (no existe suspensión de hecho ni la exigencia de verificación de un requisito fáctico -nivel de inflación- que no se hubiere producido) pero no se computa íntegramente sino en un sexto, quedando el resto de su cuantía (pérdida o ganancia aunque aquí analizamos el supuesto de una pérdida) para ser imputada (a valor nominal y sin compensación alguna por tal diferimiento) en los cinco ejercicios fiscales siguientes” (*sic*).

Por lo expuesto, sostiene que “el perjuicio que ocasionan las normas no deriva de la no aplicación del ajuste impositivo por





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

inflación, sino de su cómputo fraccionado”, lo que le genera un perjuicio financiero grave. Desde esta perspectiva, a su entender, se está en presencia de “la imposición de un ahorro forzoso por el cual el Estado exige el ingreso de una suma que luego permite recuperar al contribuyente en el futuro, pero sin garantizar la integridad del recupero ni menos aún el mantenimiento de su valor y/o la compensación por la espera”.

Expone que, por ser ello así, es inconstitucional en el caso, la reforma introducida por la Ley N° 27.541 que establece que el ajuste por inflación impositivo que correspondería determinar de conformidad con el procedimiento previsto en el Título VI de la LIG, sólo podrá imputarse en sextos a lo largo de seis ejercicios fiscales.

Insiste en que dicha inconstitucionalidad resulta consecuencia de la no inclusión en forma total del ajuste impositivo por inflación si éste arroja un gravamen clamente confiscatorio, a cuyos fines pueden utilizarse “los *ratios* de confiscatoriedad analizados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los diferentes decisorios”. Además, expone que tal confiscación no es revertida por el derecho eventual a deducir en los ejercicios fiscales futuros el ajuste impositivo por inflación diferido.

Destaca que, por ello, deviene incuestionable la aplicación en el caso, del ajuste por inflación, pues el impuesto pagado en las condiciones explicadas –sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación- sin duda alguna hubiese resultado ilegítimo, en los términos del precedente “Candy”.

En esas condiciones, enfatiza en que, de no haber aplicado el ajuste por inflación en su declaración jurada del periodo que nos ocupa, la alícuota efectiva del tributo ingresado no hubiera sido del 30%, conforme lo dispone la LIG, sino del 89% del resultado impositivo ajustado, correspondiente al ejercicio 2019.

Desde otro lado, se refiere a la procedencia de la acción declarativa de certeza. Argumenta que mediante la presente acción persigue fijar la modalidad de la relación jurídica existente con el Fisco Nacional, a efectos de precaver las consecuencias de la contracción normativa existente, lo cual el genera una situación de incertidumbre.



Por último, ofrece prueba documental y pericial contable y hace reserva de caso federal.

2.- A fojas 69, se expide el Sr. Fiscal Federal y, a fojas 70, de conformidad con lo dictaminado, se tiene por competente al Juzgado. Asimismo, se ordena el traslado de la demanda.

3.- A fojas 73 se declara la rebeldía de la AFIP-DGI.

4.- A fojas 76 se presenta el apoderado de la AFIP – DGI, por lo que a fojas 77 se dispone el cese de la rebeldía.

5.- A fojas 78 se decreta la apertura de la causa a prueba.

6.- Puestos los autos para alegar, en los términos del artículo 482 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (v. fs. 109), sólo la actora hizo uso de su derecho (v. fs. 111/118).

7.- Así las cosas, a fojas 121, el Tribunal ordena como medida para mejor proveer, la remisión de estos autos al Sr. Fiscal Federal, a fin de que se expida respecto de la inconstitucionalidad planteada; quien dictamina a fs. 127/131.

8.- A fojas 132 se llaman los autos para dictar sentencia, y;

CONSIDERANDO:

I.- Ante todo, resulta oportuno señalar que el suscripto no está obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración, sino tan solo en aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros).

Asimismo, en virtud del principio *iura novit curia*, los jueces tienen la facultad de calificar autónomamente la realidad fáctica del





Poder Judicial de la Nación
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

caso y subsumirlas en las normas que la rigen con prescindencia de los fundamentos jurídicos que invoquen las partes y su ejercicio no comporta agravio alguno, toda vez que se limita a subsumir la pretensión en la regla jurídica concretamente aplicable (arg. Fallos: 300:1074; 312:696; 321:2453; 323:2456; 333:828; 334:120).

Por otro lado, cabe recordar que, en el *sub examine*, la accionada fue declarada rebelde y, por lo tanto, no existe su oposición.

No obstante, tal declaración de rebeldía no implica *ipso iure* la recepción de todas las pretensiones planteadas por el actor ni impone por ende al juzgado la obligación de emitir una decisión favorable a la petición de aquél, sino sólo en aquellos supuestos en los cuales la misma sea justa y este acreditada en legal forma (conf. Fenochietto, Carlos Eduardo, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación", Tº 1, Ciudad de Buenos Aires, Astrea, 2001, pág. 273).

