

El fallo también destaca —con cita de Tambussi (37)— que es necesario encontrar tecnologías procesales para proteger los intereses en juego, debido a que no siempre

(37) TAMBUSSI, Carlos E., “*Quid de la protección del consumidor*”, en *Ley de Defensa del Consumidor*, Buenos Aires, Ed. Hammurabi, 2017, p. 48.

Acción declarativa

Prohibición normativa para aplicar el ajuste por inflación. Incremento de la carga tributaria. Procedencia.

1. - La imposibilidad de ajustar los balances por inflación para determinar el impuesto a las ganancias ocasiona a la empresa actora una lesión patrimonial de gravedad, la cual afecta su capacidad contributiva.
2. - El informe pericial concluye que liquidar el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación impositivo en forma integral establecido en el Título VI de la Ley del Gravamen u otro mecanismo

puede darse una respuesta adecuada a los reclamos del consumidor con los sistemas tradicionales.

VII. Conclusiones

Se trata de un fallo relevante, por provenir de un tribunal supremo provincial con gran prestigio. Por esta razón, seguramente su

que permita determinar resultados reales, puede ocasionar, como en este caso, que se graven rentas nominales o reales, afirmando que la no aplicación de mecanismos de ajustes por inflación determina que la sociedad tribute el impuesto a las ganancias sobre utilidades nominales o irreal.

3. - La no aplicación del mecanismo ajuste por inflación en el caso concreto en forma integral, ocasiona un gran incremento de la carga tributaria de la accionante, y por ende, un menoscabo significativo en el patrimonio de la empresa actora.
4. - El poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un

postura será muy tenida en cuenta al tratar el tema.

A pesar de ello, coincidimos con quienes entienden que es posible rechazar de oficio la ejecución de un pagaré de consumo que no cumple con los requisitos previstos en el art. 36 de la LDC. Tal solución no solo se condice con la normati-

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.

5. - Es indispensable la verificación de la “confiscatoriedad o no” de la forma de cálculo de ajuste por inflación, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019.
6. - La no aplicación del ajuste por inflación impositivo implica que una parte de las utilidades gravadas serán nominales al no estar ajustadas por infla-

va sustancial y procesal vigente, sino que también es útil para prevenir las prácticas abusivas mediante estos instrumentos. El espíritu de la norma lleva a esta interpretación.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/3557/2022

ción y que la no aplicación del ajuste por inflación impositivo implica que el impuesto a las ganancias gravaría una proporción de la renta superior a la alícuota legal.

JFed. N° 1, Córdoba, 29/11/2022. - Bodegas Esmeralda S.A. c. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad.

[Cita on line: TR LALEY AR/JUR/171654/2022]

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laleynext.com.ar> o en Proview]

La Justicia Federal de Córdoba declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del diferimiento del mecanismo del ajuste por inflación



Laura Karschenboim Feigelson

Abogada (UCA) especializada en derecho tributario y constitucional y cursante del LL.M. con orientación en Derecho Constitucional (UA). Posee más 14 años de experiencia en asesoramiento a contribuyentes y cámaras empresariales en cuestiones contenciosas y de planificación fiscal. Es fundadora y editora de la página web “Doctrina de la Corte”, <https://laurakarschenboim.com.ar/>. Cuenta con más de 30 publicaciones en revistas y suplementos de diarios especializados en materia tributaria y procesal constitucional. Fue columnista desde los años 2015 al 2020 en el Suplemento Fiscal & Previsional del diario El Cronista. Disertó en conversatorios y jornadas en materia de federalismo fiscal, derecho municipal y procesos ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia tributaria. Es profesora de la Diplomatura en Gestión de Tributos Locales de la Universidad Austral y profesora invitada de otras universidades. Es miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y socia del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Precisiones acerca de la capacidad contributiva y sobre el principio de confiscatoriedad según la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación.— III. ¿Ha cambiado el criterio de la Corte Suprema sentado en el fallo “Candy” a partir del precedente “Telefónica” y su progenie?— IV. Escenario post restablecimiento del ajuste por inflación en la Ley de Impuesto a las Ganancias.— V. El caso “Bodegas Esmeralda”—período fiscal 2019—. Planteo del contribuyente.— VI. Medidas cautelares otorgadas por la justicia a favor del contribuyente.— VII. El Juzgado hizo lugar a la pretensión del contribuyente respecto de la aplicación del ajuste por inflación sin la aplicación del diferimiento.— VIII. La admisibilidad de las acciones declarativas de inconstitucionalidad.— IX. El caso “Monsanto”.— X. ¿En qué casos la acción declarativa deja de resultar una vía subsidiaria en función de los recursos previstos en la ley 11.683?— XI. El caso “Pecom Servicios de Energía”.— XII. Reflexiones finales.

I. Introducción

El 29/11/2022 el Juzgado Federal de Córdoba N° 1 decidió hacer lugar a la demanda interpuesta por Bodegas Esmeralda SA (1) y resolvió declarar la inconstitucionalidad y la inaplicabilidad de los dos últimos párrafos del art. 95 de la ley 20.628, t.o. 1997 y modificaciones.

Como consecuencia de ello, se convalidó la presentación oportunamente efectuada por el contribuyente de la Declaración Jurada correspondiente al Período Fiscal 2019, mediante la cual aplicó el ajuste por inflación sin el diferimiento dispuesto en el art. 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG). Asimismo, decidió imponer las costas a la AFIP-DGI.

El análisis de este pronunciamiento tan relevante resulta una excelente excusa para repasar, en primer lugar, algunas cuestiones

que no se deberían perder de vista sobre la jurisprudencia existente en materia de ajuste por inflación que ha sido dictada por nuestro Máximo Tribunal.

En segundo lugar, también resulta importante tener presente cómo deberían ser planteadas aquellas acciones declarativas de inconstitucionalidad en la Justicia Federal de Córdoba, en contraposición con la Justicia Federal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ello a los efectos de tener en cuenta la forma en que los magistrados analizan: (i) la procedencia de las medidas cautelares solicitadas por los contribuyentes a los fines de aplicar el mecanismo del ajuste por inflación —incluso sin la utilización del diferimiento previsto en la normativa vigente, es decir, en el típico escenario normativo aplicado a los casos análogos al fallo “Candy” (2)— y; (ii) la admisibilidad de la acción declarativa de inconstitucionalidad interpuesta por estos.

II. Precisiones acerca de la capacidad contributiva y sobre el principio de confiscatoriedad según la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación

Si bien parecería innecesario ahondar en el alcance de los conceptos de capacidad contributiva y en el principio de confiscatoriedad en materia tributaria, resultaría necesario que los especialistas en la materia de referencia continuaran profundizándolos. Ello en función de que, aquellos conceptos no se encuentran expresamente definidos en nuestra Constitución Nacional (CN), aunque claramente sea posible inferirlos de esta. A mayor abundamiento, tampoco contamos con definiciones del todo precisas por parte de la judicatura según la gabela analizada en cada caso concreto.

En función de todo lo expuesto, es menester tomar nota de las opiniones de los Ministros de nuestro Máximo Tribunal, en

particular teniendo en cuenta su actual integración, como por ejemplo, el reciente voto del Dr. Rosatti en los últimos precedentes en materia de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, encabezado por el caso “Telefónica” (3).

