



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

///nos Aires, 9 de diciembre de 2020.- PAF

**Y VISTOS**, los autos caratulados: "BBVA BANCO FRANCES S.A. c/A.F.I.P. -D.G.I. s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", y

**CONSIDERANDO:**

I.- Que con fecha [8 de junio de 2020](#) –y su aclaratoria dictada el [30 de julio de 2020](#)- el Tribunal *a quo* dictó sentencia definitiva en autos, mediante la cual hizo lugar a la demanda interpuesta por la parte actora, BBVA Banco Francés S.A., contra el Estado Nacional (A.F.I.P. -D.G.I.) y, en consecuencia, declaró que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley 20.628 y de los arts. 83, 84 y 85 de la ley del tributo para la Declaración Jurada presentada por la accionante por el Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2016, resultan inaplicables (cfr. punto resolutorio 1° y anteúltimo párrafo de la aclaratoria dictada).

Impuso las costas en el orden causado (conf. art. 68, 2° párrafo, del C.P.C.C.N.) y reguló los honorarios del perito contador actuante en autos.

II.- Que para así decidir, luego de destacar la pretensión actoral planteada en autos y su ampliación de demanda, así como también defensas articuladas por el Fisco Nacional en su contestación, reseñó jurisprudencia emitida por la C.S.J.N. y por esta Sala en causas análogas a la presente -acción declarativa de certeza- cuyo objeto es el de hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcances o modalidades de una relación jurídica.

En primer lugar, consideró que en el *sub lite* se encontraba verificada la incertidumbre requerida para este particular tipo de acción y, por lo tanto, tuvo por formalmente procedente la demanda interpuesta por la accionante.

En cuanto al fondo de la cuestión planteada, recordó que el Cívero Tribunal zanjó el tópico sustancial planteado en autos mediante las decisiones dictadas en las causas "Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía s/amparo", del 30/6/2005 (*Fallos*: 328:2567) y "Candy S.A. c/A.F.I.P. y otro s/acción de amparo", del 3/07/2009 (*Fallos*: 332:1571) efectuando un análisis sobre lo decidido en ambas causas.

Al respecto, destacó que en ambos casos se desestimaron los planteos de inconstitucionalidad formulados respecto a las normas que prohibían el ajuste impositivo por inflación, pero en el segundo caso ("Candy") además se examinaron los efectos de tales normas para el caso concreto y allí la C.S.J.N. concluyó que se había demostrado la confiscatoriedad del impuesto calculado sin aplicar el mecanismo de ajuste, al señalar: "...- *para que la confiscatoriedad se verificara, debía producirse una absorción por parte del Estado de una porción*



*sustancial de la renta o el capital; - la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, podía justificar que la determinación del límite variara en más o en menos; tope que no es absoluto sino relativo, incluso susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo; -en todos estos casos, resultaba determinante la actividad probatoria desplegada al efecto, requiriendo una prueba concluyente tendiente a acreditar la confiscatoriedad alegada”.*

Sobre ello, la señora Magistrada resaltó que en el fallo “Candy” la C.S.J.N. -tras efectuar especial hincapié en el informe del contador público- señaló que se desprendía del mismo que si no se recurría en el período fiscal allí analizado al mecanismo correctivo, la alícuota efectiva del tributo a ingresar en tal caso no resultaba del 35% sino que representaba el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente a tal ejercicio o el 55% de las utilidades –también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes éstos que para ese caso, consideró que excedían los límites razonables de imposición.

Por otra parte, el Tribunal *a quo* puso de relieve que en el caso en análisis se indicó que debía tenerse especialmente en consideración que se trataba de un ejercicio signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea del país, con importantes cambios económicos que se tradujeron, entre otros aspectos, en el abandono de la ley de convertibilidad y la consecuente variación del poder adquisitivo de la moneda, con la debida implicancia en el índice de precios tanto a nivel mayorista como minorista. Y, en función de lo expuesto, fue que el Superior tuvo por acreditada y sustentada la posición de la actora en el Fallo “Candy”.

La señora Magistrada concluyó que, según surge de los parámetros expuestos por la Corte en las causas analizadas, en la medida en que resulte afectado el derecho de propiedad de un contribuyente por verificarse un supuesto de confiscatoriedad, debe considerarse inaplicable la normativa que prohíbe la utilización del mecanismo de ajuste por inflación previsto en el título VI de la ley 20.628. Por ello, consideró que para dilucidar la controversia planteada en autos debía estarse al resultado de la prueba producida.