En otras palabras, "[l]a declaración de rebeldía del demandado crea, en caso de duda (cfr. art. 60 del C.P.C.C.N.), una presunción de verdad a favor de la contraparte, pero no resulta suficiente para producir la convicción en el juez acerca de la verdad de los hechos en que se funda la demanda, por lo que debe ser reforzada mediante otros medios de prueba. Aún en los supuestos de rebeldía, corresponde siempre determinar si mediante la prueba producida y la presunción legal se han acreditado los hechos en que se apoya el derecho pretendido" (conf. Sala II, *in re*: "Otero Samanta Soledad c/ EN - M Justicia - PFA y otros s/ Daños y Perjuicios", del 10/03/15 y Sala IV, *in re*: "Cruz Carlos Enrique y otros c/ Dir. Gral. de Fabricaciones Militares s/ Empleo público", del 29/09/09).

Razón por la cual, en el caso de contumacia de la accionada, la pretensión del actor no puede soslayar las reglas de la carga de la prueba y de la sana apreciación de los tribunales (conf. Palacio, Lino Enrique, "Derecho Procesal Civil", T. IV, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005, Nº 478, págs.191/192).

II.- Sentado ello, cabe recordar que en el *sub judice*, la firma "CITYSSAN SA" promueve la presente acción declarativa de certeza, en los términos del artículo 322 del Código de rito, contra el Ente Fiscal, a fin de que "se establezca si la no aplicación del llamado ajuste

por inflación al liquidar el Impuesto a las Ganancias vulnera derechos y garantías constitucionales como es el de 'no confiscatoriedad', a cuyos efectos solicita la aplicación del precedente "Candy" (Fallos 332:1571).

Plantea, además, la inconstitucionalidad y/o inaplicabilidad de la Ley N° 27.541, en cuanto permite imputar sólo un sexto del ajuste por inflación impositivo que correspondiese determinar, a lo largo de seis períodos fiscales.

Ahora bien, respecto al período fiscal a considerar, atento a que la accionante en el "Objeto" del escrito de inicio, refiere en primer lugar al período fiscal 2019, y a continuación, al 2018, es menester puntualizar que el análisis de la pretensión traída a conocimiento del suscripto, se circunscribirá al **ejercicio económico comenzado el 01/08/2018 y finalizado el 31/07/2019** porque así surge de los estados contables acompañados por la actora y de la pericia contable practicada, que no fue impugnada por aquella (v. Anexo III d), a fs. 43/48, y punto b) de la pericia obrante a fs. 101/106, respectivamente).

III.- Habiendo circunscripto la cuestión a resolver corresponde de manera previa, analizar la idoneidad de la vía procesal elegida, para lo cual debe examinarse si la demanda cumple con los recaudos que dispone el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

III.1.- Al respecto, el artículo 322 del Código de Rito establece que "[p]odrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente" (v. art. 322 del CPCCN).

III.2.- Sentado lo expuesto, es menester destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia recaída en los autos caratulados "Festival de Doma y Folklore" (Fallos: 341:101) —causa en la que también se debatía una cuestión impositiva— precisó que "la acción declarativa de certeza debe responder a una 'causa' o 'caso contencioso' (art. 116 Constitución Nacional, art. 2 ley 27), no pudiendo tener un carácter simplemente consultivo ni importar una indagación





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 7

meramente especulativa (Fallos: 307:1379) pues ello exigiría al Poder Judicial exceder las atribuciones jurisdiccionales concedidas por la Constitución Nacional. La acción aquí intentada fue concebida como un proceso de naturaleza preventiva -no reparatoria- por medio del cual se busca resolver un caso concreto. Así, [la] Corte Suprema ha decidido que la acción declarativa de certeza 'debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes -al que se le atribuye ilegalidad o arbitrariedad manifiesta- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto' (Fallos: 307:1379; 310:606, entre muchos otros). La finalidad de esta acción, por lo tanto, siempre es hacer cesar un estado de incertidumbre cuando provoque un gravamen al peticionante".

A continuación, el cintero Tribunal añadió que "el art. 322 del Código Procesal civil y Comercial de la Nación que regula la acción declarativa dispone que la incertidumbre debe recaer sobre la 'existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor'. El perjuicio o lesión actual al actor es necesario dado que sin su presencia no puede existir una causa o controversia en el sentido que le ha dado [la] Corte (conf. doctrina de Fallos: 319:2642; 320:2964, disidencia de los jueces Belluscio, Petracchi y Bossert, entre otros). Los requisitos de procedencia de esta acción son, entonces, la falta de certeza y la lesión actual, o para ponerlo en términos normativos, la incertidumbre (art. 322 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y el caso (art. 116 Constitución Nacional, art. 2 ley 27)".