Así partimos del supuesto de que “el principio de capacidad contributiva se encuentra previsto en el art. 17 de la CN. Implica la gravabilidad exclusiva de rentas o beneficios reales y consiste en un requisito indispensable de validez de todo gravamen a las ganancias netas. En otras palabras, no puede haber impuesto a las ganancias donde no exista capacidad contributiva” (4).

Nuestra Corte Suprema definió este principio en el célebre fallo “Navarro Viola” (5), en donde manifestó que “para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) “Bodegas Esmeralda SA c. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

(2) Fallos: 322:3255.

(3) “Telefónica de Argentina SA c. EN-AFIP-DGI s/Di-

rección General Impositiva”, expte. CAF 49252/2011/1/RH1, 25/10/2022 y, en el mismo sentido, “Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN - AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva”, expte. CAF 5894/2014/CA1-CS1 y CAF 5894/2014/1/RH1, 25/10/2022, “Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expte.

CAF 83207/2015/CA1-CS1 CAF 83207/2015/1/RH1 y “Central Puerto SA c. EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expte. CAF 23934/2016/CA1-CS1 y CAF 23934/2016/1/RH1, 25/10/2022.

(4) KARSCHENBOIM, Laura - STEPANENKO, Felipe Carlos, “Ajuste por inflación, un tema olvidado en es-

cenario incierto”, Suplemento Fiscal & Previsional del Diario El Cronista, 10/05/2020, <https://www.cronista.com/fiscal/Ajuste-por-inflacion-un-tema-olvidado-en-escenario-incierto-20200510-0030.html>.

(5) Fallos: 312:2467.

o financiera del contribuyente (Fallos 271:7 consid. 10 y su cita)."

Asimismo, en el caso "Dolores Cobo de Macchi Di Cellere" (6) nuestro Máximo Tribunal sostuvo que un impuesto puede resultar inconstitucional "cuando el mismo llegue a una exacción o a la confiscación de la propiedad o de la renta por acción de la tasa del impuesto o de la tasación arbitraria".

Por último, resulta más que conocida la cita de la Corte, reiterada en innumerables pronunciamientos, mediante la cual ha expresado que "para que se configure la confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:57)" (7).

Ahora bien, más allá de la prueba necesaria a los fines de acreditar la afectación del derecho de propiedad —ya que esta resulta primordial de acuerdo con una consolidada doctrina de nuestro Máximo Tribunal—, la confiscatoriedad debe ser demostrada por quien la alega mediante una prueba concluyente. También resulta imprescindible acreditar la existencia del detrimento de la propiedad, es decir, que existe un desprendimiento de elementos patrimoniales para solventar el tributo que deba ingresarse a las arcas fiscales.

De esta forma, señala Spisso (8) que "la exigencia de mantener la intangibilidad del capital determina que no haya tributo constitucionalmente válido cuando no existen utilidades reales o potenciales"; y agrega que "si el impuesto recae sobre el capital destruyéndolo, la Nación se encamina hacia su propia destrucción".

Así concluye el destacado autor que, en función de la doctrina de la Corte "un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta devengada o de la que se hubiera podido obtener de acuerdo con una explotación racional de la fuente productora de rédito, constituyendo un imperativo constitucional mantener la intangibilidad del capital" (9).

En este sentido, cabe traer a colación lo manifestado por el entonces Procurador Becerra, quien sostuvo sabiamente que "no cabe otra posibilidad, atento a la garantía de la propiedad privada en nuestro sistema constitucional, reconocida por los arts. 14 y 17 de la Constitución, puesto que, de lo contrario, desde el momento en que la imposición obligara al contribuyente a desprenderse de elementos patrimoniales para solventar el tributo, el impuesto —a la larga o a la corta— terminaría aniquilando el capital inicial, siendo por lo tanto el resultado obtenido contrario a la garantía señalada" (10).

Por último, y de forma más cercana en el tiempo, es dable destacar el considerando 3º del voto del Ministro Rosatti, recaído en el fallo arriba mencionado "Telefónica", que fuera replicado en tres pronunciamientos adicionales dictados en la misma fecha. Allí sostuvo: "la pretensión tributaria del Estado Nacional debe calibrarse por: i) la garantía de inviolabilidad de la propiedad que surge del art. 17 de la CN; ii) el principio de capacidad contributiva, que emerge de la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas (art. 16, en relación con el art. 4º); iii) la obligación del Estado Nacional de proveer a la defensa del valor de la moneda, según lo establece el art. 75, inc. 19.

"De la conjunción de esos tres mandatos se deriva que la Constitución Nacional, en cuanto prohíbe la confiscación y la percepción de tributos sin sustento en la capacidad contributiva, no mira al medio o instrumento por el

cual este tipo de despojos puede producirse [v.gr.: la determinación de la base imponible, la fijación de una alícuota específica, la ausencia de actualización de mecanismos como los quebrantos, cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles, o los costos computables —arts. 19, 58, 59, 60, 81, inc. f), 83 y 84 de la ley 20.628—], sino el resultado final efectivamente generado. Tal es el método realista que ha seguido esta Corte en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571), al corroborar que la absoluta falta de ponderación de la depreciación monetaria en la determinación del impuesto a las ganancias puede generar alícuotas efectivas confiscatorias y, por ende, tributaciones carentes de sustento" (11).

A partir de esta valiosa cita, es posible interpretar de una forma mucho más profunda o hasta incluso reinterpretar lo que nuestro Máximo Tribunal ya había sostenido en el precedente "Candy".

En otro orden de ideas, existe otra cuestión que deberá tenerse en cuenta respecto del caso "Candy". Quizás esta cuestión no resulte tan novedosa o hasta incluso relevante para el desarrollo del análisis del presente trabajo. No obstante, ello, considero que es importante insistir una vez más en el valor de su considerando 12). Ahora bien, el lector se preguntará qué valor tiene aquel considerando, y es que justamente nuestro Máximo Tribunal advierte que se encuentra ante el primer caso en donde se ve obligado a analizar la confiscatoriedad de un tributo diferente a los antes estudiados, en este caso, el impuesto a las ganancias.

Es por ello por lo que sostiene en el considerando de referencia "Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. Debido a ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo 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—, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes".

En otras palabras, la doctrina del Máximo Tribunal fijó un 33% como tope de la presión fiscal en numerosos precedentes como, por ejemplo, en el impuesto sucesorio, contribución territorial y ahorro obligatorio. Este valor fue repetido sostenida y pacíficamente en la mayoría de sus pronunciamientos. Sin embargo, debe tenerse presente que, en función de las características particulares que presente cada tributo cuya confiscatoriedad sea analizada por la Corte —como podría serlo en algún momento el impuesto a la riqueza— podría este diferir de las otras gabelas ya examinadas en fallos anteriores. A pesar de ello, muchos litigantes consideran que el hecho de fijar el criterio del 33% para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en casos de impuestos aún no estudiados por nuestro Máximo Tribunal, resultaría la estrategia más conservadora y eficaz.

III. ¿Ha cambiado el criterio de la Corte Suprema sostenido en el fallo "Candy" a partir del precedente "Telefónica" y su progenie?

A lo largo de los años hemos sido testigo de cómo el precedente "Candy" fue ratificado por

nuestro Máximo Tribunal de forma uniforme a través de sus diferentes composiciones.

