



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

La Plata, 18 de agosto de 2021.

AUTOS Y VISTOS: Este expediente **FLP 39706/2019**
"F. y A. Basile SAICEI (S.A. Ind. Comercial e
Inmobiliaria) c/AFIP s/Acción Declarativa de certeza",
procedente del Juzgado Federal de Primera Instancia de
Junín, Secretaría Civil;

Y CONSIDERANDO QUE:

El juez Vallefín dijo:

I. Antecedentes.

1. La doctora Lucía Basile, en su carácter de apoderada de F. y A. BASILE SAICEI, promovió la presente acción declarativa de certeza contra el Poder Ejecutivo Nacional -Administración Federal de Ingresos Públicos-, con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre respecto de la vigencia de las leyes 27.430 y 27.468, que le impiden aplicar el Régimen de Ajuste por Inflación previsto en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias a la sociedad que representa, en la declaración jurada del citado gravamen correspondiente al cierre del período fiscal al 31 de diciembre de 2018.

1.1. Sostuvo que la imposibilidad de aplicar el régimen de ajuste por inflación vulnera la garantía de no confiscatoriedad, en los términos adoptados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo" y, con ello, la afectación de su derecho constitucional de propiedad, de capacidad contributiva y de razonabilidad en la imposición. Consecuentemente, solicitó la declaración de inconstitucionalidad de la normativa impugnada y la admisión de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2018, con aplicación del mecanismo de "ajuste por inflación" (Título VI, de la ley de impuesto a las ganancias).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

1.2. Refirió que de acuerdo con las previsiones de la ley 27.430 -aplicable en el período fiscal 2018- el mecanismo de ajuste por inflación resultaba procedente sólo cuando aquélla superaba la suma del 33 % de acuerdo al “Índice de Precios Internos al Por Mayor” (IPIM) al que remitía la ley del gravamen, que en el año 2018 fue del 66 % anual, de acuerdo a lo publicado por el Instituto de Estadísticas y Censos (INDEC), por lo que el legislador receptaba -de forma parcial y limitada- la jurisprudencia del Alto Tribunal que declaró la inconstitucionalidad de la no aplicación del ajuste por inflación impositivo.

1.3. Expuso que el 4 de diciembre de 2018, es decir, unos días antes del cierre del período fiscal 2018 del impuesto a las ganancias, se publicó en el Boletín Oficial la Ley 27.468, que introdujo importantes modificaciones en lo concerniente a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación.

En efecto, explicó que la citada ley modificó el artículo 89 de la ley de impuesto a las ganancias, sustituyendo las expresiones “Índice de Precios Internos al Por Mayor (IPIM)” e “Índice de Precios al Por Mayor, Nivel General” por “Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC)”.

Asimismo, sustituyó el último párrafo del artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias 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, este procedimiento será aplicable en caso de 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





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

ciento (30%) y un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente".

Añadió que la Ley 27.468 también incorporó a continuación del artículo 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, 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 1° 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".

1.4. Explicó que para el período 2018 el IPC se fijó en un importe del 47,60 % anual, de acuerdo con lo publicado por el INDEC, con lo cual, en función de las modificaciones previamente señaladas, en la práctica no se hizo efectivo ni operativo el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la ley de impuesto a las ganancias, al no haber superado el 55 % previsto para el ejercicio fiscal 2018.

Puntualizó que la imposibilidad legal de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la ley de impuesto a las ganancias determina que la empresa -en el período fiscal 2018- deba ingresar una alícuota efectiva del tributo del 51,7 % -y no del 30 %-del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2018, conforme el "informe especial de contador público" que aportó como prueba documental.

Sostuvo que lo expuesto encuadra en las pautas sobre confiscatoriedad adoptadas por la Corte Suprema de





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

Justicia de la Nación en el precedente "Candy" ya citado.

1.5. Destacó que, en el caso concreto, la confiscatoriedad del impuesto también es manifiesta si se mide el resultado contable del ejercicio 2018 -que asciende a la suma de \$ 13.906.749,93- en tanto que el impuesto a ingresar -sin aplicar el ajuste por inflación- alcanza el monto de \$ 32.211.093,81, es decir, que representaría un 231 % del resultado del ejercicio. Añadió que en el caso la diferencia es de tal magnitud que, no solamente se convierte en confiscatoria y violatoria de la capacidad contributiva, sino que también importa que lo gravado sean ganancias irreales o meramente nominales.

