



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

En la ciudad de Mendoza, a los        días del mes de        del año dos mil veintitrés, reunidos en acuerdo los miembros de la Sala "B" de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, el doctor Manuel Alberto Pizarro, la doctora Gretel Diamante, jueza subrogante y el doctor Gustavo Enrique Castiñeira de Dios, en uso de licencia, procedieron a resolver en definitiva estos autos N° **FMZ 8973/2020/CA1**, caratulados: **“MARMOLES y Granitos de San Luis c/ Estado nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/ ACCIÓN MERE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”**, venidos del Juzgado Federal de San Luis, en virtud del recurso de apelación interpuesto en fecha 22/12/22, contra la resolución del 20/12/22 por la que se resuelve: *“I-) Haciendo lugar a la demanda deducida por la actora MÁRMOLES Y GRANITOS DE SAN LUIS S.A. contra el ESTADO NACIONAL - ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP-DGI), con el alcance de declarar el derecho de la actora a aplicar el mecanismo de ajuste por depreciación monetaria contemplado en el Título VI de la ley 20.628 para la determinación y/o liquidación del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2019, por el importe total del ajuste por inflación negativo generado en ese periodo, y declarando para ello la inaplicabilidad en el presente caso, de las disposiciones previstas por el artículo 4 de la Ley 27.468 (B.O. 04.12.2018) y artículo 27 de la Ley 27.541 (B.O. 23.12.2019). II-) Imponiendo las costas del proceso a la accionada objetivamente perdedora (art. 68 y ccts. CPCCN). III-) Difiriendo la regulación de honorarios”*.

El Tribunal se planteó la siguiente cuestión a resolver:

¿Es ajustada a derecho la sentencia recurrida?

De conformidad con lo establecido por los arts. 268 y 271 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y arts. 4° y 15° del Reglamento de esta Cámara, previa y oportunamente se procedió a establecer por sorteo el siguiente orden de estudio y votación: Vocalías N° 3, 1 y 2.

**Sobre la única cuestión propuesta la Sra. jueza subrogante, Gretel Diamante, dijo:**



1) Contra la sentencia de fecha 20/12/22 cuya parte dispositiva ha sido transcripta precedentemente, interpone recurso de apelación el apoderado de AFIP-DGI en fecha 22/12/22.

Elevada la causa a esta Alzada, expresa agravios (16/02/23).

Luego de desarrollar los antecedentes de la causa y efectuar un análisis de la normativa y jurisprudencia aplicable, a su criterio, al caso; critica la *vía elegida*, por cuanto dice que no se cumplen en autos los requisitos exigidos para la acción intentada, atento a que no existe una relación jurídica entre las partes que se encuentre en estado de incertidumbre sobre su existencia, alcance y modalidad y que tal incertidumbre le cause un perjuicio o lesión actual, y, finalmente tampoco se cumple el requisito de que el actor no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.

Expone que el magistrado en ningún momento analiza los requisitos del art. 322 del CPCCN para la procedencia de la vía. Alega que el accionante debió recurrir a la vía administrativa prevista en el art. 23 inc. a) de la Ley 19.549.

Critica el hecho de que se le haya dado trascendencia al informe contable presentado, en tanto se trata de una prueba de parte cuya certificación por el Consejo de Ciencias Económicas de la Ciudad de San Luis no da fe del contenido del documento, sino de la firma del profesional actuante.

En segundo lugar, expone ausencia de confiscatoriedad, critica la prueba pericial de autos y dice que no se cumplirían los requisitos de la doctrina del fallo ‘Candy’. Entiende aplicable, asimismo, la doctrina del fallo ‘Santiago Dugan Troccello’, también del Máximo Tribunal.

Destaca que la actora, con esta vía, pretende aplicar normas que no se encuentran vigentes, puesto que las mismas fueron suspendidas por disposición del artículo 39 de la Ley N° 24.073, sin que exista una disposición posterior que la haya rehabilitado.