En efecto, a partir del relevamiento de aquellos pronunciamientos se podrían destacar las siguientes afirmaciones como las cuestiones más relevantes que hacen al presente trabajo (12):

(i) Si bien continúa vigente el criterio de la Corte a través del cual considera inaplicable su doctrina legal establecida en "Candy" para los casos de mero ajuste de quebrantos (toda vez que para probarse la confiscatoriedad debe existir un tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados), los recientes casos "Telefónica" y "Central Puerto" han demostrado que dicha doctrina permite la actualización de aquellos quebrantos. Ello para el caso de que la Compañía contara con quebrantos en cada uno de los períodos fiscales que fueran cuestionados, y ello implicara el reconocimiento de nuevos créditos, o bien, la posibilidad de acrecentar los créditos ya existentes y así poder trasladarlos a períodos fiscales futuros.

De esta forma lo expresó la Corte, en especial el voto de la mayoría (conformado por los Ministros Maqueda, Rosenkrantz y Lorenzetti), mediante el cual manifestaron que "cabe recordar que esta Corte ha sostenido invariablemente que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente 'Candy SA' lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o del capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en períodos posteriores, por la sencilla razón de que, en tal supuesto no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados (confr. en tal sentido la doctrina que surge del precedente 'Candy SA', Fallos: 332:1571, y de las causas 'Estancias Argentinas El Hornero SA', Fallos: 335:1923; 'M. Royo SACIIF y F', Fallos: 339:897; 'Orbis Mertig San Luis SA', Fallos: 341:581; CSJ 612/2013 (49-A)/CSJ 'Alubia SA c. AFIP. Dirección General Impositiva s/ repetición', fallada el 4 de noviembre de 2014; CSJ 885/2014 (50-C)/CSJ 'Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART SA c. EN — AFIP — DGI — resol. LGCN 140/2008 s/ dirección general impositiva', sentencia del 11 de agosto de 2015; FMP 21057815/2003/CSJ 'Fava Hnos. SA c. AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad', del 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CSJ 'Favacard SA c. AFIP — DGI s/ inconstitucionalidad', fallada el 15 de noviembre de 2016; y en especial, CSJ 99/2014 (50-N)/CSJ 'Natufarma SA c. AFIP — DGI s/ demanda contenciosa', del 24 de febrero de 2015). Por lo tanto, resulta claro que, como se señala en el referido dictamen, ello no importa la negativa a actualizar, en los términos del art. 19 de la ley del tributo, los quebrantos con los que ya contaba la empresa a fin de analizar la confiscatoriedad en cada uno de los períodos fiscales cuestionados, sino que solo implica la imposibilidad de reconocer nuevos créditos, o acrecentar los existentes, que puedan trasladarse a períodos fiscales futuros".

En efecto, la Procuradora General de la Nación en su dictamen en aquella causa (13) había sostenido que "nada encuentro en la sentencia de la causa 'Candy' que permita inferir que V.E. haya consagrado al título VI de la LIG como único mecanismo de ajuste permitido para demostrar la confiscatoriedad del tributo".

Agregó la Procuradora que "de la lectura de la LIG se desprende que, además del meca-

nismo previsto en su título VI, dicha ley permitía también reflejar las variaciones de precios para el cálculo de: a) las amortizaciones impositivas de bienes muebles (art. 84, primer párrafo, inc. 2º, LIG), inmuebles (art. 83, tercer párrafo, LIG) e inmateriales (art. 84, segundo párrafo, LIG); b) los costos impositivos computables correspondientes a los bienes muebles, inmuebles, llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares enajenados (arts. 58, 59 y 60 de la LIG); y c) los quebrantos (art. 19, LIG)".

Respecto de la actualización de los quebrantos sostuvo que "lo dicho aquí se encuentra en línea con los fundamentos expresados en mi dictamen emitido en la causa registrada en Fallos: 335:1923, cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos" (...) "sostuve que la confiscatoriedad planteada por el actor en dicha causa no podía ser encuadrada dentro de los lineamientos de tal doctrina, por la sencilla razón de que no había tributo a pagar que pudiera ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si se producía una absorción inadmisiblemente de éstos (cfr. acápite VII del dictamen)".

Para finalizar enfatizó que "Por el contrario, en el *sub judice* hay impuesto a pagar y la controversia se ciñe a dilucidar si tal importe, calculado —entre otros conceptos— con los quebrantos a valores históricos insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (cfr. causa 'Candy', cons. 15)".

(ii) A pesar de que este tipo de sentencias se vienen dictando desde hace ya varios años, la Corte Suprema continúa aplicando la imposición de costas en el orden causado en atención a la complejidad debatida. Claramente que, siendo que la jurisprudencia imperante en esta materia es aplicada de forma pacífica por incluso los tribunales inferiores, esta particularidad resulta totalmente inadecuada.

Afortunadamente, la justicia cordobesa, tanto en materia de concesión de medidas cautelares como en las sentencias de fondo en la materia que nos ocupa no advierte razones para apartarse del principio objetivo de la derrota.

IV. Escenario post restablecimiento del ajuste por inflación en la Ley de Impuesto a las Ganancias

A partir de la reforma introducida por la ley 27.430 (BO 29/12/2017) se permitió la aplicación del ajuste por inflación, pero bajo ciertos condicionamientos. Fueron estos condicionamientos los que dieron lugar a varios planteos judiciales, entre ellos, el que resulta protagonista del presente trabajo.

V. El caso "Bodegas Esmeralda"—período fiscal 2019—. Planteo del contribuyente

Bodegas Esmeralda SA (en adelante "Bodegas Esmeralda") interpuso una acción declarativa de inconstitucionalidad ante la Justicia Federal de la Provincia de Córdoba contra la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (en adelante, la "AFIP-DGI"), a los fines de cuestionar la incertidumbre creada por el art. 95 de la ley 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones.

En el caso particular, las referidas modificaciones afectaban la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación de la Compañía para el ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018 debido al diferimiento previsto

(6) Fallos: 190:231.

(7) Fallos: 314:1293 y 322:3255, entre otros.

(8) SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", Abeledo Perrot, 2017, p. 418.

(9) SPISSO, Rodolfo R., ob. cit., ps. 474 y 475.

(10) Fallos: 322:3255.

(11) "Telefónica de Argentina SA c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. CAF 49252/2011/1/RH1, 25/10/2022.

(12) Para evitar reiteraciones innecesarias se sugiere

leer especialmente "Los efectos de la doctrina del fallo "Candy" en KARSCHENBOIM, Laura - STEPANENKO, Felipe Carlos, "Ajuste por inflación, un tema olvidado en escenario incierto", Suplemento Fiscal & Previsional del Diario El Cronista, 10/05/2020, <https://www.cronista.com/fiscal/Ajuste-por-inflacion-un-tema-olvidado-en-escenario-incierto-20200510-0030.html>.

(13) "Telefónica de Argentina SA c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. CAF 49252/2011/1/RH1, 09/06/2020.

por la normativa para los tres primeros ejercicios computados por tercios (ello en la medida en que el Índice de Precios al Consumidor nivel general —“IPC”— superase el 55% en el primer ejercicio, 30% en el segundo ejercicio y 15% en el tercer ejercicio).