Refirió que, en base a las consideraciones anteriores, con fecha 14 de mayo de 2019 la sociedad presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2018 e ingresó el saldo resultante, aplicando el mecanismo de ajuste por inflación y poniendo en conocimiento de tal situación a la AFIP.

1.6. Luego, explicó por qué consideró que se encontraban reunidos todos los requisitos para la procedencia de una acción declarativa de certeza, esto es, la existencia de un caso o causa; una situación de falta de certeza respecto del alcance de una relación jurídica y que la falta de certeza produzca un perjuicio o lesión actual al actor.

1.7. Finalmente, solicitó el dictado de una medida cautelar por medio de la cual se ordene a la AFIP que se abstenga de iniciar, promover y/o perseguir toda acción administrativa y/o judicial originada en eventuales diferencias en la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2018, derivadas de la no aceptación de la aplicación del ajuste por inflación





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

impositivo, efectuado en la declaración jurada del impuesto.

2. Asumida la competencia, el juez *a quo* requirió a la demandada el informe previsto en la ley 26.854 sobre el interés público comprometido y, una vez contestado, desestimó la medida cautelar solicitada en la resolución del 07/08/2019.

3. Los representantes del Fisco Nacional (AFIP-DGI) contestaron demanda y negaron todos los hechos relatados por la parte actora.

3.1. Luego, sostuvieron que el ajuste impositivo por inflación establecido por el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias no resulta actualmente aplicable, de conformidad con el plexo normativo vigente.

En este sentido, explicaron que la ley 23.928 -en el marco de un conjunto de medidas destinadas a poner fin al proceso inflacionario en nuestro país- derogó -a partir del 1° de abril de 1991- todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes obras o servicios.

Y añadieron que, luego de ello, el art. 39 de la ley 24.073 dispuso que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 y en las normas de los tributos regidos por ella, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.298, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 inclusive.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

Con base en ello, concluyó que el mecanismo de ajuste por inflación contemplado en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias careció de operatividad a partir del 31/03/92, pues la norma precedentemente transcripta impidió computar las variaciones en el índice producidas con posterioridad a esa fecha.

3.2. Relataron que la empresa actora presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2018 con fecha 14/05/2019, aplicando el procedimiento de ajuste de inflación; lo que produjo en forma inmediata y automática un daño irreparable e irreversible, en tanto impidió la fiscalización que le corresponde a la AFIP-DGI.

Destacaron que el sistema tributario argentino es autodeterminativo, en tanto son los mismos contribuyentes quienes determinan la cuantía del impuesto a tributar y que, sólo después de presentada la declaración jurada, el organismo puede efectuar el respectivo control que le compete.

Subrayaron que -con su forma de proceder- la actora incumplió el procedimiento establecido e impidió que el Fisco Nacional cumpla con su función recaudatoria, así como también intentó eludir -a través de la presente acción- que el organismo pueda determinar si se encuentran configurados los extremos fijados por el Máximo Tribunal en el citado precedente "Candy".

3.3. Alegaron que la determinación y liquidación del impuesto a las ganancias período fiscal 2018, por aplicación del procedimiento de ajuste por inflación, al configurarse en relación a tal gravamen y período fiscal un supuesto de confiscatoriedad de conformidad con el criterio seguido por el Alto Tribunal en "Candy", se encuentra obligatoria y necesariamente supeditada a su comprobación por la AFIP-DGI a través





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

del respectivo procedimiento de fiscalización y, en caso de corresponder, de determinación de oficio previsto en el art. 16 y concordantes de la ley 11.683, que posibilitan un amplio debate, aporte de pruebas y vías recursivas por ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la Justicia Federal.

Conforme lo expuesto, puntualizaron que se encuentra en trámite la Orden de Intervención N° 1796863, a fin de establecer si resulta procedente la declaración jurada original del impuesto a las ganancias período fiscal 2018 presentada por la firma actora con aplicación del procedimiento de ajuste por inflación. Asimismo, se determinará si se encuentra probada la configuración de un supuesto de confiscatoriedad en los términos que resultan del fallo "Candy".