Sobre esa base, analizó el informe pericial y recordó que el experto concluyó que la firma actora efectuó una razonable y adecuada aplicación de la metodología establecida en la Ley de Impuesto a las Ganancias y sus normas reglamentarias a los efectos de determinar el ajuste por inflación impositivo del ejercicio fiscal 2016, objeto de autos.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

Acentuó que el experto en su dictamen pericial indicó: “(...) *teniendo en cuenta los ajustes al cálculo de la Sociedad expuestas en el apartado I.n. (...) el resultado impositivo de la contribuyente frente al impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2016 sin considerar la incidencia de los mecanismos de ajuste por inflación previstos en la ley del tributo corresponde a una ganancia impositiva de \$ 6.165.535.508,92 (...). Por otra parte, (...) considerando la incidencia de los mecanismos de ajuste por inflación previstos en la ley del tributo corresponde a una ganancia impositiva de \$ 2.099.929.944,07 (...).”*

Asimismo, agregó la sentenciante que el experto reveló que: “(...) [e]l monto del Impuesto a las Ganancias que correspondería abonar respecto del ejercicio fiscal en caso de que no se aplicaran mecanismos de ajuste por inflación sería de \$ 2.157.937.428,12 (...), mientras que (...) si se aplican en la determinación del gravamen los mecanismos de ajuste por inflación (...) asciende a \$ 737.975.480,42.”

Puntualizó que “(...) [e]n base al cálculo realizado, la tasa efectiva que surge de comparar el impuesto que hubiese tenido que abonar la Sociedad por el ejercicio 2016 si no se hubiesen aplicado mecanismos de ajuste por inflación, respecto al resultado contable expresado en moneda homogénea asciende al 93,27% (...).”, y que “(...) la tasa efectiva que surge de comparar el impuesto que hubiese tenido que abonar la compañía por el ejercicio 2016 si no se hubiesen aplicado mecanismos de ajuste por inflación, respecto al resultado impositivo ajustado conforme las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias asciende al 102,76% (...).

Asimismo, y “(...) [e]n base a los procedimientos de cálculos realizados (informó) que el porcentaje que representaría la incidencia del impuesto calculado sobre el resultado impositivo histórico del período fiscal 2016, respecto del resultado impositivo ajustado por inflación teniendo en cuenta para el cálculo únicamente lo dispuesto en el Título VI denominado Ajuste por Inflación Impositivo, sin considerar la actualización de amortizaciones, el ajuste del costo impositivo de bienes de uso, bienes inmateriales y enajenación de marca considerados por la actora asciende a 93,44 % (...).”

Destacó las respuestas dadas por el experto a fs. 183/184 sobre las observaciones efectuadas por la parte demandada y señaló que la parte actora no presentó impugnaciones al informe presentado a fs. 150/177 y que los valores concluidos en el dictamen pericial contable fueron coincidentes con los manifestados por el informe efectuado por el consultor técnico de la parte actora, al establecer los valores de la ganancia impositiva del ejercicio fiscal del año 2016 y



del impuesto determinado, sin y con aplicación de los mecanismos de ajuste por inflación reclamados.

Por otra parte, el Tribunal *a quo* recordó que una pericia es una actividad procesal desarrollada en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes en el proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos y científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de la gente (cfr., Sala IV, *in re*: “S.A. Juan Istilart c/B.C.R.A. s/juicio de conocimiento”, del 16/02/95, entre otros) y, en virtud de lo expuesto, entendió que las manifestaciones de la demandada en ocasión de impugnar el informe pericial en cuestión, no resultaban suficientes para torcer las conclusiones alcanzadas por el experto contador interviniente en autos.

En otro orden de ideas, afirmó el Tribunal *a quo* que el Fisco Nacional, más allá de lo señalado al tiempo de presentar su contestación de demanda, no presentó ningún informe, novedad o resultado de la fiscalización y verificación efectuada sobre la actora en curso, motivo por lo cual, interpretó que no existían razones presentadas en autos para apartarse de las conclusiones del informe del perito contador designado en la causa.

En mérito de lo expuesto, concluyó que la determinación del impuesto con prescindencia del Régimen de Ajuste por Inflación excede el límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad respecto de la parte actora.

Por lo tanto, y en los términos de la doctrina del Máximo Tribunal en el fallo “Candy”, declaró que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley 20.628 y de los arts. 83, 84 y 85 de la ley del tributo para la Declaración Jurada presentada por la actora por el Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2016 resulta inaplicable al caso de autos.