Expresa que la prueba pericial no logró demostrar la confiscatoriedad planteada. Que de hecho, ninguna de sus impugnaciones fueron contestadas por la perito. Entre ellas, realza las siguientes: 1) El informe pericial procede a desplegar un cuadro comparativo que no hace más que indicar el perjuicio fiscal practicado por la actora al desconocer el procedimiento legal aplicable y optar, sin apego a la ley, a percutir con el 100% del ajuste por inflación impositivo la ganancia del año 2019 y no con la proporción de 1/6 como indica la ley; 2) Que la determinación de la capacidad financiera y económica de una





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

empresa es una facultad propia del carácter y profesión de contador público de la perito, por lo tanto no hay razón para que considere que no puede concluir ni emitir una opinión “formada en bases profesionales sólidas y técnicas” sobre dicha capacidad con respecto a la obligación en litigio; y 3) Que la llamada “alícuota efectiva” del 48.95% sólo muestra las bondades de un sistema de determinación sobre otro, pero no demuestra confiscatoriedad en los términos del fallo Candy. Además de no contemplar que los 5/6 no se pierden totalmente, se difieren, es decir, se pueden tomar en períodos sucesivos.

Concluye que las tareas de fiscalización seguidas en sede administrativa – con conocimiento de la empresa actora - concluyeron que el resultado impositivo del año 2019 se va a ver disminuido en la suma de \$ 984.902,76 y por ende el impuesto ajustado cae de \$ 42.004.394,55 a \$ 41.708.923,70. En razón de esta disminución de la base imponible, la proporción que representa el nuevo impuesto a las ganancias respecto de aquella, resulta del 45,85%.

Además hace hincapié en que el actor no utilizó la totalidad de los bonos IVA compras al pedir los traspasos de saldos a los siguientes ejercicios, conforme fuera demostrado al contestar la acción, con lo cual la pretensión contenida en la demanda caería en abstracta por falta del perjuicio económico en que se sustenta.

En síntesis, manifiesta que la prueba presentada solo muestra qué sistema de determinación del impuesto le conviene más aplicar a la actora, pero de ninguna manera tiene por probada la supuesta confiscatoriedad que le implicaría presentar su declaración jurada del impuesto a las ganancias violando la legislación vigente. Invoca el precedente de la CSJN “Sociedad Rural Río V c/AFIP s/Ordinario” de fecha 4/08/16; entre varios otros.

Reitera que la alícuota efectiva a pagar no excede el 62% exigido por la jurisprudencia en Candy, por lo que la acción deviene improcedente.

Hace reserva del caso federal.

2) Corrido el traslado de rigor, en fecha 7/03/23 el apoderado de la actora contesta agravios, solicitando se desestime la apelación de AFIP-DGI, en primer lugar, por no cumplir formalmente con los requisitos del art. 265 del CPCCN, y, subsidiariamente, por no ser procedente las críticas someras impetradas.



Expone que gran parte de la apelación resulta una copia textual de la contestación de la demanda, no atacando parte alguna de la sentencia en cuestión.

En cuanto al agotamiento de la vía administrativa previa, explica que, en el supuesto que la determinación de oficio sea recurrida a través de un recurso de reconsideración, su resolución negativa obligaría a la actora a iniciar una acción contenciosa. Ahora bien, dicha alternativa no resulta idónea ya que presupone el pago previo de la obligación, consumando el perjuicio económico que la acción declarativa trata de prevenir (pago de un impuesto confiscatorio) y obligaría a su representada a litigar durante aproximadamente 10 años hasta tener una sentencia firme.

Destaca, entre otras cosas, que la accionada miente al afirmar que la perito informó que su mandante contaba con capacidad económica y financiera para someterse a una alícuota confiscatoria. A tal efecto, se remite a la prueba pericial obrante a fs. 145/149.

En cuanto al precedente invocado “Sociedad Rural Río V c. AFIP s/ ordinario”, asegurando que allí el Máximo Tribunal afirmó que *la prueba presentada solo muestra qué sistema de determinación del impuesto le conviene más aplicar a la actora, pero de ninguna manera tiene por probada la supuesta confiscatoriedad*; dice que ello no es verdad y la CSJN no declaró lo que la recurrente afirmó en su memorial. Sino que específicamente consideró el parámetro de la incidencia del impuesto determinado sobre el resultado contable a los fines de sustentar la confiscatoriedad del IG.