3.4. Consecuentemente, concluyeron que fue la actora quien actuó vulnerando las normas procesales que regulan el procedimiento tributario y los derechos de su representada, pues debió presentar la declaración jurada correspondiente en tiempo y forma y luego solicitar la repetición. Por ello, solicitaron el rechazo de la acción con costas a la actora.

4. Celebrada la audiencia prevista en el art. 360 del CPCC, no habiendo arribado las partes a una conciliación, se abrió la causa a prueba.

Así, se incorporó la prueba documental, se agregó el informe pericial contable elaborado por el perito Osvaldo Daniel Giaccone y se tuvo por desistida la prueba de consultor técnico.

Asimismo, la AFIP acompañó el informe final de la Inspección (Orden de Intervención N° 1796863) y la parte actora informó sobre la finalización del procedimiento de determinación de oficio por parte de aquélla.

II. La decisión recurrida y los agravios.

Fecha de firma: 18/08/2021

Firmado por: P. MARTIN LABOMBARDA, Secretario de Cámara

Firmado por: ROBERTO AGUSTÍN LEMOS ARIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CARLOS ALBERTO VALLEFIN, JUEZ DE CAMARA



#33713711#288659082#20210818074819974



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

1. En la sentencia del 14 de septiembre de 2020 el juez *a quo* hizo lugar a la acción declarativa de certeza interpuesta por F. y A. Basile SAICEI contra el Poder Ejecutivo Nacional (AFIP), declarando aplicable el mecanismo de ajuste por inflación en la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la actora en el período reclamado. Asimismo, impuso las costas a la accionada vencida y reguló los honorarios profesionales de la letrada patrocinante de la parte actora, Lucía Basile, en 300 UMA equivalentes a la suma de novecientos cincuenta y siete mil seiscientos pesos (\$ 967.600) y del perito contador, Osvaldo Daniel Giaccone, en 75 UMA equivalentes a la suma de doscientos treinta y nueve mil cuatrocientos pesos (\$ 239.400).

1.1. Para decidir así, tuvo en consideración que las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Candy".

En efecto, entendió que las conclusiones del peritaje contable llevaban a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

1.2. Ponderó que el informe de la AFIP reconoce los valores y porcentajes verificados en el caso, ratificando los presentados por la actora y los del informe pericial, pero la diferencia subsiste respecto a la interpretación de si se configura o no la confiscatoriedad del impuesto determinado.

1.3. Sostuvo que: "Dado que el objetivo del ajuste por inflación es evitar sujetar al gravamen a resultados meramente nominales, tratando de valuar los bienes de modo de no gravar ganancias nominales o irreales con el fin de no horadar el capital del contribuyente, la tributación debida conforme a la normativa impugnada produce una injusticia que aparece más importante y evidente si se tiene en cuenta el





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

recrudecimiento del ritmo inflacionario padecido, que afecta a todo tipo de empresas, creando diferencias que originan impuesto a favor del fisco mediante un procedimiento arbitrario que grava ganancias no reales sino sólo nominales" (ver *Considerando VII*, último párrafo).

Añadió que: "Siendo el objeto del Impuesto a las Ganancias gravar las utilidades reales de los contribuyentes, las ganancias sujetas a impuesto deben ser reales, ya que de lo contrario se afecta el principio constitucional que exige el respeto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago. De allí que el objeto del ajuste por inflación sea reflejar los efectos de las fluctuaciones del valor de nuestra moneda en los resultados impositivos, para arribar a un resultado final acorde con la realidad sobre la cual se aplica el impuesto, en tanto trata de preservar la fuente que lo produce, ya que una utilidad ficticia por aumento en el precio de los bienes de cambio, fundamentalmente, no implica que la ganancia está realizada" (ver *Considerando VIII*).

Con sustento en ello, estimó que las garantías constitucionales tornaban pertinente y viable restablecer el ajuste por inflación a efectos impositivos.

1.4. Estableció que la normativa legal atacada resultaba inconstitucional al confrontar y afectar los principios de capacidad contributiva, de igualdad y proporcionalidad, de razonabilidad, de equidad y por resultar confiscatoria, conforme los derechos y garantías implícitos, todos los que son objeto directo de reconocimiento y tutela constitucional (arts. 4, 14, 16, 17, 28, 33 y 99 inc. 2° de la Constitución Nacional), por lo que concluyó que correspondía, con carácter excepcional, declararla inaplicable respecto de





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la sociedad actora en el período reclamado (v. *Considerando IX*).