Puntualmente, el Alto Tribunal señaló que "de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto (Fallos: 307:1379; 327:2529, entre otros). Así lo ha establecido este Tribunal al considerar que la afectación concreta se halla probada cuando existe una determinación de oficio por parte del organismo fiscal o cuando este ha emitido intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos (Fallos: 327:1051, 1083; 328:3599; 330:3777, entre otros). En esos casos, la Corte ha considerado que existe una conexión directa entre los intereses o los derechos que la parte actora puede considerar afectados y la norma o acto al que ella atribuye dicho perjuicio".



Ahora bien, más allá de que en dicho precedente, el Máximo Tribunal concluyó que no se encontraba configurada en el caso concreto la incertidumbre alegada, lo cierto es que consideró que “la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa. En efecto, la situación de **incertidumbre que afecta al ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata**, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza, es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial” (el destacado no resulta del original).

III.3.- Bajo este contexto, de la compulsa de la causa se advierte que el contribuyente funda la procedencia de la acción en “el peligro por la acción de la AFIP que debería desarrollar siendo consecuente con su Nota Externa N° 10/02 (embargos preventivos... [y] procedimiento de determinación de oficio)” (s/c) (v. fs. 11/41).

En ese sentido, mediante la Nota Externa 10/02, (B.O. del 24/10/2002), el entonces Administrador Federal sostuvo que “en el dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación 375, de fecha 4 de octubre de 2002, se expresa que ‘... a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, los sujetos comprendidos en el Tít. VI, de la ley del gravamen, deben partir de los balances comerciales, en su caso impositivos, confeccionados en moneda histórica y, de corresponder, practicar los ajustes pertinentes **sin considerar corrección alguna mediante la aplicación de índices**” (el destacado no resulta del original).





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

De esa forma, estimó que “los sujetos que confeccionan estados contables en moneda constante (homogénea), para determinar el resultado neto impositivo deben ajustar su resultado neto contable a fin de eliminar el importe correspondiente al efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda”.

III.4.- Así las cosas, es menester destacar que, más allá de que la accionante presentó la Declaración Jurada correspondiente al período 2018/2019 en moneda homogénea aplicando el ajuste, en el *sub examine*, lo que pretende es poner fin a la incertidumbre sobre si corresponde la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación previsto en la Ley del Impuesto a las Ganancias y su íntegra inclusión en la declaración jurada correspondiente al período en cuestión (v. estados contables: Nota 2 “Normas Contables”, ap. 2.1. “Ajuste para reflejar las variaciones del poder adquisitivo de la moneda”, fs. 43/48 y asimismo, v. ap. VII de la demanda).

Robustece lo anterior, lo afirmado por la Excelentísima Cámara del fuero, en cuanto a que la Nota Externa N° 10/02 —que aún se encuentra vigente y el Organismo Recaudador invariablemente ha mantenido dicha tesitura en los reclamos vinculados al instituto del ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias— establece que los contribuyentes comprendidos en el Título VI de la LIG, no están legalmente autorizados a aplicar el ajuste impositivo por inflación (conf. Sala III, *in re*: “Paolini Hnos. SA c/ EN-AFIP-DGI”, del 24/04/18 y Sala IV, *in re*: “RPB Sociedad Anónima c/ E.N. – AFIP – DGI”, del 10/03/22).

III.5.- En función de todo lo expuesto, y de conformidad con los principios y la jurisprudencia supra reseñados, toda vez que el presente caso se ajusta a los lineamientos detallados, cabe concluir que en el *sub examine* se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 322 del Código de *rito*, para la admisibilidad formal de la acción intentada (conf. Sala II, *in re*: “BBVA Banco Francés SA c/ A.F.I.P. -D.G.I.”, del 09/12/20).

IV.- Determinada la procedencia formal de la acción, corresponde ingresar al análisis de las pretensiones de la actora que, por una cuestión de orden metodológico, se tratarán conforme han sido expuestas en la demanda.

Por tal motivo, es menester abordar en primer lugar, el argumento planteado por el accionante, en cuanto afirma que resulta aplicable al *sub judice* el precedente del Máximo Tribunal recaído en los autos caratulados “Candy SA c/ AFIP y otro” (Fallos: 332:1571), sentencia del 3 de julio de 2009.

IV.1.- En lo que respecta al valor del “precedente”, es dable señalar que el principio del *stare decisis* tiene su origen en “una decisión deliberada y solemne de un tribunal o un juez dictada luego de discusión, sobre un punto de Derecho planteado correctamente en un caso, y necesaria para su decisión, es una autoridad (*is an authority*) o precedente obligatorio en el mismo tribunal, o en otros tribunales de igual o inferior rango, en casos subsiguientes, cuando ‘el mismo punto’ se vuelve a litigar; (...) [su aplicación] depende necesariamente de su acuerdo con el espíritu de los tiempos, y del juicio de tribunales subsiguientes, respecto de su corrección como una manifestación del Derecho real o vigente, y la compulsión o exigencia de la doctrina es, en último análisis, de orden moral o intelectual, más que arbitraria e inflexible”. Así pues, el principio, suministra un gran ámbito de libertad al juez, toda vez que se trataría, meramente, de un principio que sólo obligaría moralmente al juez, y de un hábito intelectual desplegado en el ejercicio profesional” (conf. Cueto Rua, Julio, “El ‘*Common Law*’ su estructura normativa – su enseñanza”, Buenos Aires, La Ley, 1957, págs. 123/124).

