



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

PDP En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de agosto del año dos mil veintiséis, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los recursos interpuestos contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos “*Pampa Films SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, Causa CAF 6864/2019/CA1, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que por sentencia del 2/3/26 el Sr. juez de primera instancia rechazó la demanda interpuesta por la Pampa Films SA, con costas.

Señaló que la acción fue interpuesta en los términos del artículo 81 ley 11.683, contra resolución 101/18 (DV R1II), dictada el 27/12/18 por la entonces AFIP-DGI.

Siguiendo las expresiones de la firma actora, reseñó que su actividad principal consistía en la producción de filmes videocintas –código de actividad 591110–, y que se dedicaba a la producción y coproducción nacional e internacional de largometrajes con contenido original para cine y televisión.

Señaló que, de acuerdo con la modalidad de su actividad, y la envergadura de las producciones que realizaba, la actora hizo saber que había ejecutado pocos proyectos por año, contratando proveedores –en su mayoría monotributistas– ubicados en las proximidades geográficas de cada proyecto.

Relató que luego de presentar la declaración jurada –en adelante, “DDJJ”– del impuesto a las ganancias –“IG”–, correspondiente al período fiscal 2016, presentó una rectificativa, consignando un importe de impuesto determinado inferior: en la primera fijó \$ 2.044.355,42, mientras que en la segunda \$ 1.040.936,46.

Afirmó que la rectificación obedeció al cómputo de la deducción de la totalidad de los gastos realizados, incluyendo el costo de las operaciones efectuadas con proveedores que contaban con la condición de “monotributistas no recurrentes”.



Luego de ello, la firma expuso que el Sistema de Cuentas Tributarias no receptó la presentación de la DDJJ rectificativa, lo cual habría generado automáticamente intereses.

Declaró que la firma sostuvo que, en el IG, tributa de acuerdo con la teoría de la fuente, receptada en el artículo 2º inciso 1º de la ley del gravamen (ley 20.628, t.o. en 2019).

Por otro lado, la firma adujo que había solicitado la reducción a cero de los anticipos del IG-2017, no obstante, el beneficio fue otorgado desde el momento en el cual se había efectuado la presentación de la solicitud, en lugar de hacerlo retroactivamente desde el comienzo del período fiscal 2017.

Expone que la firma interpuso reclamo administrativo de repetición, con el objeto de obtener el reintegro de \$ 1.198.725, con más intereses proveniente del ingreso indebido del IG-2016; a ello se suman los intereses resarcitorios de los anticipos 1º, 2º, 3º, 4º, 6º y 7º del IG-2017, y el anticipo 5º del mismo período, con más los intereses punitivos, dado que este último se abonó en el marco de un proceso de ejecución fiscal promovido por el fisco nacional.

Sostiene que la demandante ha planteado la inconstitucionalidad del artículo 29 del Anexo de la ley 25.865, y de su reglamentación –artículo 36 de la RG (AFIP) 2746 de 2010–, por considerar que vulneraron los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad.

En cuanto al principio de legalidad e igualdad, señaló que la mencionada resolución general modificó el artículo 80 de la ley del IG, respecto de los gastos deducibles. En cuanto al principio de capacidad contributiva, mencionó que sólo se puede exteriorizar a través del valor de la ganancia neta, lo cual colisiona con el establecimiento normativo de la “conurrencia” de los proveedores monotributistas. Destacó que esto último, a su vez, vulneró el principio de razonabilidad.

Luego de reseñar los argumentos opuestos por el fisco nacional, entre los cuales sostuvo que el establecimiento de los parámetros de “recurrencia” son congruentes con el fin de la norma, así como también con el esquema de liquidación del impuesto, que es anual, indicó que en la causa se produjo prueba, reseñando y transcribiendo el contenido del artículo 81 de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

ley 11.683 (t.v.); de los artículos 2º, 17, 69 y 80 de la ley 20.628 (t.o. en 1997); del artículo 29 –actual 30– de la ley 25.865; del artículo 43 del decreto 1/10 y del artículo 36 de la RG (AFIP) 2746.

Señaló que, de conformidad con la resolución 101/18 (DV R1II), las disposiciones legales establecen, en forma taxativa, que corresponde detraer de los ingresos gravados, sólo las erogaciones cuya deducción contemplan las leyes, por lo que no resultaría suficiente argumentar que las particularidades del régimen de la ley 25.865 –y normas reglamentarias– tienen un efecto negativo sobre la equitativa distribución de los impuestos y cargas públicas.