Ahora bien, toda vez que el IPC publicado por el INDEC para el período marzo 2018 - marzo 2019 ascendió al 54,7% Bodegas Esmeralda lógicamente no llegó al IPC del 55%. Es por ello por lo que se vio imposibilitada de aplicar el mecanismo del ajuste por inflación al encontrarse condicionada a la verificación porcentual de aquel índice del 55%; como consecuencia de ello, se produjo un supuesto de confiscatoriedad. Asimismo, y toda vez que el Ejercicio Fiscal 2019 de Bodegas Esmeralda comenzaba en 01/04/2018 y finalizaba el 31/03/2019, solicitó la declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los dos últimos párrafos del art. 95 de la ley 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones.

La afectación de la capacidad contributiva de la firma como consecuencia de no aplicar el ajuste por inflación en la declaración jurada del Período Fiscal 2019, surgía del Informe Especial Contable adjuntado a la demanda presentada en autos. Allí se observaba que el impuesto determinado absorbía el 60,25% del resultado impositivo ajustado por inflación y el 45,74% de las utilidades contables ajustadas por inflación para aquel ejercicio fiscal. Ello en contraposición con la alícuota prevista en la normativa del 30%.

Otro dato no menor es que, mientras que el impuesto a las ganancias determinado para Bodegas Esmeralda sin aplicar el mecanismo del ajuste por inflación ascendía a la suma de \$ 504.283.045, el impuesto con la aplicación del mentado ajuste era de \$ 251.114.810. Ello implicaba un incremento de \$ 253.168.235.

De esta forma, la pretensión del contribuyente consistía en presentar ante la AFIP-DGI la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al Período Fiscal 2019, sin utilizar el diferimiento previsto en el art. 2º agregado a continuación del art. 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y consecuentemente ingresar la gabela aplicando aquel mecanismo. Es por ello por lo que, Bodegas Esmeralda solicitó la concesión de una medida cautelar en el marco de aquella acción declarativa a los fines de presentar su declaración jurada ante el organismo fiscal en los términos arriba señalados.

VI. Medidas cautelares otorgadas por la justicia a favor del contribuyente

Con fecha 15/08/2019, el Juzgado Federal Nº 1 de Córdoba otorgó la medida solicitada por el plazo de seis meses en los términos del art. 5, párrafo 1º de la ley 26.854. Así consideró que “Examinando las actuaciones, en un análisis que no requiere de la certeza acerca de la existencia del derecho, sino que se trata de establecer un grado de verosimilitud suficiente, se advierte que se verifican los requisitos del art. 230 del CPCN, como así también los presupuestos del art. 13 de la ley 26.854, teniendo en cuenta que la firma actora podría verse afectada en la real capacidad contributiva lo que redundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como laboral y previsional”.

Por todo ello, el Juzgado ordenó a la AFIP-DGI a arbitrar los medios necesarios a fin de que el contribuyente presentara la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal finalizado el 31/03/2019, aplicando el “ajuste por inflación”, tomando como índice el “IPC” y sin el

diferimiento dispuesto en el art. 2º agregado a continuación del art. 118 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Asimismo, ordenó al Fisco Nacional a abstenerse de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pudiera resultar, trabar medidas cautelares e, incluso, iniciar acciones bajo la Ley Penal Tributaria.

Asimismo, estableció como contracautela el ofrecimiento de bienes o un seguro de caución equivalente a la suma que fuera denunciada como diferencia cuestionada del impuesto a determinar por \$ 253.168.235.

Dicho decisorio fue ratificado por la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba el 14/02/2020 —también por el plazo de seis meses—. Es sumamente importante destacar que, los magistrados optaron por analizar la procedencia de la medida precautoria “en forma acorde y en consonancia con la garantía de tutela judicial efectiva consagrada como un derecho fundamental que adquirió jerarquía constitucional al ser enumerada por diversos tratados de derechos humanos a los cuales nuestra Constitución Nacional otorgó jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22); entre los cuales se encuentra la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 8º, puntos 1 y 25) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (arts. 2.3 y 14.1), entre otros. Dicha garantía anudada a la del debido proceso (art. 18 CN), aconsejan al operador jurídico extremar las posibilidades de interpretación en relación con la tutela cautelar, en un sentido que no desnaturalice el acceso a la jurisdicción, o cual debe ser ponderado puntualmente en cada caso y según las circunstancias presentes en cada causa”.

El Tribunal consideró que quedó configurada la verosimilitud del derecho tomando como referencia el Informe Especial Contable acompañado en la demanda; así sostuvo que “el impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias gravadas pueden ser en realidad ficticias por ser una consecuencia de la depreciación de la moneda”.

La Cámara también consideró cumplido el requisito del peligro en la demora, toda vez que “de producirse un eventual reclamo de cobro por parte del Fisco respecto de la diferencia que surge del impuesto sin aplicar el mecanismo de ajuste, podría ciertamente acarrear un perjuicio económico a la empresa actora”. Asimismo, advirtió que se verificaba en autos “la inminencia de un daño o una situación de gravedad que torne imperiosa la protección jurisdiccional y/o ineludible su admisión”.

A mayor abundamiento, el Tribunal destacó que la concesión de la cautelar no configuraría una afectación al interés público tras reconocer que la parte interviniente ha cuestionado la legitimidad del procedimiento y/o mecanismo aplicable en lo que hace al ajuste por inflación.

VII. El Juzgado hizo lugar a la pretensión del contribuyente respecto de la aplicación del ajuste por inflación sin la aplicación del diferimiento

Con fecha 29/11/2022, el Juzgado Federal de Córdoba Nº 1 decidió hacer lugar a la demanda interpuesta por Bodegas Esmeralda. Como consecuencia de ello, declaró la inconstitucionalidad y la inaplicabilidad de los dos últimos párrafos del art. 95 de la ley 20.628, t.o. 1997 y modificaciones. Así las cosas, ordenó recibir y/o admitir al contribuyente la declaración jurada correspondiente al Período Fiscal 2019 aplicando el ajuste por inflación sin el diferimiento dispuesto en el art. 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Asimismo, decidió imponer las costas a la AFIP-DGI.

A continuación, se sintetizará la ponderación realizada por el Juzgado cordobés respecto de los planteos formulados por el contribuyente que lo llevó a resolver el planteo de la forma efectuada.

Respecto a los requisitos exigidos para la admisibilidad formal de la acción declarativa, el Juzgado consideró que existía en autos un estado de incertidumbre. Ello en función de que, de acuerdo con la forma de liquidación del impuesto se podría incurrir en una tributación más allá de la capacidad tributaria real de los actores. Así sostuvo que “la acción tiende a obtener una declaración de certeza que establezca si se encuentra suspendida o no la prohibición de aplicar el ‘ajuste por inflación’ previsto en la Ley del Impuesto a las Ganancias, como supuesto de diferimiento y en caso afirmativo, si esa prohibición vulnera derechos y garantías constitucionales, con lo que se encuentran cumplimentados los requisitos exigidos para la admisibilidad formal de la acción”.

El Juzgado también examinó a través de los medios probatorios producidos en autos si se había logrado determinar la afectación de los principios constitucionales que comprenden las restricciones al poder tributario del Estado.

El Magistrado hizo hincapié en dilucidar en si a través de los medios probatorios presentados y producidos en la causa se logró determinar la afectación de los principios jurídicos constitucionales que comprenden las restricciones al poder tributario del Estado, para de esta forma poder declarar la inconstitucionalidad de la prohibición del ajuste por inflación de los balances con el diferimiento normado.