Se explaya acerca de diferentes cuestiones que se tienen por reproducidas en mérito a la brevedad.

Mantiene reserva del caso federal.

3) Cumplidos los trámites procesales pertinentes, se ordena el pase al acuerdo.

4) Ingresando al análisis de la apelación vertida, considero que la misma no debe proceder, por las argumentaciones de hecho y derecho que a continuación se expondrán.

Inicialmente, corresponde aclarar que el recurso de apelación intentado por la demandada reúne las condiciones establecidas por las normas procesales (art. 265 del CPCCN) por lo que no debe declararse la deserción del mismo. La expresión de agravios fija las cuestiones o puntos del fallo acerca de los cuales se requiere revisión por parte de la cámara, de manera que no se justifica la sanción procesal pretendida por la accionante.





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

Dicho esto, es dable destacar que se inicia la presente causa con la acción declarativa de certeza interpuesta por el Dr. Liban Ángel Kusa, en su carácter de letrado apoderado y patrocinante de la firma Mármoles y Granitos de San Luis S.A. (en adelante MyGSL), contra el Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) y la AFIP-DGI, a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre creado por las demandadas mediante el artículo 4 de la Ley 27.468 y artículo 27 de la Ley 27.541, al impedir computar íntegramente el efecto del mecanismo del Ajuste por Inflación para determinar el Impuesto a las Ganancias del ejercicio objeto de tributación, esto es, el periodo fiscal iniciado el 1/01/19 y finalizado el 31/12/19, ello, en clara violación de los principios constitucionales de capacidad contributiva, razonabilidad y no confiscatoriedad y de la jurisprudencia uniforme de la CSJN nacida a partir del precedente ‘Candy S.A.’ y sus más de 150 remisiones.

El juez de grado hace lugar a la demanda, entendiendo que el cómputo en el período fiscal 2019 de únicamente un sexto del importe del Ajuste por Inflación generado en ese período, tal como lo prevé el artículo 194 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en virtud de la modificación introducida a través de la Ley 27.541, provoca que la alícuota efectiva de aquel impuesto sobre el resultado impositivo de Mármoles y Granitos sea del 48,95%, constituyendo un caso claro de confiscatoriedad en los términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema; superando ampliamente la alícuota del 30%. Basa su conclusión en lo informado por la pericia contable.

Contra dichas conclusiones se alza AFIP-DGI, criticando sintéticamente los siguientes puntos: 1) La vía elegida y 2) La ausencia de confiscatoriedad.

5) En cuanto a la *vía elegida*, acerca de la acción meramente declarativa como acción de inconstitucionalidad, la Corte Suprema la ha admitido a partir del fallo ‘Provincia de Santiago del Estero c/ Estado Nacional y/o YPF’ (Fallos 307:1379), como un medio idóneo para cuestionar la constitucionalidad de una norma. En dicho pronunciamiento, la Corte volvió sobre los fundamentos del dictamen del Procurador General de la Nación en el caso [‘Hidronor S.A. c/ Provincia de Neuquén’](#), reconociendo por primera vez la existencia de una acción de inconstitucionalidad en el orden nacional.



Con posterioridad, la Corte sistematizó los requisitos para la procedencia de la acción declarativa de inconstitucionalidad al señalar: 1) que ella debe encontrar sustento en una acción que afecte sustancialmente, en algún momento, los intereses legales de alguna persona; 2) que la actividad cuestionada alcance al peticionario en forma suficientemente directa, y 3) que ella haya llegado a una concreción suficiente.

Y concretizó más tarde que, toda vez que el pedido de declaración de inconstitucionalidad no tenga un carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un “caso” que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, constituye causa en los términos de la ley Fundamental (Fallos 310:2812).