En el punto III.2.i. de su sentencia, el *a quo* reseñó el contenido del dictamen pericial contable –junto con sus impugnaciones y pedidos de explicaciones–, exponiendo –en lo que incumbe aquí destacar–, que con respecto a la determinación del IG con y sin la deducción de los gastos recurrentes, la perito informó que, en el primer supuesto, la liquidación del gravamen ascendía a \$ 2.974.104,16, mientras que en el segundo a \$ 5.841.015,48 (punto 4.c). En este particular asunto, frente a la impugnación formulada por la demandada, el Sr. Juez de grado mencionó que la experta se había remitido a los valores referidos en las DDJJ, mas sin aclarar cómo había arribado a aquellos valores. Por otro lado, la perito dictaminó que, de la prueba instrumental compulsada, surgía que la gran mayoría de los bienes y servicios contratados correspondían a proveedores localizados en CABA y Provincia de Buenos Aires (punto 4.g).

Aseveró que, de conformidad con el principio que emerge de los artículos 17 y 80 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), todo gasto que se vincule con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto, siempre que se pueda demostrar esa relación, puede deducirse de las ganancias gravadas, con las restricciones expresamente contenidas en la norma.

Destacó que la firma actora es una sociedad anónima, de modo que la determinación de sus ganancias se calcula en función de la teoría del balance (cfr. artículo 2º inciso 2º de la ley del tributo), no resultando exigibles los requisitos de habitualidad, periodicidad y habilitación de la fuente.



Desechó que resultare procedente el planteo de inconstitucionalidad articulado, declarando que la administración tributaria cuenta con la potestad de interpretar las normas que regulan los tributos (cfr. decreto 618/97, art. 8°).

Refirió asimismo a la potestad de reglamentación, y adujo que la deducción de los gastos en la liquidación del IG se encuentra supeditada a los supuestos admitidos por la ley, no apreciándose en el particular, que el criterio adoptado se apartara del principio de reserva de ley.

Puso de resalto que el criterio diseñado por el fisco nacional, a través de la RG (AFIP) 2746, resultó acorde con los términos de la norma reglamentada.

Al respecto, afirmó que el propio artículo 30 de la ley 25.865 otorgó al organismo la potestad de determinar los parámetros para la aplicación de la excepción dispuesta, respecto a los proveedores recurrentes. Agregó que la resolución general atacada no impuso obligaciones ni extendió el derecho, más allá de los términos fijados en la ley.

En otro orden de consideraciones, expuso que la igualdad ante la ley obliga a que el ordenamiento jurídico trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables, esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

Mencionó que la discrecionalidad de las categorías utilizadas por el legislador, deben ser respetadas por los tribunales, a menos que resulten arbitrarias o se inspiren en una manifiesta hostilidad contra determinado grupo o clase.

Descartó que la normativa impugnada apareciera como arbitraria o discriminatoria, ya que la delimitación del concepto de proveedores recurrentes, y los parámetros de aplicación fijados, no presentaron una hostilidad contra la actora o su actividad en particular; por el contrario, se basó en una distinción objetiva.

Aludió al principio de razonabilidad, explicando que la postura de la actora estribaba en la desatención de los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, al impedirse o limitarse la deducción de los gastos realizados con





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

monotributistas no recurrentes. Sobre el particular sostuvo que, por vía de principio, no corresponde a los jueces decidir sobre la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador, ni pronunciarse sobre la oportunidad o discreción en el ejercicio de sus funciones, ni imponer su criterio de eficacia económica o social al Congreso de la Nación. El control de constitucionalidad –adicionó–, no autoriza a sustituir en su función a los otros poderes del gobierno federal.

Destacó que las argumentaciones de Pampa Films SA sobre el principio de razonabilidad resultaron genéricas y dogmáticas, pues se limitaron a sostener que, en base a su actividad, resultó imposible y/o de difícil cumplimiento llevar a cabo las deducciones de los gastos; empero, de los términos de la prueba documental, surgió que, por gastos recurrentes, en el año 2016, habría deducido la suma de \$ 3.046.374.