Hasta aquí, pareciera que estuviéramos posicionados en el mismo escenario que en aquellos planteos análogos a los del caso “Candy”. Sin embargo, el Juez resaltó que el planteo de Bodegas Esmeralda consistió en el cuestionamiento de la ley 27.468, que en opinión del contribuyente estableció un “cepo legal”, al solo efecto de impedir la aplicación al modificar el índice de precios a aplicar por “uno más favorable” y exigir un porcentaje del 55% de IPC para el primer ejercicio iniciado a partir de enero de 2018, conteniendo arbitrariamente, el diferimiento del resultado ajustado por inflación en los próximos tres ejercicios.

Sin embargo, el Juez *a quo* dejó establecida una regla contundente desde el inicio de su sentencia: “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. En este orden de ideas, el impuesto a las ganancias, si bien pretende gravar ganancias reales, al no corregir los efectos causados por la inflación, puede recaer sobre ingresos ficticios o meramente contables”.

Incluso citó la plena vigencia del Plenario Nº 41 de la Cámara Federal de Apelaciones de fecha 23/06/08 (14) —que también fuera invocado por el mismo contribuyente en la demanda impetrada en autos—, mediante el cual se estableció que siempre sería inconstitucional cualquier normativa que impidiera el ajuste por inflación a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, siempre y cuando se pudiera demostrar a través de la prueba producida en autos la confiscatoriedad y/o el supuesto de hecho tornara aplicable el ajuste por inflación al caso concreto. De esta forma, explicó que resultaba plenamente aplicable al caso concreto dicha doctrina legal plenaria a los fines de evaluar la inconstitucionalidad del mecanismo previsto a través del diferimiento establecido en la reforma de la ley del impuesto a las ganancias para el

período fiscal impugnado por la Compañía, a través de la ponderación de los medios probatorios producidos por Bodegas Esmeralda.

De esta forma se pueden llegar a las siguientes conclusiones, para el juez de autos, a los fines de que se pueda tachar de inconstitucional la normativa que estableció el diferimiento del ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, resultará necesario que se reúnan los siguientes presupuestos:

(i) Deberá resultar aplicable el contenido de la doctrina plenaria en materia impositiva citada en su sentencia e invocada por la parte actora;

(ii) Se deberá demostrar que el gravamen “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”. Así el Magistrado define a la capacidad contributiva como “aquella riqueza que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada”. En otras palabras, sostiene que se trata de determinar que “el agravio efectivo sobre una utilidad nominal superior a la ‘ganancia real’ hace que un sujeto contribuyente deba soportar un impuesto a las ganancias superior al que corresponde”.

(iii) Por último, es indispensable verificar la confiscatoriedad de la forma de cálculo del ajuste por inflación en la declaración jurada correspondiente, en este caso, al del ejercicio fiscal finalizado al 31/03/2019. El hecho de que se pueda probar la confiscatoriedad implica que “el monto de su tasa es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o su renta, frente a la derogación tácita de la posibilidad de aplicar el mecanismo del ‘ajuste por inflación’ integralmente, a los fines del cálculo del impuesto a las ganancias”.

Respecto a la prueba producida en el caso en cometerio, el Juez señaló que del informe pericial contable “se ratificaron las conclusiones expuestas por la actora, llegándose en algunos puntos a exponer resultados más gravosos que los considerados por la empresa en su documental”. Asimismo, el perito contador designado de oficio concluyó que “liquidar el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación impositivo en forma integral establecido en el Título VI de la Ley del Gravamen u otro mecanismo que permita determinar resultados reales, puede ocasionar, como en este caso, que se graven rentas nominales o reales, afirmando que la no aplicación de mecanismo de ajuste por inflación determina que la sociedad tribute el impuesto a las ganancias sobre utilidades nominales o irreales”.

Es por ello por lo que, para el Magistrado de primera instancia, de las conclusiones de aquella pericia contable, se desprende la existencia de confiscatoriedad de acuerdo a los parámetros establecidos en el fallo “Candy”. Asimismo, agregó que “El principio de No Confiscatoriedad, es un límite de la potestad tributaria que, como tal, otorga contenido al principio de legalidad. El mismo está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva o límite a la carga fiscal de los contribuyentes, que obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan la disposición patrimonial individual. Aplica como límite de las facultades públicas, en el sentido de que habrá que declararse inconstitucional todo tributo que en la generalidad de los casos suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor, de modo tal que el respeto por la propiedad privada pueda encubrirse con la distribución equitativa de la renta”.

No resulta menor destacar que el Juez *a quo* explicó que “el Estado solo puede obtener recursos de las ganancias o rentas de los contribuyentes, pero no de sus capitales, al menos en orden al impuesto a las ganancia-

(14) “Opizzo, María Leticia c. E.N.A.-AFIP-Acción declarativa de certeza”, Plenario Nº 41 de la Sala A y B de la CFed. de Apel. de Córdoba, 23/06/2008.

cias. Si la empresa o el contribuyente debe liquidar parte de su capital para satisfacer la obligación tributaria se atentaría, contra el ejercicio de la actividad económica, porque no se respetaría la verdadera capacidad contributiva de un gravamen sobre una renta por forzar o cancelar el compromiso fiscal con parte del capital y no con resultados que éste genera”.

A mayor abundamiento, remarcó algunas ideas que, de alguna manera fueron insinuadas al principio de este trabajo, al transcribir el voto del Ministro Rosatti en el fallo “Telefónica” (mediante el cual podría considerarse que profundizó la doctrina legal sentada en el fallo “Candy”); y es justamente el intentar acercarse a la definición del concepto de la garantía de no confiscatoriedad. Así el Magistrado cordobés nos recuerda que la misma “no ha sido establecida expresamente en la Constitución Nacional, para el caso de los tributos, ella puede ser derivada tanto de la adecuada aplicación del principio de justicia, cuanto la inviolabilidad de la propiedad establecida en el art. 17 del texto supremo. En este sentido, la Corte Suprema no ha establecido criterios generales respecto de cuando un gravamen debe ser o no considerado confiscatorio, en los casos en que tal tema ha sido llevado a su resolución, hizo hincapié en la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital, considerándola contraria a la equidad”.

Así se concluyó que “la imposibilidad de ajustar los balances por inflación para determinar el impuesto a las ganancias ocasiona a la empresa actora una lesión patrimonial de gravedad, la cual afecta su capacidad contributiva”.

Por último, respecto de la imposición de las costas, las mismas fueron impuestas a la AFIP-DGI vencida, toda vez que no fue advertido la existencia de razones que aconsejaran al magistrado apartarse del principio de la derrota.

VIII. La admisibilidad de las acciones declarativas de inconstitucionalidad

En un principio no resultaba tan sencillo realizar este tipo de planteos ante la Justicia Federal, a menos que fueran originados en demandas de repetición como consecuencia de reclamos de repetición denegados en sede fiscal. Esta situación ocurría o suele ocurrir en la mayoría de los casos en los Juzgados Federales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Ahora bien, ¿cuáles eran las razones por las cuales las acciones planteadas por los contribuyentes eran rechazadas *in limine*? El problema radicaba en que algunos juzgados trataban como “cuestión previa” los planteos realizados por la AFIP-DGI al contestar el traslado de la demanda. Así consideraban a la acción declarativa interpuesta como prematura e innecesaria, ya sea por la inexistencia de un “acto en ciernes” o por el carácter subsidiario de esta.