En efecto, en este tipo de acciones no es requisito que exista un daño ya producido. Su función es *preventiva del daño*, pues, frente a la controversia sobre el derecho subjetivo en cuestión, se procura evitarlo mediante la obtención previa de una declaración judicial que dirima el desacuerdo (Palacio, Lino Enrique- Alvarado Velloso, Adolfo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación explicado y anotado jurisprudencial y bibliográficamente*, 1ª ed., Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 1997, t. VII, p. 177-178. Ver también Fallos 307:1384, consid. 7.).

En el caso que nos ocupa, entiendo que la procedencia de la vía intentada se encuentra justificada, ya que estarían cumplidos todos los requisitos formales de admisibilidad previstos en el art. 322 del CPCCN, y los enunciados *ut supra*, a saber: *estado de incertidumbre* de la empresa actora -acerca de la manera en que debe presentar su declaración jurada del período 2019 del Impuesto a las Ganancias; *perjuicio o lesión actual*, configurado claramente por las sumas dinero que debiera pagar la empresa en caso de rechazarse la acción; e *inexistencia de otro medio judicial más idóneo*, por cuanto es cierto que en caso de recurrir a la acción contencioso administrativa, la accionante debería cancelar previamente el impuesto que justamente cuestiona y tilda de inconstitucional, generándose el perjuicio que dice presentar.

Idéntico criterio ya ha tenido esta Alzada en cuanto a la admisibilidad de las presentes acciones en los precedentes [“Hidroeléctrica Los Nihuiles S.A.”](#) (sentencia del 19/11/20); [“Hidroeléctrica Diamante S.A.”](#) (sentencia del 5/12/17); entre varios otros.





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

6) Superada aquella cuestión, corresponde adentrarme en el agravio restante de la accionada que radica en la inexistencia de confiscatoriedad en el periodo declarado y, consecuentemente, en la imposibilidad de declarar inconstitucional la norma invocada.

El busilis de la cuestión se centra en si la aplicación del sistema previsto por el art. 27 de la Ley 27.541, que sustituye al art. 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, arroja un resultado confiscatorio, a los términos del precedente ‘Candy S.A.’ de la CSJN.

Adviértase, como primera aclaración, que en el presente no se encuentra controvertida *la posibilidad o no de aplicar mecanismos de ajuste por inflación* para la determinación del impuesto a las ganancias previstos en la ley 27.430, sino que, la cuestión a dilucidar consiste en determinar si, en razón de la prueba producida en autos, las modificaciones introducidas primero por la ley 27.468 y luego por la 27.541, que limitaron el modo en el que dicho ajuste podía ser utilizado, implican una reglamentación inconstitucional que resulta confiscatoria del derecho de propiedad del contribuyente.

Es decir, si bien la cuestión vinculada a la confiscatoriedad impositiva resulta sustancialmente análoga a la decidida por la CSJN en el precedente “Candy” (Fallos: 332:1571), tiene lugar en un marco normativo diametralmente opuesto al existente al momento del citado fallo, en tanto allí el contribuyente discutía en su origen la constitucionalidad de la prohibición de realizar ajustes por inflación que imperaba por entonces, mientras que, con el actual sistema vigente, dicha herramienta de reajuste se encuentra expresamente reconocida en nuestra normativa, aunque limitada en cuanto a la porción que puede ser deducida en cada período fiscal (1/6). Esta última restricción es la que se pretende tachar de inconstitucional.

Ello así, debido a que, conforme el planteo efectuado por la parte actora, la incidencia del monto que arroja el cálculo del impuesto a las ganancias siguiendo los lineamientos del sistema actual (con diferimiento de sextos), respecto de la base imponible que se obtiene del cálculo de la ganancia sujeta a impuesto para el ejercicio fiscal 2019 con la deducción del total del ajuste por inflación correspondiente a dicho período, arrojaría como resultado final una alícuota efectiva del 48,95%.

De modo que, es sobre dicha regulación puntualmente vinculada al fraccionamiento y diferimiento del ajuste por inflación sobre la cual debe recaer el análisis de



constitucionalidad planteado, a fin de valorar si efectivamente se ha demostrado en autos que la aplicación de tal reglamentación en el caso concreto vulnera el derecho de propiedad del accionante en violación al principio de no confiscatoriedad, sin que ello signifique pronunciarse respecto de la validez de la norma en forma abstracta para todos los períodos subsiguientes del mismo contribuyente y, mucho menos, con efecto erga omnes. Veamos.