1.5. Argumentó que no existían razones en el caso para apartarse de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Candy", en cuanto estableció que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias es inaplicable cuando la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insuma una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor y exceda un límite razonable de imposición, configurando un supuesto de confiscatoriedad.

En este sentido, valoró que del informe contable surgía que la tasa efectiva resultante sobre la ganancia sujeta a impuesto sin utilizar métodos correctivos de la inflación arrojaba un 51,73 %, por lo que afirmó que "mal podría sostenerse que un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50 %) no es confiscatorio" (v. *Considerando XIV*, 2do. Párrafo).

Consideró especialmente que sobre ese punto existía conformidad entre las partes y que la demandada en su verificación había corroborado que la firma no distribuyó dividendos ni honorarios durante el ejercicio bajo fiscalización.

1.6. Finalmente, concluyó que: "La confiscatoriedad que se alega está demostrada frente a un resultado indiscutido: sin aplicar el ajuste por inflación, la tasa efectiva del impuesto llega al 51,73% del resultado económico de la firma en ese ejercicio (Fallos: 314:1293, considerando 7° y sus citas); superando claramente la tasa máxima que establece la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628)".

2. Contra dicha decisión, la representante de la AFIP interpuso recurso de apelación.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

Sus agravios se pueden sintetizar de la siguiente manera: **a)** la sentencia carece de fundamentación adecuada y resuelve el caso con prescindencia absoluta de lo que disponen las normas jurídicas; **b)** la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación en la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la actora con relación al período fiscal 2018, implica una intromisión del Poder Judicial en una materia propia del Poder Legislativo, en tanto el sistema adoptado por el *a quo* quedó virtualmente derogado; **c)** la actora no ha cumplido la carga de probar el perjuicio que invoca; **d)** no resulta procedente la aplicación del fallo "Candy" por no encuadrar el caso de autos en los parámetros allí establecidos, toda vez que la alícuota efectiva que debería tributar la actora si no se aplicara el ajuste por inflación sobre el resultado impositivo ajustado para el período fiscal 2018 sería del 51,73 %, lo que resulta inferior al monto calculado en el citado precedente (del 62 %) para el período fiscal 2002; **e)** tampoco es posible determinar la confiscatoriedad en el caso conforme a otro de los índices que surgen del precedente "Candy" como el de la "alícuota efectiva" que debería tributar de no aplicarse el ajuste por inflación -del 55 % en el fallo "Candy" y del 30 % en el presente caso-; **f)** el procedimiento correcto que debió seguir la actora fue presentar la declaración jurada original, con el total del impuesto determinado e ingresar el tributo y, luego, por medio del procedimiento de repetición solicitar a la AFIP que analice la viabilidad del ajuste por inflación, lo que hubiera generado el inicio de una fiscalización, teniendo la posibilidad de interponer la demanda judicial en caso en que la respuesta fuera negativa.

Asimismo, se agravio de la imposición de costas a su parte por considerar que no dio motivos para





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

interponer la demanda, sino que ésta fue deducida en forma improcedente por la empresa actora que no cumplió el procedimiento normativo establecido por el régimen tributario y cuestionó los honorarios profesionales regulados, por considerarlos elevados.

3. Por su parte, el perito contador apeló los honorarios estipulados a su favor por considerarlos reducidos.

4. La empresa actora contestó los agravios recursivos de la demandada.

III. Tratamiento de la cuestión.

1. La validez de la sentencia apelada.

1.1. Por cuestiones metodológicas, se tratarán en primer lugar los agravios de la demandada, dirigidos a cuestionar la ausencia de fundamentación de la sentencia y la resolución del caso con absoluta prescindencia de lo que disponen las normas jurídicas, falencias que -a su entender- la descalificarían como acto jurisdiccional válido.

1.2. Dichos agravios no prosperarán. En efecto, de una lectura pormenorizada de la sentencia se advierte que, en principio, el *a quo* hizo una correcta apreciación jurídica de los hechos relevantes de la causa, así como una adecuada valoración de la prueba agregada. En este esquema, aquél resolvió la cuestión planteada mediante pautas razonables y, por tanto, en márgenes aceptables que no permiten descalificar el fallo.