En esta inteligencia, es dable señalar que si bien es cierto que, en nuestro derecho se encuentra regido por el sistema del “*civil law*”, por lo que la fuente principal y obligatoria del derecho es la ley, con lo cual, más allá del valor que se le asigne a la jurisprudencia como fuente del derecho, los magistrados se encuentran facultados a apartarse – fundamente— de los precedentes del Máximo Tribunal.

Ahora bien, ello no implica que, las reglas jurídicas aplicadas en un caso (*holding*) decididas por el Alto Tribunal no deban ser tenidas en cuenta por los tribunales inferiores debido a su rol institucional de último intérprete de la Constitución Nacional (conf. Bianchi, Alberto B., “De la obligatoriedad de los fallos de la Corte Suprema – una reflexión sobre la aplicación del *stare decisis*”, en el Derecho Constitucional, cita digital ED-DCCLXVII-58).





Poder Judicial de la Nación
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

Ello es así, toda vez que “ante casos cuyos hechos relevantes son sustancialmente análogos, los jueces no pueden cambiar sus criterios de decisión sin ofrecer una adecuada justificación (...) [dado que], el mantenimiento del precedente (...) brind[a] una guía clara para la conducta de los individuos (...) [y] prom[ueve] una solución equitativa y rápida, eliminando la necesidad de volver a discutir todos los aspectos relevantes en todos los casos” (conf. Schwartzman, Sebastián, “Tobar”: ¿El fin de las emergencias o sólo una excepción a la regla?”, en Jurisprudencia Argentina, Vol. 2002-IV, Buenos Aires, 2002, pág. 1227).

Entonces, la importancia del precedente radica –entre otras razones– en las normas de derecho positivo que pueden ser encontradas en esencia en todos los Estados constitucionales, como principios de la seguridad jurídica –de donde resultan la exigencia de la “unidad de jurisprudencia”–, la búsqueda de “estabilidad” y certeza del sistema jurídico, de la igualdad en la interpretación de la ley o en la aplicación del derecho y de la coherencia (conf. Thomas Da Rosa de Bustamante, “Teoría del precedente judicial”, Perú, Ediciones Legales, 2016, págs. 329/330 y sus citas).

Atento a los parámetros delimitados, a fin de analizar la aplicabilidad al *sub lite* de la *ratio dicendi* del precedente “Candy”, debe examinarse la jurisprudencia del Alto Tribunal citada y en consecuencia, fijar la regla que emana del mismo; para luego verificar si las circunstancias particulares del *sub examine*, son subsumibles al precedente aludido.

Ello a fin de corroborar la existencia de una similitud substancial, ya que en el caso de no comprobarse dicho extremo, la similitud que alega la parte actora constituye en una asimilación improcedente la cual consiste en un error de “no advertir que la situación de hecho que sirve de marco al precedente no es análoga, en sus circunstancias relevantes, a la del caso a resolver” (conf. Garay, Alberto F., “El precedente judicial en la Corte Suprema”, en Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, Vol. 2-1/2, Buenos Aires, 1997, pág. 59).

IV.2.- Sentado lo expuesto, es menester recordar que, el Máximo Tribunal en el *leading case* caratulado “Candy SA” (Fallos: 332:1571) trató la pretensión de la firma actora la cual consistía en “obtener la declaración de inconstitucionalidad de toda norma –en

especial, el art. 39 de la ley 24.073, el art. 4° de la ley 25.561 y el art. 5° del decreto 214/02- que impida contemplar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal finalizado el 31/12/2002, el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el título VI y las previsiones de los arts. 83 y 84 de la ley 20.628 (t.o. 1977 y sus modif.) pues, según lo expresó, si el incremento patrimonial ocurrido entre el inicio y el cierre del ejercicio fiscal no es medido sobre la base de valores homogéneos, el tributo no recaería sobre la renta real o la mayor riqueza obtenida, sino sobre una renta ficticia resultante del mayor valor nominal atribuido a los bienes al cierre del ejercicio, por efecto de la inflación” (v. cons. 4° de la disidencia del Dr. Petracchi).

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad impetrado por la firma “Candy SA” manifestó, con cita en las sentencia recaída en los autos caratulados “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c /Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía”, (Fallos: 328:2567), que “tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 41 de la ley 25.561 -que sustituyó el texto de los arts. 71 y 10 de su similar 23.928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la Constitución” (v. cons. 3°).

En tal sentido, el Alto Tribunal recordó que “resultaba indudable la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23.928 y que, a partir de este acto, no sólo habían quedado derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación. Por ello, se agregó que la prohibición al reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, tal como ordenan los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es éste quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas)”.

En consecuencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación concluyó que no podía alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria en la medida en que las normas cuya validez se





Poder Judicial de la Nación
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

debatía en la causa habían sido dictadas por el órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario (v. cons. 5°).

Por ello, en dicho precedente revocó la sentencia apelada en cuanto declaró la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas.

Sin perjuicio de lo expuesto, el Alto Tribunal admitió la acción de amparo allí incoada y declaró aplicable en el caso el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la LIG, en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar insuma una sustancial porción de las rentas obtenidas por el contribuyente, excediendo los límites razonables de imposición, y configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (v. cons. 15°).

En este contexto, el Máximo Tribunal precisó que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

En esta línea, el Supremo Tribunal ponderó especialmente "la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)". Así, aclaró que "si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer 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" (cons. 14°).

Tal extremo se tuvo allí por acreditado con la pericia contable efectuada. Justamente, el último Tribunal consideró que sin la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, "la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35 % sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55%



de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año" (v. cons. 8°).

Por último, no resulta ocioso señalar que si bien en dicho precedente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación analizó el período fiscal 2002 valorando el particular contexto vivido a raíz de la crisis económica, política y social; lo cierto es que con posterioridad remitió a su aplicación en otras causas donde se debatían otros períodos fiscales (CSJN *in re*: "Favacard SA c/ AFIP", del 15/11/16, período fiscal 2003; "Distribuidora de Gas Cuyana" del 11/8/15, período fiscal 2010, entre muchos otros); solución que también fue replicada por el Superior (conf. Sala I, *in re*: "Industrial and Comercial Bank of China SA", período fiscal 2014; Sala II, *in re*: "BBVA Francés SA", op. cit., período fiscal 2016; Sala III, *in re*: "Paolini Hermanos SA", op. cit., período 2014, entre otros).

IV.3.- Ahora bien, con posterioridad al dictado del precedente "Candy" (Fallos 332:1571), el Congreso de la Nación mediante las Leyes Nros 27.430 (B.O. del 29/12/17) y 27.468 (B.O. del 04/12/18) modificó la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones); en especial, lo que concierne al mecanismo de ajuste por inflación.

IV.3.1.- Por conducto de la **Ley N° 27.430** (B.O. del 29/12/17), en particular, de su Título I "Impuesto a las Ganancias", se efectuaron sustanciales modificaciones a la Ley del Gravamen (t.o. 1997 y sus modificaciones).

En efecto, mediante el artículo 64 de la Ley N° 27.430 se sustituyó el artículo 94 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones), por la siguiente redacción: "[s]in perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente Título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 49, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes" (v. art. 64 de la Ley N° 27.430).

A continuación, incorporó como últimos párrafos del artículo 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, (t.o. 1997 y sus modificaciones), los siguientes: "[e]l procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 7

verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 89 [índice de precios al por mayor, nivel general], acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%). /// Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior” (v. art. 65 de la Ley N° 27.430).

Luego, el artículo 85 de la Ley N° 27.430 estableció que, “a los fines de esta ley no resultan aplicables las disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928, modificado por la ley 25.561”.

Finalmente, el artículo 86 de la norma previó que “[l]as disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive”, con las excepciones que allí menciona.

IV.3.2.- Con posterioridad, la **Ley N° 27.468** (B.O. del 04/12/18) introdujo nuevos cambios a la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y modificatorias).

En esencia, sustituyó en el segundo párrafo del artículo 89 y en el título VI, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, (t.o. 1997 y sus modificaciones), las expresiones “índice de precios internos al por mayor (IPIM)” e “índice de precios al por mayor, nivel general”, según corresponda, por “índice de precios al consumidor nivel general (IPC)” (v. art. 1°).

Asimismo, reemplazó “el último párrafo del artículo 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el siguiente: Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por



ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente” (v. art. 3º).

A continuación, por su artículo 4º se incorporó “como segundo artículo sin número a continuación del artículo 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, el siguiente: Artículo...: El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el título VI de esta ley, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1º de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes (v. art. 4º).

A su turno, el artículo 5º incorporó “como último párrafo del artículo 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias, el siguiente: La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. 1984) y sus modificatorias” (v. art. 5º).

Finalmente, el artículo 7º estableció que “[l]as disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto conforme se indica a continuación: a) Los artículos 1º, 3º y 4º: para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1º de enero de 2018, inclusive; b) El artículo 2º: para los ejercicios cerrados con posterioridad al 31 de diciembre de 2017; c) El artículo 5º: a partir de la fecha que establezcan el Poder Ejecutivo nacional a través de sus organismos de contralor y el Banco Central de la República Argentina en relación con los balances o estados contables que les sean presentados”.