El artículo 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, quedó redactado del siguiente modo: “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 1° 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 ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes...”.

La actora manifiesta que, llevando a cabo el ajuste por inflación previsto de este modo por dicha norma, computando en el período fiscal 2019 únicamente un sexto del importe del Ajuste por Inflación allí generado, provocaría que la alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias sobre el resultado impositivo de Mármoles y Granitos sea del 48,95% (cuando la alícuota legal vigente es del 30%). Lo que constituiría un claro caso de confiscatoriedad en los términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema.

Para probar dichos extremos, acompaña en primer lugar, un informe contable de parte, emitido por el Contador Público Juan Enrique Casal, cuya firma fue certificada por el respectivo Consejo Profesional de Ciencias Económicas (valor que le otorga la CSJN al informe en el precedente ‘Candy S.A.’, considerando 10), el que aporta las siguientes conclusiones:







## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

DESCRIPCIÓN	IMPORTE	REFERENCIA
Resultado impositivo del período fiscal cerrado 31/12/2019 computando 1/6 del Ajuste impositivo por Inflación (Anexo III)	342.534.786,15	1
5/6 del Ajuste impositivo por inflación - Pérdida (5/6 del importe del Anexo II.a)	-132.586.903,03	2
Resultado impositivo del ejercicio con efecto de ajuste por inflación completo (Anexo IV)	209.947.883,12	3 = 1+2
Impuesto a las ganancias determinado sobre el resultado impositivo computando 1/6 del Ajuste Impositivo por inflación	102.760.435,84	4 = 1 x 30%
Impuesto a las ganancias determinado sobre el resultado con efecto de ajuste por inflación completo	62.984.364,94	5 = 3 x 30%
Diferencia entre el impuesto determinado sin ajuste impositivo por inflación completo y con dicho ajuste completo	39.776.070,91	6 = 4 - 5
Resultado contable ajustado - Ganancia (Anexo III y IV)	122.467.342,93	7
Porcentaje que representa el impuesto a las ganancias calculado sin ajuste por inflación completo sobre el resultado impositivo del ejercicio con efecto de ajuste por inflación completo	48,95%	8 = 4 / 3
Porcentaje que representa la diferencia del impuesto a las ganancias calculado sin y con el efecto del ajuste por inflación completo sobre el impuesto calculado con el efecto del ajuste por inflación completo	63,15%	9 = 6 / 5
Porcentaje que representa el resultado impositivo sin el efecto del ajuste por inflación completo sobre resultado impositivo con el efecto del ajuste por inflación	163,15%	10 = 1 / 3
Porcentaje que representa el impuesto a las ganancias calculado sin el efecto del ajuste por inflación completo sobre el impuesto calculado con el efecto del ajuste por inflación completo	163,15%	11 = 4 / 5
Porcentaje que representa el impuesto a las ganancias calculado sin el efecto del ajuste por inflación completo sobre resultado contable ajustado por inflación	83,91%	12 = 4 / 7

Del mismo, podemos extraer que, si la norma se aplicare en sentido de computar sólo un sexto del importe de ajuste por inflación, al período 2019, el resultado representaría un 48,95% sobre el resultado impositivo del ejercicio con efecto de ajuste por inflación completo (6/6). Y más específicamente, si el impuesto a las ganancias del ejercicio 2019 se calculare sin el efecto del ajuste por inflación completo, sobre el resultado contable ajustado por inflación, daría un resultado que representaría el 83,91%.