Asimismo, respecto a la aplicación al caso del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Candy", se evidencia que efectuó una detallada explicación de cuáles fueron las razones por las que consideró que la cuestión planteada era sustancialmente análoga a la allí decidida y por las que concluyó que





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

debía resolverse con remisión a los parámetros en él establecidos.

1.3. En este sentido, las discrepancias de la recurrente respecto a la configuración de un supuesto de confiscatoriedad en los términos que definió el Alto Tribunal en el precedente citado pueden resolverse a través del tratamiento de los restantes agravios, sin que existan razones que justifiquen descalificar la sentencia apelada como un acto jurisdiccional válido.

2. La procedencia de la vía judicial.

2.1. Si bien el apelante no cuestiona la procedencia de la vía elegida por la actora -esto es, la acción declarativa de certeza-, de la lectura del memorial se advierte que se agravia de que la empresa haya recurrido a la vía judicial sin transitar previamente las instancias administrativas correspondientes.

En efecto, la AFIP sostuvo que la actora debió presentar la declaración jurada original, con el total del impuesto determinado -es decir, sin la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación- e ingresar el tributo y, luego, a través del procedimiento de repetición solicitar a la AFIP que analice la viabilidad del ajuste por inflación, lo que hubiera dado inicio a una fiscalización con el fin de analizar su pedido y sólo en caso de obtener una respuesta negativa, se hubiera tornado admisible la instancia judicial.

Así, argumentó que la firma actora actuó violentando las normas procesales que regulan el procedimiento tributario e impidió que el Fisco Nacional cumpla con su función recaudatoria.

2.2. Estimo que no asiste razón al apelante. Ello es así toda vez que, si bien es cierto que, de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto (Fallos: 307:1379; 327:2529), también lo es que “la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa”.

Así, el Máximo Tribunal ha precisado que “la situación de incertidumbre que afecta el 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” (CSJN, F. 237 L. REX “Festival de Doma y folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho, sentencia del 20/02/2018, *considerando* 9°, Fallos: 341:101).

2.3. Considero que dichos extremos aparecen justificados en el *sub examine*.

Ello es así en tanto la accionante, F. y A. Basile SAICEI promovió la presente acción declarativa de certeza contra el Estado Nacional - AFIP, a fin de que





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

se declare la inconstitucionalidad de la prohibición de aplicar los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, permitiendo su aplicación con relación a la declaración jurada del período fiscal 2018, pues lo contrario conllevaría la determinación de un tributo confiscatorio.

Para fundar su planteo, la actora subrayó en el escrito de inicio que de acuerdo con el “informe especial de contador público”, que contiene una estimación de resultados del período fiscal 2018 con aplicación del ajuste por inflación y sin su aplicación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar -sin el ajuste por inflación- no sería del 30 % sino que representaría el 51,7 % del resultado impositivo ajustado correspondiente a dicho ejercicio y que ello encuadraría en las pautas sobre confiscatoriedad adoptadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Candy”.

Ante tal circunstancia, presentó la declaración jurada correspondiente aplicando el ajuste por inflación.

2.4. A lo expuesto cabe agregar que, una vez presentada la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2018 por la empresa contribuyente, la AFIP inició una fiscalización mediante la orden de intervención N° 1796863.

El resultado de dicha fiscalización fue incorporado al expediente por la demandada y de su lectura se advierte que, si bien se corroboró la correcta determinación del ajuste por inflación efectuado por la firma, la AFIP concluyó que éste no resulta procedente atento no encuadrar en los parámetros establecidos en el caso “Candy”.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

Ello torna procedente el criterio de la CSJN citado precedentemente en cuanto a la inconveniencia de que la empresa actora soportara un acto administrativo que concretara su agravio, evidenciando que la incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2018 afectaba claramente sus derechos.

El perjuicio se torna indudable -a diferencia de lo sostenido por la recurrente- si se advierte que el tributo a ingresar por el citado ejercicio sin la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación ascendía a la suma de \$ 32.211.093,81, mientras que el impuesto resultante con el mecanismo de reajuste alcanzaba el monto de \$ 18.679.001,50.