En ese sentido, cabe aclarar que por la Comunicación BCRA “A” Nº 6651/19, del 22/2/19, se dispuso que “en función de lo previsto en los artículos 5º y 7º, inciso c) de la Ley Nº 27.468, que lo allí dispuesto será de aplicación para las entidades financieras y casas de cambio sujetas al control del Banco Central de la República Argentina para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01/01/2020”.

IV.4.- Sobre la base de lo expuesto, lo cierto es que el precedente en el que el actor sustenta su demanda (Fallos: 332:1571) no





Poder Judicial de la Nación
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

resulta directamente aplicable al supuesto de autos. Ello es así pues, con posterioridad al mismo, se dictaron las Leyes Nros. 27.430 y 27.468, - conforme fuera reseñado en el sub considerando IV.3.-, **que resultan especialmente aplicables a la cuestión aquí debatida**, pues conciernen al ajuste por inflación, a la vez que comprenden los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/18 (recuérdese que el *sub lite* involucra el período fiscal iniciado el 01/08/18 y finalizado el 31/07/19).

Al respecto, nótese que el Máximo Tribunal, en el precedente en cuestión, hizo especial énfasis en “la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23.928” a partir de la cual, “no sólo habían quedado derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda”.

Sin embargo, -y sin que ello implique abrir un juicio de razonabilidad de la Ley, toda vez que su inconstitucionalidad no ha sido planteada- lo cierto es que el artículo 85 de la Ley N° 27.430 previó que a los fines de esa norma, no son aplicables las disposiciones del artículo 10 de la Ley N° 23.928, modificada por Ley N° 25.561.

Tal es así que, el Poder Ejecutivo de la Nación, en el Mensaje de Elevación del Proyecto de Ley que luego llevaría el N° 27.430, precisó que el objetivo de esa reforma tributaria era, entre otros, propiciar “un esquema tendiente a adecuar ciertas disposiciones de la ley del tributo con el objetivo de replantearlas a la luz del contexto económico actual que evidencia una marcada tendencia de reducción de los niveles de inflación./// Según lo señalan las normas contables, en un contexto de estabilidad monetaria se utilizará a la moneda nominal como moneda homogénea, mientras que en un contexto de inflación los estados contables deberán expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden (expresión en moneda homogénea). El contexto de inflación que amerita tal reexpresión viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales la mencionada pauta cuantitativa constituye un indicador clave y condición necesaria para reexpresar las cifras de los estados contables” (v. Mensaje de Elevación N° MEN-2017-126-APN-PTE, del 15/11/17).

Por otra parte, en el debate legislativo de la Ley N° 27.468, el Sr. PASTORI, en su calidad de diputado y uno de los autores

del proyecto de Ley, explicó con relación al ajuste por inflación que “[l]a modificación [del último párrafo del artículo 95 de la LIG] se refiere a las prescripciones para el primero y segundo año de aplicación. Proponemos **que se aplique el ajuste por inflación durante el primero, el segundo y el tercer ejercicio**, mientras corran los treinta y seis meses, cuando la variación del índice en el primer ejercicio, iniciado el 1° de enero de 2018, supere el 55 por ciento; en el segundo año, supere el 30 por ciento; y en el tercero supere el 15 por ciento. /// **La idea es que quede claro a los profesionales contables que solamente en estos casos será admitido el ajuste por inflación**” (conf. “Honorable Cámara de Diputados de la Nación, Reunión 15° – 11° Sesión Ordinaria”, del 24/10/18, Dirección de Información Parlamentaria. El destacado no resulta del original).

IV.5.- De lo expuesto se sigue que, a partir de la Ley N° 27.430 y sus modificaciones –en especial, la Ley N° 27.468–, se tornó operativo el mecanismo legal de ajuste por inflación, bajo determinadas circunstancias, a partir de lo cual cabe concluir que entre el precedente “Candy SA” y el *sub lite* no existe una similitud sustancial, por haberse modificado el régimen normativo en el que se sustentó el precedente en cuestión.

V.- Sentado lo anterior, corresponde avanzar en el siguiente planteo de la actora.

En ese sentido, la accionante –tras sostener la aplicación del precedente “Candy” (Fallos 332:1571)– precisó que “la suma del Impuesto a las Ganancias que la Compañía debería abonar si no se le permitiera efectuar el ajuste por inflación impositivo le generaría una pérdida de tal magnitud que afectaría directamente la sustancia de su [p]atrimonio [n]eto” pues “de haberse liquidado el impuesto sin considerar el ajuste, estaríamos en presencia de un considerable peligro patrimonial” (v. ap. “III. Exordio”, del escrito de inicio, fs. 11/41).

Así pues, de lo expuesto se desprende que la accionante pretende la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, pues lo contrario le generaría un perjuicio patrimonial extremo.

Por ello, es menester determinar la procedencia del mecanismo de ajuste por inflación para el ejercicio fiscal de la firma –que





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

comprende entre el 01/08/18 y el 31/07/19- a cuyo fin corresponde de manera previa, examinar la normativa aplicable.