Dichas conclusiones fueron confirmadas por la perito oficial contable, Cra. Ripamonti Eva Marina. Luego de explicar que mediante la Ley 27.430 se modificó el artículo 95, el cual nunca llegó a estar vigente, ya que fue modificado por la Ley 27.468 para los ejercicios iniciados a partir del 1/01/18 cuando la inflación en el primer ejercicio de aplicación superara el 55%. Los parámetros cuantitativos fueron superados en el 2019. Así tras 26 años vuelve a entrar en vigencia el ajuste por inflación impositivo para los



cierres de abril, mayo y junio de 2019, no volviéndose a aplicar para los subsiguientes meses de julio, agosto y setiembre de 2019. Por la inflación acumulada de diciembre de 2018 a la fecha para el cierre de diciembre de este año, corresponderá aplicar el ajuste por inflación impositivo por superar el parámetro del 30%.

Bajo estos parámetros, aclaró que de acuerdo al relevamiento de información practicado la actora ha cumplido los requisitos para la aplicación del ajuste por inflación, tomando los índices indicados por la ley y el procedimiento descripto en la misma. Concluyendo que la imputación fiscal al ejercicio 2019 total (total impositivo-pérdida), fue de \$ 159.104.283, 63, cuya sexta parte es de \$ 26.517.380,61 (valor de cada sexto).

Que ante la pregunta de si la información aportada en el mismo resulta correcta y su desagregación suficiente a fin de determinar la solidez de los ajustes por inflación realizados y plasmados en la declaración jurada respectiva, respondió: *“Considero que la información presentada por la actora es correcta y suficiente para el cálculo del ajuste por inflación, el mismo es realizado con los mecanismos establecidos por la ley, difiriendo su aplicación”*.

Y en el punto 4), específicamente refiere al cuadro expuesto anteriormente para concluir que: “Del análisis de la documentación, del Informe Especial Contable de fecha 08/05/2020 y el balance auditado por contador independiente de fecha 02/03/2020, ratifico los datos y cifras que surgen del informe especial del anexo F. Del mismo se desprende que el Resultado Impositivo del período fiscal cerrado el 31/12/2019 es de \$ 342.534.786,15 computando 1/6 del Ajuste Impositivo por Inflación y que el Resultado Impositivo del ejercicio con efecto de ajuste por Inflación de 1/1, es decir computando \$ 209.947.883,12, la totalidad del Ajuste impositivo por Inflación en el período fiscal 2019, la cía. Observa que la aplicación de los sextos refleja una alícuota efectiva del impuesto del 48.95% lo que implica un 83.91% del resultado contable”.

Estas conclusiones, como primera cuestión, dan fe de la confiscatoriedad de la aplicación del sistema normativo en el caso concreto y confirman los parámetros que la CSJN tuvo en cuenta en sus precedentes jurisprudenciales. Al respecto, se ha señalado de manera invariable 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).





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

Ahora bien, los agravios de la accionada, son una reiteración del escrito de impugnación de pericia, el cual también fue debidamente rebatido por la profesional actuante, quien además, destacó que AFIP no se presentó a la verificación pericial correspondiente para supervisar la documentación compulsada para el informe. Por lo que, todo lo relativo a la crítica de la base documental sobre la cual se han llevado las presentes actuaciones, debe ser desestimado.

En efecto, de dicha contestación de impugnación, también surgen datos relevantes, a saber: 1) Que la perito no se encuentra en una situación de evaluar la capacidad económica y financiera de la empresa ya que para la confección del informe se basó en la información al 31/12/2019 *sin conocer los compromisos que pueda tener a futuro la misma* (crítica que reedita en esta instancia AFIP); y 2) Que la perito no es la encargada de responder acerca de la existencia o no de confiscatoriedad y aplicación de los parámetros del fallo 'Candy S.A.'. Que ella simplemente verifica los datos y rectifica o modifica los números, conforme cotejo con los libros y demás documentación contable.

Todo lo expuesto, me lleva a tener por cierto que el resultado impositivo del período fiscal 2019 fue de (i) \$ 342.534.786,15 computando 1/6 del Ajuste por Inflación y (ii) \$ 209.947.883,12 computando el Ajuste por Inflación de manera íntegra, es decir, sin diferimiento de sextos. En ese marco, si MYGSL cancelaba el IG aplicando el diferimiento en sextos, hubiera ingresado a las arcas fiscales el importe de \$ 132.586.903,03 en demasía. Por lo cual, la alícuota efectiva del IG del período fiscal 2019 -que resulta del cómputo de 1/6 del Ajuste por Inflación- hubiera sido del (i) 48,95% sobre el resultado impositivo (y no del 30% como lo establecía la normativa vigente en ese período fiscal) y (ii) 83,91% del resultado contable.