IX. El caso “Monsanto” (15)

“Monsanto” fue un caso emblemático en los Juzgados Federales de la Capital. Fue tan relevante, que marcó un antes y un después en la forma de resolver los planteos en el Fuero Federal. A continuación, se relatarán brevemente los antecedentes.

IX.1. Hechos

El contribuyente presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias ante la AFIP-DGI correspondiente al período fiscal 2015 y aplicó el mecanismo de ajuste por inflación. Seguidamente, presentó una acción declarativa ante el fuero contencioso con el pedido de una medida cautelar. Al contestar el traslado de la demanda, la AFIP-DGI planteó como cuestión previa la improcedencia de la acción, toda vez que la consideró innecesaria y prematura.

IX.2. Sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 9

Con fecha 17/04/2017, el Juzgado N° 9 consideró que efectivamente la acción había sido interpuesta de forma prematura por parte del contribuyente.

Sostuvo que no se encontraban reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN, toda que “la actora pretend[ía] que se imponga a la demandada la aceptación de declaraciones juradas presentadas en concepto de Impuesto a las Ganancias, por el Ejercicio Fiscal 2015, sin haber cumplido con los procedimientos establecidos en las normas tributarias y dejando de lado normas que resultan ser constitucionales, lo que denota que lo que pretend[ía] en la práctica e[ra] una sentencia de condena y no una mera declaración de certeza”.

IX.3. Sentencia de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal

Con fecha 15/08/2017, la Cámara rechazó el recurso de apelación formulado por Monsanto, ya que consideró que no se encontraba configurado un “caso” o “causa” que justificara la actuación del Poder Judicial, “toda vez que la actora no ha[b]ia demostrado la existencia de una actividad administrativa concreta que, en forma actual y directa, ponga en peligro sus derechos —acto en ciernes—”.

Explicó que Monsanto había presentado la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al Período Fiscal 2015 con el ajuste por inflación que estimó aplicable, pero sin embargo, “el ente fiscal no realizó, (...) ninguna acción explícita tendiente a impugnar, determinar o percibir las diferencias del tributo, sino que solamente ordenó una inspección (O.I. N° 1505.770), proceder que, en modo alguno, puede ser considerado como una actividad de la administración que afecte de forma directa los derechos del contribuyente”. Agregó que “Tampoco se ha demostrado que en el caso de esa inspección la Administración haya realizado alguna actividad concreta tendiente a la percepción del tributo (ej. intimación de pago u otra entidad equivalente)”.

Así las cosas, la Cámara consideró que “Lo que la recurrente pretend[ía] obtener es un pronunciamiento judicial que la ponga a resguardo de las eventuales e hipotéticas medidas que pueda adoptar el Fisco de considerar que la declaración jurada presentada se encuentra mal confección/ada. En efecto, adviértase que al inicio de la presente acción ni siquiera había sido ordenada la inspección”. Aclaró que “La situación de incertidumbre invocada se vincula con la posibilidad de que dicho ente objete la declaración jurada del período 2015 presentada por la actora con la vigencia de normas cuya aplicación resulta,

actualmente, especulativa y meramente conjetural”.

Para que el lector termine de comprender la importancia de este caso, cabe destacar que, con fecha 28/09/2017 la Cámara rechazó el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por Monsanto, toda vez que consideró que no existía sentencia definitiva por falta de “caso” —aun cuando en las actuaciones administrativas ya se había iniciado la orden de intervención por parte del organismo fiscal— y debido a que las cuestiones debatidas remitían a normas de derecho procesal.

Se podrían mencionar otros casos análogos al de “Monsanto” como “Mijalovich” (16) y “Galerías Pacífico” (17), en donde se discutía el impuesto extraordinario a las operaciones especulativas “dólar futuro”.

Sin embargo, con el paso del tiempo se advirtió un cambio algo radical en la jurisprudencia del Fuero a partir de una clara influencia del considerando 9º del caso “Festival de Doma y Folklore” de la Corte de fecha 20/02/2018. Este fallo podría considerarse como un pronunciamiento bisagra en donde se dio una especie de ampliación, mutación o flexibilización del tradicional concepto de “acto en ciernes” que utilizando nuestro Máximo Tribunal (18) —aunque se avizoraron con anterioridad ciertos cambios en los casos “Asociación Mutual Sancor” (19) y en “Harriet y Donnelly” (20)—.

IX.4. Situación en la Justicia Federal de Córdoba

Por el contrario, la estrategia utilizada a los fines de obtener la concesión de una medida cautelar en el marco de una acción declarativa de inconstitucionalidad en materia de ajuste por inflación en la Justicia Federal de Córdoba es totalmente diferente a la que deben ajustarse los litigantes que actúan en el Fuero de la Ciudad de Buenos Aires. Tomemos como ejemplo el caso de “Bodegas Esmeralda”:

El Ejercicio Fiscal del año 2019 cerraba en marzo de 2019. Por ende, la presentación de la declaración jurada vencía en agosto de 2019.

Como consecuencia de ello, la Compañía interpuso la acción declarativa ante la Justicia Federal el 27/06/2019 y solicitó el dictado de la cautelar a los fines de poder presentar aquella declaración jurada aplicando el ajuste por inflación.

El Juzgado Federal N° 1 de Córdoba en forma expedita, concedió la medida con fecha 15/08/2019.

Dicha resolución fue apelada ante la Cámara del Fuero. El recurso de apelación fue concedido por el Juzgado, pero con efecto devolutivo, efecto que también fuera confirmado por la Cámara ante la formación del incidente por parte de la AFIP-DGI (a *contrario sensu* de lo previsto en la ley 26.854).

La Sala B de la Cámara de Apelaciones de Córdoba confirmó la sentencia de primera instancia e hizo lugar a la medida precautoria el 14/02/2020.

Por lo tanto, la justicia cordobesa autoriza a los contribuyentes a presentar la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias

aplicando el ajuste por inflación a través del pedido de una medida cautelar sin que exista la necesidad del dictado de una sentencia sobre el fondo de la cuestión debatida. Asimismo, el análisis de la procedencia de las medidas precautorias solicitadas no se realizó en función de que exista una intimación del fisco o la existencia de una actividad administrativa concreta que, en forma actual y directa ponga en peligro los derechos del contribuyente.

X. ¿En qué casos la acción declarativa deja de resultar una vía subsidiaria en función de los recursos previstos en la ley 11.683?

Otra cuestión no menor consiste en tener presente la naturaleza de la acción declarativa, es decir, saber en qué casos podría ser considerada como una vía subsidiaria atento a la existencia de los recursos previstos en la ley 11.683 (a diferencia de lo que ocurre con la acción declarativa en instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no se encuentra subordinada al cumplimiento de los requisitos impuestos por las leyes locales).

La acción declarativa deja de ser una vía subsidiaria en el supuesto de vulneración de derechos de raigambre constitucional, ya que el agotamiento de la vía administrativa no tiene propósito práctico ya que, la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión.