En cuanto al argumento consistente en que la firma ejerció su actividad en distintas locaciones, expuso que de la muestra de las facturas correspondientes al año 2016 se extrajo que la gran mayoría fueron de locaciones contratadas en la Ciudad de Buenos Aires, siendo algunas pocas en la Provincia de Buenos Aires y aproximadamente cinco (5) en otras provincias. En consecuencia –adujo–, no luciría irrazonable que la actora pudiera predeterminar la disponibilidad de los locadores en las distintas operaciones contratadas, así como –eventualmente– ajustar su conducta, a fin de alcanzar la recurrencia requerida.

Desechó que se hubiere probado la trasgresión al principio de capacidad contributiva, ni que la comparación lineal entre las liquidaciones del IG presentadas en sede administrativa resultara por si sola una operación adecuada para verificar la confiscatoriedad del tributo.

Indicó que la prueba pericial contable producida sólo reiteró las diferencias advertidas en las liquidaciones practicadas, con y sin las deducciones de los gastos en pugna, aunque sin dar cuenta acerca de si el tributo abonado fue confiscatorio. Recalcó que el fisco nacional cuestionó que la perito interviniente no aclaró cómo llegó a los montos expresados en el punto 4.c de su informe.



Mencionó incluso que, del elenco de prestadores de bienes y servicios contenidos en el listado impreso en el punto g) de la prueba documental acompañada –que había sido desconocida e impugnada por la demandada–, no surgió que todos ellos se encontraran inscriptos al régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

Afirmó que, si bien se acreditó que la actora recibió numerosos subsidios en las producciones desarrolladas, ello *per se* no importa una presunción respecto de su capacidad contributiva, sino más bien la consecuencia de políticas públicas, destinadas a promover el crecimiento de la industria cinematográfica.

Negó que de la pericia contable diera cuenta de la concurrencia de una capacidad contributiva injustamente valorada, o la presencia de un impuesto confiscatorio.

Mencionó que las críticas que la accionante desarrolló, sólo importaron su discrepancia con la normativa impugnada, la cual se encuentra adecuadamente fundamentada en diversas circunstancias fácticas que la parte demandante no logró desvirtuar (cita el art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –“CPPCN”).

Rechazó así los planteos formulados por la demandante y sostuvo que, en atención a la forma en la cual resolvía, no resulta necesario abordar los planteos restantes introducidos en el escrito de demanda (Considerando XI de la sentencia en crisis).

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo su recurso de apelación el 9/3/26 [13:14 hs.], el cual fue concedido libremente el 13/3/26. La [expresión de agravios fue presentada el 23/4/26 \[12:51 hs.\]](#) y [contestada por la contraria el 13/5/26 \[16:10 hs.\]](#).

El 24/6/26 el Sr. Fiscal General acompañó su [dictamen](#).

III. Que en su memorial Pampa Films SA expone cuatro órdenes de agravios.

En el primero sostiene que la sentencia apelada incurre en un error sustancial de derecho al interpretar y aplicar el régimen de deducción de gastos del IG, desnaturalizando el alcance de los artículos 17 y 80 de la ley 20.628 (t.o. en 1997).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

Señala que, si bien reconoció que para determinar la ganancia neta deben deducirse de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente productora, inmediatamente vació de contenido dicho principio estructural, al sostener que tales deducciones sólo resultan procedentes en la medida en que sean admitidas por la ley y sus reglamentaciones.

Sostiene que dicho razonamiento resulta jurídicamente objetable, en tanto importa una inversión ilegítima del orden lógico y normativo que rige en la determinación del impuesto, pues, en el sistema del impuesto, la regla general es la deducibilidad de todos aquellos gastos que guarden alguna relación de causalidad con la fuente productora de rentas gravadas. Adiciona que se encuentra probado en la causa que las actividades de los proveedores en cuestión, guardan relación con la actividad desarrollada por su parte.

Afirma que la interpretación adoptada en la sentencia apelada equivalió a transformar el IG en un tributo sobre los ingresos brutos o sobre una renta presunta.

En el segundo orden de agravios, asevera que el juez de grado incurrió en un error de derecho al convalidar la aplicación del criterio de recurrencia, sin examinar adecuadamente su compatibilidad con el principio de legalidad tributaria, ni con el alcance de la norma legal que pretende reglamentar.

Alude al contenido del artículo 29 del Anexo de la ley 25.865, y expone que la facultad conferida a la administración tributaria de determinar los parámetros vinculados con la limitación de las deducciones de los gastos por operaciones con monotributistas, no autoriza a crear requisitos sustanciales que alteren la esencia del tributo, o que desnaturalicen el régimen de deducciones previsto en la ley del impuesto. Ello –acusa– implicaría la creación de una ficción jurídica, en virtud de la cual se presumiría que sólo los proveedores que superaran los umbrales podrían ser considerados recurrentes, excluyendo automáticamente a todos los demás, aun cuando los gastos incurridos fueran reales, necesarios y directamente vinculados con la actividad generadora de renta.