2.5. En mérito a lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde desestimar los agravios de la demandada relativos a la improcedencia de la vía judicial y a la ausencia de prueba del perjuicio invocado.

3. La aplicación al caso del precedente "Candy" de la CSJN.

La cuestión a resolver se centra entonces en determinar si los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571) resultan de aplicación al caso planteado por la empresa actora.

3.1. Para ello, resulta necesario efectuar un repaso de lo decidido por el Máximo Tribunal en la citada causa.

3.1.1. En primer lugar, el Tribunal consideró que la prohibición al reajuste de valores que se estableció a partir del dictado de la ley 23.938 "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





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas)" (*considerando 3°*).

Asimismo, añadió 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 del 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, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada', máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea 'manifiesta, clara e indudable' (arg. de Fallos: 314:424; 320:1166)" (*considerando 4°*).

Con sustento en ello, consideró que correspondía revocar la decisión recurrida en cuanto había declarado la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, por cuanto "no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos 223:233; 318:676). No obstante, estimó que sí le incumbía "declarar si repugna o no los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional", conforme a las pautas jurisprudenciales que la Corte ha expuesto desde antiguo sobre la materia.

3.1.2. Estas pautas son las que se detallan a continuación: **a)** para que exista confiscatoriedad, "debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos:





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros"; **b)** debe ponerse especial énfasis en 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)"; **c)** "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)".

3.1.3. Con sustento en los citados criterios, el Tribunal estimó que en el caso la parte actora logró acreditar con un "informe especial de contador público" que "de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/02 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir, si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el 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, porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición" (*considerando 8°*).

3.1.4. Finalmente, subrayó 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'), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

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" (*considerando 14°*).

Por ello, concluyó que "la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad" (*considerando 15°*).

3.2. Precisado lo anterior, se observa que el juez *a quo*, luego de analizar la prueba acompañada, concluyó que "del informe contable surge con claridad meridiana que la tasa efectiva resultante sobre la ganancia sujeta a impuesto sin utilizar métodos correctivos de inflación, arroja un cincuenta y uno con setenta y tres por ciento (51,73 %)" y que "mal podría sostenerse que un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50 %) no es confiscatorio" (*considerando XIV*).

3.3. En este punto, debe descartarse lo argumentado por la recurrente en cuanto a que no resulta procedente la aplicación del fallo "Candy" por cuanto la alícuota que debería tributar la actora si no se aplicara el ajuste por inflación sobre el resultado impositivo ajustado para el período fiscal 2018 (esto es, 51,73 %) es inferior a lo calculado en el citado precedente para el período fiscal 2002 (62 %).

3.3.1. Ello es así por cuanto -tal como lo sostuvo el juez de grado- el Máximo Tribunal





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

expresamente se refirió en el precedente "Candy" a la imposibilidad de estar férreamente atado a los parámetros establecidos en otros precedentes para fijar los límites de confiscatoriedad (33 %), por cuanto las características particulares que presenta el impuesto a las ganancias "difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. Impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos:318:676 y 785-)" (considerando 12).

3.3.2. En mérito a lo expresado en los párrafos que anteceden, estimo que la diferencia entre la alícuota efectiva a ingresar en el presente caso (51,73 %) y la que se tuvo en consideración en el precedente "Candy" (62 %), además de no ser sustancial, no resulta óbice para considerar que en el caso se configura también un supuesto de confiscatoriedad.

En este sentido, cabe señalar que lo determinante -según los parámetros previamente descriptos- es que la alícuota efectiva a ingresar sin aplicación del mecanismo de ajuste por inflación insuma una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor, supuesto que sin dudas se configura en el *sub examine* conforme lo determinado en el informe pericial contable.

3.3.3. A lo expuesto cabe agregar que la propia demandada reconoció -en el informe de fiscalización acompañado- que la determinación del Ajuste por Inflación efectuado por la firma fue el correcto, así como también que la empresa no había distribuido dividendos ni honorarios durante el ejercicio bajo fiscalización.

3.3.4. En definitiva, asiste razón al magistrado de la instancia de grado en cuanto a que las





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

conclusiones brindadas por el perito contador actuante en autos determinan que, en el *sub examine*, se configura un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el precedente "Candy".