Este criterio surge de la doctrina legal sentada por la Cámara Federal de Córdoba en los autos “La Cordobesa” (21) en donde sostuvo “la inoficiosidad de exigir el cumplimiento del trayecto recursivo administrativo cuando se pretende el reconocimiento de derechos y garantías constitucionales vulnerados. En efecto, cuando se trata de una acción declarativa decididamente preventiva, como la presente, esto es, deducible cuando todavía no se ha siquiera verificado el acto sobre el que recae el daño en ciernes, no corresponde considerar que existe una vía alternativa que excluye su admisibilidad si la misma implica esperar el acto lesivo y luego impugnarlo, porque en tal caso privaría al afectado del citado beneficio que caracteriza a la acción bajo estudio, que es su carácter de anticiparse a un perjuicio actual, aunque no concreto”.

Esta doctrina fue reiterada por la justicia federal de Córdoba en planteos en donde se solicitaba la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación como los realizados por “Distribuidora de Gas del Centro” (22).

Por otro lado, la Sala A de la Cámara Federal de Córdoba en los autos “Festival de Doma y Folklore” (23) ha convalidado la posibilidad de cuestionar un régimen normativo sin la necesidad de un acto del Fisco Nacional. Así manifestó que “la existencia de una ley que fije claramente una determinada conducta, no impide cuestionarla con base constitucional mediante la acción declarativa, pues en la medida en que el contribuyente la impugne existe incertidumbre sobre su legitimidad a la luz de la constitución. Lo contrario, es partir de la falsa premisa de que una manifestación clara y precisa de la Administración, borra cualquier vestigio de incertidumbre sobre la conducta a seguir, cuando la medida en que se la cuestiona se abre la posibilidad de que el Poder Judicial la desplace o la interprete en

(15) “Monsanto Argentina SRL c. EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expte. CAF 30972/2016.

(16) “Mijalovich, Patricio Santiago c. EN-AFIP-DGI s/Proceso de conocimiento”, expte. CAF 46784/2017.

(17) “Galerías Pacífico SA c. EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expte. CAF 63903/2017.

(18) Para ampliar este tema ver KARSCHENBOIM, Laura y STEPANENKO, Felipe Carlos, “Precisiones sobre el “acto en ciernes” en la Acción Declarativa de Certeza

en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, Revista Impuestos, IMP-Práctica Profesional 2020-LXX, 60, Editorial La Ley, <https://laurakarschenboim.com.ar/wp-content/uploads/2020/09/Acto-en-ciernes-FCS-y-LK.pdf>, ver especialmente pp. 7 a 9.

(19) “Asociación Mutual Sancor c. AFIP DGI s/Acción meramente declarativa de derecho”, expte. CSJ 78/2014, 14/04/2015.

(20) “Harriet y Donnelly SA c. Chaco, Provincia del

s/Acción declarativa de certeza”, expte. CSJ 114/2014, 31/10/2017.

(21) “La Cordobesa SA c. EN-AFIP s/Acción declarativa de inconstitucionalidad”, CFed. de Apel. de Córdoba, Sentencia 676/2008, Prot. 505, 23/06/2008.

(22) “Distribuidora de Gas del Centro SA c. Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) y otro s/Acción mere declarativa de derecho”, Juzgado Federal de Córdoba N° 3, expte. FCB 34040002/2012, 17/10/2013 y

“Distribuidora de Gas del Centro SA c. Estado Nacional y otro s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Juzgado Federal de Córdoba N° 3, expte. FCB 15013/2015, 12/04/201, entre otros.

(23) “Festival de Doma y Folklore c. Estado Nacional s/Acción declarativa de certeza”, Sala A de la CFed. de Apel. de la Cuarta Circunscripción Judicial, expte. 1007/2001, 22/05/2013.

un sentido distinto al criterio adoptado por el organismo fiscal. Es que, precisamente, la existencia de certezas contrapuestas genera incertidumbre sobre la inteligencia que cabe atribuirle a la norma jurídica que se controvierte. Las razones apuntadas me llevan a rechazar el agravio relativo a la inexistencia del caso y en consecuencia a la improcedencia de la vía intentada.”

XI. El caso “Pecom Servicios de Energía” (24)

La línea jurisprudencial en comentario la encontramos en la sentencia de segunda instancia del caso “Pecom Servicios de Energía”. No obstante, ello, se realizará una síntesis del caso, ya que este contiene aristas más que interesantes.

XI.1. Hechos

El contribuyente interpuso una acción declarativa a los fines de que la Justicia Federal de la Capital convalidara la presentación de la Declaración Jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al Período Fiscal 2016, mediante el cual habían aplicado el mecanismo del ajuste por inflación.

La AFIP-DGI al contestar el traslado de la demanda solicitó al Juzgado N° 12, como de previo y especial pronunciamiento, la declaración de la improcedencia de la acción.

No obstante ello, “Pecom Servicios de Energía” informó en el expediente las siguientes cuestiones: (i) el dictado de la Instrucción General 3/2017 de la AFIP-DGI (ya que de la lectura de la instrucción resulta más que evidente que el único objetivo del organismo fiscal es impugnar y rechazar cualquier situación de confiscatoriedad que sea debidamente demostrada por los contribuyentes, sin indagar de manera prudente cada caso en particular); (ii) la notificación de fecha 6/07/2017 mediante la cual la AFIP-DGI le informó el inicio de una fiscalización (orden de intervención) y de un requerimiento en el cual se le solicita toda la documentación e información vinculada con el ajuste por inflación practicado por en el Período Fiscal 2016; y (iii) la notificación del 02/11/2018 de un ajuste de la AFIP-DGI, que consistía en una planilla con el cálculo determinativo de la materia imponible omitida en concepto de impuesto a las ganancias por el Período Fiscal 2016 debido a la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación.

(24) “Pecom Servicios Energía SA c. EN-AFIP-DGI s/Proceso de conocimiento”, expte. CAF 32816/2017.

(25) Para ampliar este tema ver KARSCHENBOIM, Laura - STEPANENKO, Felipe Carlos, “Precisiones sobre el “acto en ciernes” en la Acción Declarativa de Certeza en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, Revista Impuestos, IMP-Práctica Profesional 2020-LXX, 60, Editorial La Ley, <https://laurakarschenboim.com.ar/wp-content/uploads/2020/09/Acto-en-ciernes-FCS-y-LK.pdf>, ver nota [5].

(26) “Bodegas Esmeralda SA c/AFIP-DGI s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, expte. FCB5688/2020. Hechos: ejercicio fiscal 2020 / cierre de ejercicio 31/03/2020 / presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias 18/08/2020.-El contribuyente objetó el art. 194, primer párrafo, de la ley 20.628 t.o. 2019 y sus modi-

XI.2. Sentencia del Juzgado 12 Contencioso Administrativo Federal

Con fecha 17/12/2018, el Juzgado de primera instancia rechazó el planteo de la AFIP-DGI e impuso las costas por su orden. Esto último en función de que la actuación administrativa que se tuvo en cuenta para desestimar el planteo formulado por el organismo fiscal fue de fecha posterior a la contestación de la demanda.

Asimismo, consideró que se encontraban reunidos los requisitos que condicionan la procedencia de la acción meramente declarativa: esto es la existencia de un requerimiento de la AFIP-DGI (mediante el cual se notificó a la actora de una nueva liquidación respecto del Impuesto a las Ganancias por el Período Fiscal 2016 y se informó que, para el caso de que no preste conformidad, se iniciaría el procedimiento de determinación administrativa).