V.1.- En este cuadro de situación, es menester destacar que el artículo 14 de la Constitución Nacional establece que los derechos pueden ser reglamentados conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio y, como consecuencia de ello, se infiere que todos los derechos pueden sufrir limitaciones y, que por ende su ejercicio resulta relativo a su reglamentación, es decir ningún derecho es absoluto. No obstante ello, el artículo 28 de la Ley Fundamental dispone que la reglamentación no debe alterar el ejercicio del derecho, esto es que la restricción afecte sustantivamente el derecho, lo que traería aparejado su desnaturalización y la inutilización del núcleo central de aquel (conf. Gelli, María Angélica, “Constitución de la Nación Argentina — Comentada y Concordada” T. I, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018, págs. 120/122 y 555/556).

Precisamente, el Alto Tribunal ha afirmado pacíficamente que los derechos de raigambre constitucional, así como los principios y garantías consagrados en la Constitución Nacional, no son absolutos, sino que deben ser desplegados con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, en la forma y extensión que el Congreso, en uso de sus facultades propias, lo estime conveniente a fin de asegurar el bienestar general (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional), con la única condición de no ser alterados en su substancia (Fallos: 132:360; 188:105 262:205; 296:372; 300:381; 340:1269; 342:2063; 344:316, 551 y 1151; entre muchos otros).

De la doctrina emanada de los precedentes citados, resulta necesario identificar por qué tipo de “ley” se puede reglamentar y/o restringir un derecho.

De esta manera, es importante señalar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en oportunidad de expedirse sobre una consulta respecto del alcance de la expresión “leyes” explicada en el artículo 30 de la Convención Americana de Derechos Humanos, sostuvo que se entiende por Ley, la norma jurídica de carácter general “emanada de los órganos legislativos constitucionalmente previstos y democráticamente elegidos, y elaborada según el procedimiento establecido por las constituciones de los Estados Partes para la formación



de las leyes". En consecuencia, las restricciones permitidas por la Corte IDH, sólo pueden ser aplicadas por conducto de "leyes" que cumplan con las características señaladas precedentemente (conf. Corte IDH, Opinión Consultiva N° 6/86, del 09 de mayo de 1986).

Lo dispuesto por los organismos internacionales sirve de guía para la interpretación de los preceptos constitucionales (Fallo: 319:1840; v. especialmente cons. 8º) y, además, el Máximo Tribunal asignó valor vinculante también a las recomendaciones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (Fallo: 336:1024; v. especialmente cons. 8º y 11º).

V.2.- Como se expuso, las Leyes Nros. 27.430 y 27.468 establecieron la operatividad del mecanismo de ajuste por inflación al modificar lo dispuesto por los artículos 94 y 95 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. conf. Dec. N° 649/97 y sus modificaciones, aplicable en la especie), bajo determinadas circunstancias.

De ese modo, los últimos dos párrafos del artículo 95 de la Ley del Impuesto a las Ganancias quedaron redactados de la siguiente manera: "[e]l procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%). /// Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia **para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2018**. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente (conf. modificaciones Leyes N° 27.430 y 27.468).

En tales condiciones, toda vez que el ejercicio involucrado en la especie es el primer ejercicio iniciado para CITYSSAN SA a partir del 01/01/18 —pues comenzó el 01/08/18 y finalizó el 31/07/19—, puede concluirse sin hesitación que en el *sub exámine* corresponde la aplicación de la norma transcrita.





Poder Judicial de la Nación
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

V.3.- A esta altura del razonamiento, cabe entonces determinar si se dan las circunstancias para la procedencia del mecanismo de ajuste por inflación en el *sub lite*.

En este punto, yerra la actora al afirmar que “en la hipótesis de abonar el Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2018 sin aplicar el ajuste por inflación... [se configura] un claro supuesto de confiscatoriedad que hubiese absorbido una parte sustancial de la renta de mi representada, **al encontrarse impedida formalmente de aplicar el ajuste por inflación previsto**” (v. ap. “II. Objeto”, del escrito de demanda, fs. 11/41, el destacado no resulta del original).

Es que, contrariamente a lo manifestado, lo cierto es que las Leyes Nros. 27.430 y 27.468 **sí habilitan la procedencia y aplicación** del mecanismo de ajuste por inflación, pero lo hacen **bajo ciertas circunstancias**.

En efecto, para el primer, segundo y tercer ejercicio a partir de la vigencia de las mencionadas normas (esto es, a partir del primer ejercicio contado desde el 01/01/18), el procedimiento de ajuste por inflación será aplicable en caso de que la variación del IPC, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente (conf. título VI “Ajuste por Inflación” y art. 95, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a las Ganancias modif. por Ley N° 27.468).

Ahora bien, tratándose en el caso de CITYSSAN SA del primer ejercicio comenzado a partir del 01/01/18 —cuyo inicio data del 01/08/18 y su cierre, del 31/07/19— **la variación del IPC debió haber superado el 55% para tornar aplicable el mecanismo**.