Es dable poner de resalto que, en lo atinente al valor probatorio del informe pericial contable, debe reconocerse validez a las conclusiones del experto 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 no concurren en el caso.

3.4. Consecuentemente, considero que la interpretación propiciada por el juez de grado de la doctrina sentada en la causa "Candy S.A. c/ AFIP y otros/ acción de amparo" (Fallos: 332:1571) y su aplicación al caso, se ajustan a las circunstancias comprobadas en la causa, sin que los argumentos planteados por el Fisco Nacional en su escrito recursivo logren conmover la solución propuesta.

3.4.1. Debe recordarse que lo resuelto por la Corte Suprema en toda cuestión regida por la Constitución Nacional o las normas federales, debe inspirar decisivamente los pronunciamientos del resto de los tribunales. En otros términos, razones fundadas en la previsibilidad, estabilidad y orden aconsejan la adhesión a sus precedentes.

En efecto, dicho Tribunal ha resuelto en el caso de "Fallos" 307:1094, "Cerámica San Lorenzo", que "no obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (conf. doc. de Fallos 25:364). De esta doctrina





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

y de la de Fallos: 212:51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia (confr. causa 'Balbuena, César Aníbal s/ extorsión' resuelta el 17 de noviembre de 1981)" ("Fallos" 307:1094, cit., consid. 2º, en p. 1096 y 1097; véase, también, Miller, Jonathan M., Gelli, María Angélica y Cayuso, Susana, *Constitución y poder político*, Buenos Aires, Astrea, 1987, tomo I, p. 115 y siguientes; Sagüés, Néstor Pedro, *Derecho procesal constitucional. Recurso extraordinario*, 2da edición, Buenos Aires, Astrea, 1989, tomo I, p. 177 y siguientes y "Eficacia vinculante o no vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", en "El Derecho" 93-892).

3.4.2. En estas condiciones, habida cuenta que la cuestión propuesta por el apelante guarda sustancial analogía con la tratada y decidida por la Corte Suprema en el fallo **"CANDY"**, corresponde -en virtud de la referida jurisprudencia que propicia la sujeción a los precedentes del Alto Tribunal- aplicar la doctrina sentada en el citado precedente.

4. Las costas.

La AFIP se agravió de que se le hayan impuesto las costas del proceso, por cuanto -según señaló- no dio motivos para interponer la acción, sino que ésta fue deducida en forma improcedente por la accionante, que no cumplió con el procedimiento normativo establecido por el régimen tributario.

Sin perjuicio de que -como se señaló en el *Considerando* III. Punto 2. del presente voto- la vía





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

judicial resultó procedente, corresponde modificar la distribución de costas impuesta por el juez *a quo*.

Ello es así por cuanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en oportunidad de expedirse sobre el punto en el precedente "Candy", resolvió que correspondía que las costas sean distribuidas en el orden en que fueron causadas, en mérito a la complejidad jurídica de la cuestión en debate y a la forma en que se decidió.

En el mismo sentido, esta Sala ha establecido las costas en el orden causado en un precedente en el que se declaró aplicable el mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal correspondiente al año 2002, con cita del precedente "Candy" (ver expte. FLP 42033223/2003, "Gaetano de Maio S.A. c/ PEN (Ministerio de Economía) y otro s/ Acción mera declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 27/11/2018).

Consecuentemente, no existiendo motivos que justifiquen apartarse del criterio establecido por el Alto Tribunal, corresponde hacer lugar al agravio de la demandada e imponer las costas de primera instancia en el orden causado.

Idénticas razones conducen a adoptar análogo temperamento con relación a las costas generadas en esta instancia (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

5. Los honorarios.

Como consecuencia de lo que aquí se propone sobre la distribución de las costas, los honorarios fijados por el juzgador quedan sin efecto en virtud de lo normado por el art. 279 del Código Procesal Civil y Comercial. Por tanto, se ha tornado insustancial el tratamiento del recurso por altos deducido por la AFIP y del recurso por bajos interpuesto por el perito contador.