Refiere a un supuesto de exceso reglamentario, en tanto la administración habría excedido el marco de la delegación legal.

Indica que la fijación de un umbral mínimo de operaciones, como condición excluyente para la deducción plena de gastos, no surge de la ley, sino que es producto exclusivo de la reglamentación administrativa.

Señala que dicho requisito carece de sustento legal expreso, y que resulta irrazonable por su carácter rígido y uniforme, al no contemplar las particularidades de las distintas actividades económicas, ni la diversidad de situaciones que pueden presentarse en la práctica.

Acusa que la sentencia apelada, lejos de examinar críticamente la cuestión planteada, se limitó a afirmar que la reglamentación otorgó claridad al concepto de recurrencia.

En el tercer orden de agravios, que titula “Inadecuada consideración de la labor” –en referencia a la actuación del *a quo*–, refiere a la presencia de un vicio de fundamentación, al no contemplar la realidad económica de la actividad desarrollada por su parte, sustituyendo dicho análisis por una construcción abstracta, ajena a la prueba producida en la causa.

Efectúa consideraciones en torno a la actividad realizada por la empresa –producción y coproducción de obras audiovisuales, caracterizada por la realización de proyectos específicos, acotados en el tiempo y con requerimientos técnicos y logísticos particulares para cada producción–, y explica que la contratación de proveedores se encuentra determinada por factores tales como la localización de las filmaciones, la disponibilidad de recursos humanos y técnicos en cada lugar, y la especificidad de los servicios requeridos; todo ello –menciona– impide la reiteración sistemática de operaciones con los mismos sujetos.

Señala que esto último fue explicado en el escrito de demanda, y corroborado por la prueba producida en autos.

Cuestiona que el juez de grado omitiera considerar estos extremos, sosteniendo que su parte podría haber organizado su actividad de modo tal de cumplir con los parámetros de recurrencia exigidos por la reglamentación. Al respecto, asevera que se ha minimizado la incidencia de la dispersión geográfica de las contrataciones.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

Explica que, aun dentro de un mismo ámbito geográfico, la dinámica de la actividad audiovisual implica la intervención de múltiples proveedores para tareas específicas y acotadas, lo que naturalmente limita la posibilidad de reiterar operaciones con un mismo sujeto en los términos exigidos por la reglamentación.

Sostiene que la aplicación mecánica del criterio de recurrencia conduce a desconocer la realidad económica de las operaciones, y a excluir de la deducción gastos que cumplirían con los requisitos previstos en la ley del gravamen.

Por último, en el cuarto orden de agravios califica de arbitraria a la valoración realizada de la prueba pericial contable, pues, sin fundamento suficiente, prescindió de las conclusiones técnicas que resultaron decisivas para la correcta resolución del litigio.

Sostiene que, procediendo de tal modo, la decisión del *a quo* carece de un adecuado sustento fáctico.

Para finalizar, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, previo a todo, es importante recordar que no me encuentro obligado a seguir a la apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones propuestas a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, [272:225](#), [278:271](#), [291:390](#), [297:140](#); 301:970; esta Sala, en sus anteriores composiciones, “*ACIJ c/ EN-ley 24240-Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*”, del 29/5/08; “*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986*”, Causa CAF 5916/2009, del 21/5/09; “*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, Causa CAF 29024/2010, del 21/10/10; “*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA-Comunicación “A” 5147 y otro s/proceso de conocimiento*”, del 18/4/11; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11-Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*”, Causa CAF 18282/2011, del 25/8/11; “[Rodríguez Rubén Omar](#)



c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, Causa CAF 41147/2013, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo”, Causa CAF 57052/2013, del 7/5/15, “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM”, Causa CAF 77545/2017, del 27/4/18 y “D’Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Causa CAF 49932/2015/CA2, del 2/5/24. En su actual integración: “Emico SA c/ EN-ACUMAR y Otro s/ proceso de conocimiento”, Causa CAF 44.044/2019/CA2-CA1, del 2/6/26).