Ello es así pues cabe reconocer validez a las conclusiones de la experta para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos: 319:469; 320:326), circunstancias que, a criterio de este Tribunal, no concurren en el caso (Del precedente 'Candy S.A.').

En efecto, a pesar de que los dictámenes periciales están sujetos -como todo otro elemento probatorio- a la valoración por parte de los jueces (Fallos: 315:2774), si no se



observan razones que desmerezcan las conclusiones del informe pericial, corresponde asignarle suficiente valor probatorio (Fallos 329:5157).

En reiteradas oportunidades la Corte ha señalado que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Fallos: 235:883; 332:1571).

Y si bien AFIP reedita lo dicho por la CSJN en cuanto a que ‘el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que tal compulsas no trasciende el ámbito infraconstitucional, y *sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro*’; olvida que también en el mismo precedente, el Alto Tribunal destaca que: ‘si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (confr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), *ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar*” (‘Candy S.A.’, Fallos: 332:1571, considerando 14). Confiscatoriedad que ha sido analizada en los presentes.

En idéntico sentido ha resuelto la Cámara Federal de Bahía Blanca, en los precedentes “GONZÁLEZ, Julio César c/AFIP DGI s/ Acción mere declarativa de derecho” (FBB 10256/2020/CA2 del 6/10/22) “ANDRES, Carlos Alberto c/AFIP (DGI) – Estado Nacional s/ Acción mere declarativa de derecho” (FBB 10246/2020/CA2 del 10/05/22), “BIO BAHIA S.A. c/ Estado Nacional- AFIP s/Acción Mere Declarativa de Inconstitucionalidad” (FBB 6573/2020 del 21/04/22), “GONZÁLEZ, Carlos Armando c/AFIP (DGI) s/ Acción mere declarativa de derecho” (FBB 10252/2020/CA2 del 18/11/21), entre varios otros.





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA B  
FMZ 8973/2020/CA1

7) En conclusión, sobre la base de lo decidido en el precedente de la CSJN *in re* “Candy”, en el caso, el diferimiento en sextos trae aparejado una confiscatoriedad que afecta el derecho constitucional de propiedad del actor por lo que cabe facultar a MyGSA a aplicar del ajuste por inflación en relación al impuesto a las ganancias a tributar computando el 100% del ajuste (aplicación integral), sin tener que hacerlo utilizando el mecanismo impuesto por el art. 194 de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (Decreto 824/2019) en cuanto dispone el diferimiento en sextos en relación al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019, en la medida en que el impuesto a ingresar insume una porción sustancial de las rentas y excede cualquier límite razonable.

Siguiendo ese lineamiento, estimo que el fallo impugnado debe confirmarse en los términos que ha quedado resuelto por el magistrado de grado.

8) Atento al resultado obtenido, corresponde imponer las costas a la recurrente AFIP-DGI vencida (art. 68 del CPCCN).

9) Diferir la regulación de honorarios para cuando exista base cierta (conforme art. 51 ley 27.423).

Por las razones expuestas, voto por la **AFIRMATIVA** a la única cuestión propuesta. Es mi voto.

**Sobre la única cuestión propuesta, el señor juez de cámara Dr. Manuel A. Pizarro, dijo:** Que adhiere al voto que antecede.

En mérito a la votación que instruye el acuerdo precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE:** 1) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto en fecha 22/12/22 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la resolución del 20/12/22. 2) **IMPONER** las



costas de la presente instancia a la recurrente AFIP-DGI vencida (art. 68 del CPCCN). **3)**

**DIFERIR** la regulación de honorarios *suo tempore* (art. 51, Ley 27.423).

*Protocolícese. Notifíquese. Publíquese.*