IV. Conclusiones.

Fecha de firma: 18/08/2021

Firmado por: P. MARTIN LABOMBARDA, Secretario de Cámara

Firmado por: ROBERTO AGUSTÍN LEMOS ARIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CARLOS ALBERTO VALLEFIN, JUEZ DE CAMARA



#33713711#288659082#20210818074819974



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

a) Una lectura pormenorizada de la sentencia evidencia que el *a quo* hizo una correcta apreciación jurídica de los hechos relevantes de la causa, así como una adecuada valoración de la prueba agregada. En este esquema, aquél resolvió la cuestión planteada mediante pautas razonables y, por tanto, en márgenes aceptables que no permiten descalificar el fallo.

b) Según ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa. Así, "la situación de incertidumbre que afecta el 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".

c) La incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2018 afectaba claramente los derechos de la empresa actora, si se tiene en consideración que el tributo a ingresar por el citado ejercicio sin la aplicación del citado mecanismo ascendía a la suma de \$ 32.211.093,81, mientras que el impuesto resultante con el mecanismo de reajuste alcanzaba el monto de \$ 18.679.001,50.

d) Las conclusiones brindadas por el informe del perito contador actuante en autos determinan que, en el *sub examine*, se configura un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el precedente "Candy". Ello es así, en tanto la tasa efectiva resultante sobre la ganancia sujeta a impuesto sin utilizar métodos correctivos de inflación, arroja un cincuenta y uno con setenta y tres por ciento (51,73 %)", por lo que insume una sustancial porción de las





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

rentas obtenidas por la firma actora y excede un límite razonable de imposición.

e) La cuestión propuesta por el apelante guarda sustancial analogía con la tratada y decidida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "**CANDY**", por lo que -en virtud de la jurisprudencia que propicia la sujeción a los precedentes del Alto Tribunal- corresponde aplicar la doctrina sentada en el mencionado precedente.

f) La complejidad jurídica de la cuestión debatida determina que las costas deban ser distribuidas -en ambas instancias- en el orden causado (art. 68, 2do. párrafo, del CPCC).

g) Los honorarios fijados por el juez *a quo* quedan sin efecto en virtud de lo normado por el art. 279 del Código Procesal Civil y Comercial.

En mérito a lo expuesto en los párrafos que anteceden, propongo al Acuerdo: **1)** Confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró aplicable el mecanismo de ajuste por inflación en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de la actora en el período fiscal 2018; **2)** Modificar el punto resolutivo 3° de la sentencia apelada, imponiendo las costas de primera instancia por su orden en atención a la complejidad de la cuestión en debate (art. 68, 2do. párrafo, del CPCC), al igual que las de alzada; **3)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes (art. 279 CPCCN).

Así lo voto.

El juez Lemos Arias dijo:

Por compartir los aspectos sustanciales de su voto, me adhiero a la solución propuesta por el juez Vallefin.

Por tanto, **SE RESUELVE:**





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE LA PLATA

1) Confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró aplicable el mecanismo de ajuste por inflación en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de la actora en el período fiscal 2018.

2) Modificar el punto resolutivo 3° de la sentencia apelada, imponiendo las costas de primera instancia por su orden en atención a la complejidad de la cuestión en debate (art. 68, 2do. párrafo, del CPCC), al igual que las dealzada.

3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes (art. 279 CPCCN).

Regístrese, notifíquese y firme que quede, devuélvase por conducto del sistema Lex100 con comunicación a través de oficio electrónico al juzgado interviniente.

NOTA: Se deja constancia de que el doctor Roberto Agustín Lemos Arias suscribe la presente en virtud de la vacancia de dos vocalías de esta Sala III y de lo dispuesto por la Acordada 2/2021 de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata. Conste.





Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 5 de Julio de 2022

Vistos los autos: "F y A Basile SAICEI (S.A. Ind. Comercial e Inmobiliaria) c/ AFIP s/ acción declarativa de certeza".

Considerando:

Que el recurso extraordinario es inadmisibile (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se lo desestima. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso extraordinario interpuesto por la **AFIP DGI**, representada por las **Dras. Agustina Ricasoli y Cecilia Mataloni**, con el patrocinio letrado del **Dr. Víctor Hugo Cruz Zamora**.

Traslado contestado por la **actora, F y A Basile SAICEI (S.A. Ind. Comercial e Inmobiliaria)**, representada por la **Dra. Lucía Basile**.

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia de Junín**.