V. Que, según se desprende de las constancias de autos, Pampa Films SA presentó un reclamo de repetición ante la Agencia N° 7 de la entonces AFIP-DGI, el 17/5/18, pretendiendo el reintegro de la suma de \$ 1.198.725, el cual se desagrega de la siguientes manera: \$ 1.003.418,96 en concepto de IG-2016; \$ 120.704,24 en concepto de anticipos 1, 2, 3, 4, 6 y 7 de IG-2017, y \$ 74.601,80 de anticipo 5 del IG-2017; todo ello más intereses resarcitorios y punitivos (fs. 56/72 vta).

La División Revisión y Recursos 1, de la Dirección Regional Centro II de la ex AFIP-DGI, el 27/12/18 rechazó el reclamo por medio de la resolución 101/18 (DV R1II) (fs. 33/38).

Luego de ello, la firma presentó demanda judicial contra el acto administrativo descripto (fs. 2/29 vta.), acompañando –entre otros instrumentos– la siguiente prueba documental: (i) DDJJ-IG-2016 original y rectificativa (fs. 76 y 78); (ii) formulario F 1151, que da cuenta de la cancelación de la obligación tributaria mediante compensación (fs. 80) y (iii) listado de sujetos adheridos al Régimen simplificado para pequeños contribuyentes –“monotributo”–, recurrentes y no recurrentes, con descripción de sus CUIT, importe y tipos de operaciones concertadas (fs. 103/104).

Como expuse anteriormente, el Sr. juez de grado rechazó la demanda incoada, sentencia que, apelada que fuera por la parte actora, corresponde en este acto revisar.

VI. Que, previo a iniciar la tarea revisora mencionada, se impone efectuar dos aclaraciones.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

La primera atañe al ordenamiento jurídico correspondiente al IG: al tiempo de los hechos regía el texto ordenado en 1997 de la ley 20.628, el cual fue reordenado en el año 2019, a través del decreto 824; ello alteró la numeración de la ley, pasando los artículos 17 y 80 –relativos a la deducibilidad de los gastos– a ser los actuales artículos 23 y 83, respectivamente. Pues bien, teniendo presente que las partes contendientes, al igual que el *a quo*, se han referido a los numerales de los textos ordenados en 1997, aquí se hará lo propio –salvo mención en contrario–, a fin de evitar innecesarios equívocos

La segunda, que por imperio de lo normado en los artículos 265 y 278 del CPCCN, sólo corresponderá que me aboque al estudio de las materias que fueron objeto de agravios por parte de la apelante.

VII. Que, sentado que antecede, tengo para mí que los componentes que corresponde examinar se reducen a los siguientes: *a)* el sistema legal aplicable al caso, y *b)* la situación particular de la firma actora; su pretensión, argumentos y probanzas, con especial referencia al planteo de orden constitucional articulado.

VIII. Que, con respecto al primero de los aspectos descriptos, lo cual incluye tanto al régimen del IG como al de monotributo, considero innecesario aquí transcribir cada uno de los preceptos que gobiernan la materia –salvo, desde luego, aquello que resulte particularmente menester–, bastando con remitirse al contenido de la [sentencia apelada](#) (v. *Considerando II.2*).

Sabido es que el régimen instituido por el IG se sostiene en la imposición de la ganancia neta, a la cual se accede una vez detraídos los “gastos necesarios” incurridos por el sujeto, destinados a la obtención de la renta objeto de imposición. En el plano normativo, el sistema encuentra reconocimiento en los artículos 17 y 80 de la ley 20.628 (t.o. en 1997).

Ahora bien, entre aquellos gastos se hallan las correspondientes a las adquisiciones, locaciones y prestaciones efectuadas por sujetos comprendidos en el régimen del monotributo, para lo cual el ordenamiento prevé un tratamiento particular.



Por *regla general*, el sujeto alcanzado por el IG sólo puede deducir del impuesto hasta un 10% de un solo proveedor –monotributista–, o bien un 30% del conjunto, respecto del total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal (ley 25.865, Anexo, art. 29, primer párrafo).

El legislador autorizó al Poder Ejecutivo a reducir dichos valores porcentuales “hasta en un 2%” y “hasta en un 8%, respectivamente” (mismo artículo, segundo párrafo); en orden a ello se dictó el decreto 1/10 –de similar contenido al de su antecesor: decreto 806/04–, el cual dispuso que los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al monotributo, sólo podrían deducir en el IG “hasta un 2%... y... respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del 8%”.