Por otro lado, el Magistrado citó el considerando 9º del ya señalado caso de la Corte “Festival de Doma y Folklore” a los fines de definir el “acto en ciernes”.

Puntualizó que el caso de autos difiere de “Monsanto”, ya que en aquel el ente fiscal no había realizado ninguna acción explícita tendiente a impugnar las diferencias del tributo, sino que sólo había ordenado una inspección.

XI.3. Sentencia de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal

La Cámara rechazó el recurso de apelación formulado por la AFIP-DGI en su sentencia de fecha 28/05/2019 con imposición de costas.

Para ello, sostuvo que el ente fiscal realizó una acción explícita tendiente a determinar la diferencia del tributo (como la notificación de la planilla y propuesta de rectificación bajo apercibimiento de dar inicio al procedimiento administrativo de determinación).

Asimismo, el Tribunal consideró que se verificaba el estado de incertidumbre sobre la constitucionalidad de las normas que implicaron la suspensión del mecanismo del ajuste por inflación.

Manifestó que se mantenía una controversia actual con la AFIP-DGI por la diferencia de gravamen resultante de no aplicar el mentado ajuste por inflación.

ficaciones, toda vez que impide la aplicación íntegra del mecanismo del ajuste por inflación, al disponer el diferimiento en seis ejercicios ejecutivos del resultado de ese ajuste del primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 01/01/2019. El ajuste por inflación en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2020 absorbe el 46,13% del resultado contable ajustado por inflación y el 44,15% del resultado impositivo ajustado por inflación sin aplicación del sexto. El incremento porcentual por sobre la alícuota prevista en la ley de impuesto a las ganancias del 30% que representa la alícuota efectiva real que surge del “impuesto a las ganancias determinado sobre resultado impositivo ajustado por inflación computando solo el 1/6” sobre el “resultado impositivo ajustado por inflación sin aplicación del sexto según lo establece el primer párrafo del art. 194 de dicha ley” asciende al

Ahora bien, respecto a la subsidiariedad de la acción declarativa de certeza, la Cámara manifestó los siguientes postulados:

(i) Estableció que en los supuestos en los que aún no hay acto determinativo y se atribuye a la actividad de la administración vulneración de derechos de raigambre constitucional, se debe aplicar la doctrina según la cual el agotamiento de la vía administrativa no tiene propósito práctico pues, la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, que es el único órgano facultado para dirimir tal pretensión.

(ii) No desconoce el fallo “Enríquez” (25), solo advierte que en aquel caso no se presentaba la circunstancia de excepción a la que se ha hecho referencia en “Pecom Servicios de Energía”.

(iii) Consideró que en el caso comportaría un excesivo rigor formal exigir al contribuyente que siga de manera ineludible y en extremo el procedimiento específico reglado por las leyes 11.683 y 19.549, si se considera que la cuestión propuesta no puede ser dirimida en sede administrativa, ya que sólo el Poder Judicial se haya habilitado para pronunciarse sobre la validez constitucional de las normas.

(iv) Por último, volvió a citar el considerando 9º del fallo “Festival de Doma y Folklore” en su parte pertinente: “la situación de incertidumbre que afecta al ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionario puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio”.

XII. Reflexiones finales

A partir de la sentencia dictada por el Juzgado Federal de Córdoba N° 1 en el caso “Bodegas Esmeralda” —Período Fiscal 2019—, queda claro que (y si bien aún el decisorio no se encuentra firme) el mecanismo del ajuste por inflación, receptado por la ley de impuestos a las ganancias con ciertos condicionamientos, representa un claro escenario de confiscatoriedad para los contribuyentes. Y ello deberá ser probado en cada caso concreto.

Hasta aquí pareciera que este diferimiento introducido en la normativa vigente resulta

147,18%. Con fecha 14/08/2020 el Juzgado Federal de Córdoba N° 2 sostuvo que el planteo formulado por “Bodegas Esmeralda” se diferenciaba respecto a la acción interpuesta por el período fiscal 2019 debido a que en el caso del período fiscal 2020 —si bien se podría ajustar por inflación— éste quedaría virtualmente neutralizado habida cuenta el diferimiento en seis ejercicios consecutivos del resultado del ajuste por inflación del primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 01/01/2019, lo que provocaría, desde su punto de vista un efecto confiscatorio. Por lo tanto, el Juzgado resolvió: (i) hacer lugar a la medida cautelar por el término de 6 meses y ordenar constituir un seguro de caución que cubra la suma de pesos \$ 255.948.213; (ii) ordenar a la AFIP-DGI que acepte la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2020 aplicando el ajuste por infla-

violatorio de los mismos principios y derechos constitucionales invocados en la doctrina legal del caso “Candy”.

Se reitera que, para el momento en que alguno de estos planteos llegue a nuestro Máximo Tribunal, se espera que se haga uso de la institución de los Amigos del Tribunal; este diálogo constitucional deliberativo que nuestra Corte Suprema le ha dado una gran trascendencia en los últimos tiempos.

Para finalizar este trabajo, debemos tener presente las siguientes cuestiones:

(i) La medida cautelar que le fuera otorgada a “Bodegas Esmeralda” para el Período Fiscal 2019 (tanto por el Juzgado y luego ratificada por la Cámara) fue resuelta aplicando la doctrina del fallo “Candy”. Ello en función de que, si bien le resultaba aplicable la ley 27.430 por la fecha de inicio del ejercicio del Período Fiscal 2019 (con cierre al 31/03/2019), el contribuyente no había llegado al IPC (54,7%). Por ende, en función de esto último, en rigor, no le era aplicable la ley 27.430.

(ii) No obstante ello, resulta sumamente relevante la sentencia de fondo del Juzgado de primera instancia en comentario, toda vez que declaró la inconstitucionalidad y la inaplicabilidad de los dos últimos párrafos del art. 95 de la ley 20.628, t.o. 1997 y modificaciones. Es decir, no se le exigió al contribuyente presentar la declaración jurada con el diferimiento dispuesto en el art. 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

(iii) Por último, deberemos aguardar el dictado de la sentencia de fondo respecto del planteo efectuado por “Bodegas Esmeralda” respecto del Período Fiscal 2020, en donde objetó el art. 194, primer párrafo de la ley 20.628 t.o. 2019 y sus modificaciones, toda vez que impide la aplicación íntegra del mecanismo del ajuste por inflación, al disponer el diferimiento en seis ejercicios ejecutivos del resultado de aquel ajuste del primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 01/01/2019 —que ya cuenta con una medida cautelar favorable confirmada por la Sala A de la Cámara Federal de Córdoba—. Actualmente, se ha clausurado el período probatorio (26).

Por lo tanto, este análisis continuará...

Cita online: TR LALEY AR/DOC/3771/2022

ción según lo dispone el Título VI, arts. 105 cc. y ss., ley 20.628 —t.o. en 2019 y sus modificaciones—, sin aplicar el diferimiento dispuesto en el art. 194, primer párrafo de la ley del impuesto a las ganancias, y el pago del monto de dicho impuesto así determinado; y por último (iii) ordenar a la AFIP se abstenga de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, trabar por sí y/o demandar judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo de ese supuesto crédito, iniciar acciones bajo el Régimen Penal Tributario (ley 27.430), y/o aplicar a la actora sanciones por administrativas.-Dicha medida precautoria fue confirmada por la Sala A de la CFed. de Córdoba el 22/04/2022.