No obstante ello, y pese a que la actora ninguna prueba produjo al respecto, de la información oficial publicada por Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) surge que, para dicho período, la variación del IPC asciende al 54,4% (http://www.indec.gov.ar/uploads/informeprensa/ipc_08_193COA98AE_A4.pdf); extremo que torna inaplicable en autos el mecanismo de ajuste por inflación.



De esta manera, la accionante no acreditó las condiciones para aplicar el ajuste por inflación. Es decir, se encontraba impedida de aplicar el mecanismo porque **no se verificaron** las condiciones que establecen las Leyes para que se habilite su procedencia —que, por lo demás, debió haber acreditado—; pero no por el hecho de que aquel no se encuentre operativo, como aquella sostiene (a diferencia de lo que sucedía en el tan citado precedente “Candy”).

V.4.- Dado que la actora **no planteó la inconstitucionalidad** de las referidas Leyes que habilitan la procedencia del mecanismo de ajuste por inflación —en el caso— sólo ante una variación del IPC, desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, que supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), el Tribunal se encuentra impedido de ingresar en su análisis, bajo pena de vulnerar el principio de congruencia y de defensa en juicio de la contraria (conf. arts. 18 de la Constitución Nacional y arts. 34 inc. 4º y 163 inc. 6 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; CSJN Fallos: 294:127; 306:2054; 315:106; 338:552 entre muchos otros.).

V.5.- En mérito de lo expuesto, es posible concluir que, en la especie, no corresponde la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación.

VI.- Despejados los puntos que anteceden, es menester ahora expedirse con respecto a la restante pretensión de la actora, consistente en la declaración de inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la reforma introducida por la Ley Nº 27.541 (BO del 23/12/19), en cuanto establece que el monto determinado en concepto de ajuste por inflación sólo puede computarse en forma fraccionada, a lo largo de seis ejercicios fiscales.

VI.1.- Al respecto, por medio de la Ley Nº 27.541 —en lo que ahora interesa— se substituyó el artículo 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), que quedó redactado de la siguiente manera: “[a]rtículo 194: El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, **correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1º de enero de 2019**, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7

ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes. /// Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019”.

V.2.- Sentado ello, cabe recordar que, de forma inveterada, el Alto Tribunal ha sostenido la declaración de inconstitucionalidad de un precepto normativo constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como la *última ratio* del orden jurídico (Fallos: 209:26; 301:904; 307:531; 312:72; 314:424), por lo que no debe recurrirse a ello, sino cuando una estricta necesidad lo requiera y no exista posibilidad de una solución adecuada del juicio a la que cabe acudir en primer lugar (del dictamen Fiscal al que se remitió la CSJN en Fallos: 327:1899).

En este sentido, el planteo de inconstitucionalidad exige de un sólido desarrollo argumental y fundamentos suficientes para que pueda ser atendido, y por tanto, debe contener no sólo el aserto de que la norma impugnada causa agravio, sino la demostración del mismo en el caso concreto, pues no compete a los jueces hacer declaraciones generales abstractas, al ser de la esencia del Poder Judicial decidir colisiones efectivas de derechos (Fallos: 303:1633; 304:759; 305:518; entre otros).

VI.3.- Ahora bien, cuadra advertir que la literalidad de la Ley N° 27.541 refiere al “ajuste por inflación... correspondiente **al primer y segundo ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2019**”; motivo por el cual, la mencionada norma no resulta aplicable al ejercicio iniciado el 01/08/18, por el que reclama la actora (v. *supra*, consd. II.- y fs. 43/48 y 101/106).

Por ser así, lo cierto es que ningún gravamen puede ocasionarle a CITYSSAN SA una norma que en realidad, no le resulta aplicable, por lo que cabe desestimar la pretendida inconstitucionalidad.

VI.4.- Por ello, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal Federal, corresponde asimismo desestimar el planteo de



inconstitucionalidad efectuado por CITYSSAM SA con relación a la Ley N° 27.541.

VII.- Por todo lo arriba expuesto, cabe rechazar la demanda interpuesta por la firma CITYSSAN SA. Sin costas, atento la ausencia de contradictorio; excepto los honorarios del perito contador que quedarán a cargo de la parte actora perdidosa y cuya regulación se difiere para el momento de quedar firme la presente (conf. art. 68 del CPCCN).

Por todo ello, y oído el Sr. Fiscal Federal, **FALLO: 1)** Rechazar la acción declarativa de certeza promovida por la firma CITYSSAN SA contra la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, en los términos del precedente decisorio; **2)** Sin costas, atento la ausencia de contradicción, con excepción de los honorarios del perito contador que quedarán a cargo de la parte actora perdidosa y cuya regulación se difiere hasta tanto quede firme la presente (conf. art. 68 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese –y al Ministerio Público Fiscal– y, oportunamente, archívese.

Walter LARA CORREA
Juez Federal (PRS)