La *excepción al régimen* –es decir, la posibilidad de computar la totalidad de los gastos incurridos con los proveedores monotributistas–, estriba en que éstos operen “en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos” (ley 25.865, Anexo, art. 29, tercer párrafo). En consonancia con esta medida, la administración fiscal dictó la RG (AFIP) 2746 –sustituida en 2018 por la RG (AFIP) 4309, de similar contenido–, que dispuso que revestían el carácter de recurrentes, los proveedores que realizaran más de veintitrés (23) operaciones de compra en un mismo ejercicio, o nueve (9) operaciones de locaciones o prestaciones de servicios.

IX. Que, de la atenta y detenida lectura de los argumentos presentados por Pampa Films SA, tanto en su escrito de demanda, como en su expresión de agravios ante esta Alzada, se deprende que su posición estriba en considerarse subsumida en la previsión del *tercer párrafo* del artículo 29 del Anexo de la ley 25.865, dirigiendo sus explicaciones y probanzas hacia la cantidad y cualidad de los sujetos adheridos al monotributo con los que habría operado.

En otras palabras, interpreta y sostiene que debería aplicarse el régimen general del IG –que es el excepcional, respecto de los proveedores adheridos al monotributo–, admitiéndose pues la deducción del 100% de los gastos incurridos para la obtención de rentas gravadas.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

Ello explica el empleo de expresiones tales como “contrapunto”, “desnaturalización”, “vaciamiento de contenido” e/o “inversión ilegítima del orden lógico y normativo”, que introduce al evaluar las implicancias que habría provocado la sanción de la ley 25.865, respecto del régimen de la ley 20.628.

Asimismo, la calificación como un “error de derecho” a la convalidación del criterio de recurrencia, sin meritar su compatibilidad con el principio de legalidad tributaria, centralmente en lo concerniente a la potestad de reglamentación con que cuenta el Poder Ejecutivo. En este aspecto, acusa que la administración tributaria se excedió al reglamentar el *tercer párrafo* en cuestión –a través de la RG (AFIP) 2746–, alterando y desnaturalizando el régimen de deducciones regulado en la ley del IG.

Además, la mención de que han sido reducidas las posibilidades de reiterar operaciones con un mismo proveedor, en razón de la dispersión geográfica en la cual lleva a cabo su actividad.

En contraste con todo ello, la firma no esgrimió argumentos referidos a la potestad con que cuenta el Poder Ejecutivo, de reducir los porcentuales previstos en el *segundo párrafo* del artículo 29, del Anexo de la ley 28.865.

Al ser ello así, tengo para mí que la materia debatida en autos se reduce a la evaluación acerca de si, al liquidar el IG-2016, Pampa Film SA tenía derecho a deducir la totalidad de los gastos incurridos con sus proveedores adheridos al monotributo, en los términos que surgen del *tercer párrafo* del artículo 29 del Anexo ley 25.865.

X. Que el primer agravio dirigido contra la sentencia apelada que corresponde considerar, es el que acusa que la ley 25.865 ha desnaturalizado el régimen instituido por la ley 20.628.

En rigor, se trata de un argumento apenas mencionado en el escrito de demanda (v. punto 5º, fs. 20/vta.), en los siguientes términos: “*El principio de legalidad se ve afectado toda vez, el mencionado Artículo 36 de la Resolución N° 2746 (cuya inconstitucionalidad de deja plantada en el presente) modifica el Artículo 80 de la Ley del Gravamen respecto de los*



gastos que pueden ser deducibles en el Impuesto a las Ganancias, impidiéndole a PAMPA FILMS S.A. la deducción de aquellos gastos efectivamente realizados provocando en consecuencia que el Impuesto a las Ganancias alcance no sólo las ganancias sino también los gastos” (sic. El subrayado y resaltado son del original).

Frente a ello, luce acertado el fundamento impreso en la sentencia de grado, a través del cual se rechazó el planteo, al sostener que, de conformidad con el principio que emerge de los artículos 17 y 80 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), todo gasto que se vincule con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto, siempre que se pueda demostrar esa relación, puede deducirse de las ganancias gravadas, con las restricciones expresamente contenidas en la norma.

Adicionase a ello que, la propia ley del IG contiene previsiones expresas que enumeran determinados gastos cuya deducción no es admitida (v. ley 20.628, t.o. en 1997, art. 88).

Otra línea argumental refiere a la falta de contemplación de su situación personal –esto es, la actividad que realiza la sociedad comercial–, lo cual se traduciría en la vulneración de sus derechos constitucionales.

El argumento, en lo medular, finca en que las producciones se realizan en diversos sitios, lo cual conlleva a la necesidad de contratar proveedores que no alcanzan la cualidad de recurrentes.

Al respecto, si bien es comprensible la situación descripta, no encuentro que por sí sola conlleve a comprender que la medida dispuesta por la RG (AFIP) 2746, adolezca de alguna ilegitimidad.

En efecto, desde el punto de vista estrictamente patrimonial, la interesada no ha argüido, ni menos probado, que la aplicación del reglamento apareje un supuesto de confiscatoriedad de la carga impositiva; esto es, que produzca una absorción de una porción sustancial de su renta o capital, por parte del Estado (cfr. CSJN, Fallos: [314:1293](#); [322:3255](#); [328:4542](#); [341:581](#); [343:720](#); [344:1458](#); [345:1184](#)).

En este aspecto, si bien la pericia contable de autos efectuó una comparación entre la liquidación del IG-2016 deduciendo la totalidad de los gastos con proveedores monotributistas, y sólo con los que serían recurrentes





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

(punto 4-c), no soslayo –tal como lo hizo notar la representación fiscal ([presentación del 16/8/23 \[16:51 hs.\]](#))– que arribó a dichos valores, remitiéndose, sin más, a las propias DDJJ original y rectificativa presentadas por la actora (v. [presentación de la perito del 16/11/23 \[15:17 hs.\]](#)).

Por lo demás, no ha de olvidarse 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 compulsa no trasciende el ámbito infra constitucional, 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*” (cfr. “*Santiago Dugan Trocello SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo*”, del 30/6/05 (cfr. CSJN, [Fallos 328:2567](#) y “*Candy SA c/ AFIP y otro s/ acción de amparo*”, del 3/7/09; CSJN, [Fallos: 332:1571](#)). Si bien se trata de una regla que proviene del análisis del “ajuste por inflación”, en el marco del IG, resulta de aplicación *mutatis mutandi* a la especie.

Tampoco debe pasar inadvertido que, quien tacha de inconstitucional a una norma tributaria, aduciendo que afecta su derecho de propiedad, debe probar de modo concluyente la forma como tal afectación ha tenido lugar (CSJN, Fallos: [314:1293](#), considerando 7°).

Por otro lado, en cuanto a la razonabilidad de la medida dispuesta por la RG (AFIP) 2746, comparto lo señalado por el Sr. juez de grado, en el sentido de que las expresiones de la actora son genéricas y dogmáticas (Considerando VIII.2 de su sentencia).

Ello, de suyo, colisiona con la máxima según la cual, para la procedencia de un planteo de tal envergadura, es requisito excluyente una argumentación sólida y suficiente, que contenga no sólo el aserto de que la norma impugnada causa un agravio, sino también la demostración de éste en el caso concreto, ya que la impugnación sobre la cual se sostiene que la normativa atacada afecta garantías constitucionales, no resulta suficiente para ejercer la más delicada de las funciones que fueron encomendadas a un



tribunal de justicia, que debe ser considerada como la última *ratio* del orden jurídico y ejercerse sólo cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable, o bien cuando se trate de una objeción palmaria (CSJN, Fallos [327:1899](#); [326:4727](#), entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados (CSJN, Fallos [330:2255](#); [330:2981](#); [331:2068](#); entre otros).

Es que, en definitiva, de lo que se trata es de examinar los fines perseguidos por el legislador y los medios empleados para ello, recordándose que los derechos y garantías consagrados por la Constitución Nacional no son absolutos, y que su ejercicio está sometido a las leyes que los reglamentan. En tal sendero, las leyes, si son razonables, no pueden impugnarse exitosamente como inconstitucionales, dependiendo su razonabilidad de que se adecuen al fin perseguido por la reglamentación, que no ha de perseguir una iniquidad manifiesta (CSJN, Fallos: [300:642](#); [324:3345](#), entre muchos otros).

Asimismo, tal como lo indicó el *a quo*, los tribunales de justicia sólo se encuentran facultados para analizar si los medios elegidos son o no proporcionados a los fines que el legislador se propuso conseguir y, en consecuencia, decidir si es o no admisible la consiguiente restricción de los derechos afectados; escapa a su juicio evaluar el acierto o conveniencia del medio arbitrado por los otros poderes, en el ámbito propio de sus atribuciones, para alcanzar el fin propuesto (CSJN, Fallos: [325:645](#), entre otros).

En cuanto al principio de igualdad, también invocado por la actora, encuentro que su situación, a la luz del impuesto en trato, no es diferente a la de otros sujetos que contratan bienes y servicios con proveedores adheridos al régimen del monotributo, en semejantes condiciones.

Recuérdese que, conforme inveterada doctrina del Máximo Tribunal de Justicia, el principio de igualdad ante la ley demanda un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias (CSJN, Fallos: [16:118](#); [95:327](#); 117:22; 124:122; 126:280; 137:105; 138:313; 151:359; 182:355; 199:268; [270:374](#); [286:97](#); [300:1084](#), entre muchos otros), lo que no impide que el legislador contemple de manera distinta situaciones





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III

CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

que considere diferentes, en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (CSJN, Fallos: 115:111; 123:106; 236:168; [273:228](#); [295:455](#); [306:1560](#); [318:1256](#); [347:2115](#)).

Por último, en cuanto al ejercicio de la potestad reglamentaria por parte de la ex AFIP, en el singular, la norma reglamentada dice: “*La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos*” (subrayado aquí agregado), mientras que el reglamento dispone lo siguiente: “*A efectos de las limitaciones dispuestas en el tercer párrafo del Artículo 29 del ‘Anexo’, revisten el carácter de ‘recurrentes’, las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a: a) 23, de tratarse de compras, o b) 9, de tratarse de locaciones o prestaciones*”.

Al respecto, no encuentro que la reglamentación, a la luz de los argumentos esgrimidos por la interesada, alterara y/o afectara el sentido y la finalidad consagrados en la norma reglamentada, ni tampoco que menoscabara de algún modo su espíritu.

En la especie, el Poder Legislativo introdujo la categoría de proveedores o prestadores recurrentes, y delegó en la administración tributaria la labor de determinar los parámetros para delimitar su alcance; en ejercicio de tal encargo la AFIP empleó un criterio cuantitativo, y fijó la cantidad de veintitrés (23) ventas y nueve (9) prestaciones de servicios. Delante de este cuadro, como dije, no hallo un exceso en la labor de la administración, lo cual me conduce a recordar que, la potestad reglamentaria, habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa, si se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta. Es por ello que, el exceso reglamentario



–invocado en autos–, se configura cuando una disposición de ese orden desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu o finalidad, contrariando de tal modo la jerarquía normativa, lo que requiere un sólido desarrollo argumental que lleve, como última ratio, a la invalidación de la norma cuestionada. (CSJN, Fallos: [337:149](#); [324:3345](#); [325:645](#); [323:2395](#); [322:1318](#), entre otros).

XI. Que, en orden a todo lo expuesto, encuentro que la sentencia apelada, en lo que fue materia de agravios, ha efectuado un adecuado examen fáctico y jurídico del asunto debatido en la causa, presentándose pues, como una razonada derivación del derecho aplicable.

En razón de ello, propicio confirmar la sentencia apelada, imponiendo las costas del proceso a la vencida, pues no advierto razones para apartarme del principio que gobierna la materia (cfr. art. 68 primer párrafo del CPCCN).

El Dr. José Luis Lopez Castiñeira adhiere al voto del vocal preopinante.

Por todo ello, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, en lo que fue materia de agravios, con costas.

Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional, por las tareas cumplidas en la alzada –[contestación del recurso del 13/5/26 \[16:10 hs.\]](#)–, en 9 UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de pesos novecientos dieciocho mil seiscientos ochenta y cuatro –\$ 918.684– (ley 27.423, art. 30 y concs. y Res. SGA 1785/26).

En orden a la [apelación](#) de la perito contadora María Gabriela Tkachuk, contra la regulación de honorarios practicada en la sentencia apelada; teniendo en cuenta la calidad y eficacia de las labores realizadas al confeccionar el dictamen pericial contable, se CONFIRMAN los honorarios





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 6864/2019/CA1; PAMPA FILMS SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

regulados en la instancia anterior (cfr. art. 3 y concordantes del decreto-ley 16.638/57; arts. 16, 19 de la ley 27.743).

Se hace saber que, en caso de que los profesionales beneficiarios acrediten –en la instancia anterior– su condición de responsables inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. CSJN, Fallos: [316:1533](#); [322:523](#); [329:1834](#), entre otros).

Las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. José Luis Lopez Castiñeira; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/26 de esta Cámara.

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

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