Por último, agregó que el perito contador se expidió en cuanto a las variaciones operadas durante el año 2016 del Índice de Precios Mayoristas Nivel General (IPIM) según el INDEC y que las mismas ascendieron a 34,59%; información que, según indicó el Tribunal *a quo*, se complementaba con lo expuesto por el BCRA en el Informe de Política Monetaria del mes de mayo del 2016 y en el Informe Anual al Honorable Congreso de la Nación para el mismo año 2016; todo lo cual llevó a concluir a la sentenciante en: “...la ocurrencia de una situación económica perturbada, con la consecuente variación del poder adquisitivo de la moneda, y la correlativa implicancia en el índice de precios tanto mayorista como minorista que llevan a considerar la relevancia de tales





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

*acontecimientos a los fines de admitir su impacto en la realidad económica patrimonial de la empresa actora que constatan la razonabilidad de declarar la procedencia de aplicar el “ajuste por inflación” por el período fiscal correspondiente al año 2016”.*

Por lo expuesto, hizo lugar a la pretensión de la actora autos, distribuyó las costas por su orden y reguló los emolumentos del perito contador actuante en autos.

III.- Que contra dicho pronunciamiento, ambas partes interpusieron apelación. La parte actora con fecha 10/06/2020 y el Fisco Nacional con fecha 27/07/2020; quienes expresaron agravios con fecha [26/08/2020](#) y [9/09/2020](#), respectivamente.

Asimismo, con fecha [10/06/2020](#) el perito contador designado en autos, apeló por bajos los honorarios regulados.

Con fecha [27/08/2020](#) la parte demanda y con fecha [24/09/2020](#) la parte actora contestaron los agravios en traslado.

Con posterioridad, con fecha 06/10/2020 el señor Fiscal General emitió su [dictamen](#).

IV.- Que la parte actora se agravió respecto de la imposición de costas dispuesta en el resolutorio recurrido.

Luego de recordar los términos de su pretensión y señalar que la misma tuvo una recepción favorable por parte del pronunciamiento apelado por aplicación del antecedente “Candy” y, además, mencionar las conclusiones dadas por el perito contador designado en autos, destacó que el Tribunal *a quo* decidió imponer las costas por su orden, extremo que fundamenta su agravio.

Esgrimió que la parte demandada la obligó a demandar en la forma en que lo hiciera, que la prueba producida en autos dio cuenta de la legitimidad y procedencia del planteo efectuado por su parte y que, además, su contraria se apartó de los precedentes dictados en la materia por la C.S.J.N.

Señaló que la sentenciante desechó del principio general de la derrota (conf. art. 68 del C.P.C.C.N.) aun habiendo resuelto la controversia de la forma en que lo hiciera, no existiendo en los considerandos del fallo fundamentos que, a su criterio, avalen su apartamiento. Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura y destacó la existencia de varios casos análogos al presente en donde se impusieron las costas al organismo recaudador.

Finalmente, sostuvo que la cuestión debatida no resulta ser controversial en la actualidad por haber transcurrido más de once años desde el dictado del Fallo “Candy”; que la C.S.J.N. se ha expedido en reiteradas oportunidades admitiendo la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación



cuando se verificaban los parámetros establecidos en el antecedente citado o incluso con alícuotas inferiores a las establecidas. Pese a ello, denunció que la postura del Fisco Nacional obliga a los contribuyentes a litigar e incurrir en gastos causídicos y, por tanto, justifica la imposición de las costas a éste, en tanto la conducta de dicha parte así lo comprueba.

V.- Que, por su parte, el Fisco Nacional se agravió en primer término por entender que no se analizó en debida forma su planteo de improcedencia de la vía planteada y, en segundo lugar, por el análisis y la valoración de la prueba de autos y su identificación con el caso “Candy”.

En cuanto a la improcedencia de la vía elegida, entendió que el pronunciamiento cuestionado no ha efectuado una adecuada valoración respecto del cumplimiento o no de los requisitos dispuestos por el legislador para la procedencia de este tipo de acciones, lo que consideró se encuentra ausente en autos.

Reiterando los argumentos dados al tiempo de contestar la demanda, sostuvo que la pretensión de la actora no debió prosperar por lo innecesaria y prematura que resultó ser la acción judicial entablada, en tanto, la accionante con relación al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2016, presentó su declaración jurada "sin" contemplar la norma cuya constitucionalidad cuestiona, es decir aplicando el ajuste por inflación impositivo.

Por ello, entendió que la firma contribuyente no necesitó de una “convalidación judicial” de la presentación de la DD.JJ., en tanto no existe en la actualidad derechos o garantías constitucionales afectados, ni tampoco riesgo inminente que ello ocurra, ya que no es posible habiendo la contribuyente presentado su DD.JJ. del modo que lo hizo, lo que llevara a que el Fisco Nacional no pueda sin más e inmediatamente reclamar una diferencia del impuesto.

Interpretó que tampoco nos encontramos ante la presencia de un daño futuro, ya que la actora parte de una situación hipotética y conjetural, al suponer que su parte procederá a rechazar la DD.JJ. presentada, cuando lo cierto es que aún no ha adoptado una posición fiscal respecto a la misma.

Por el contrario, sostuvo que si quisiera reclamarle a la parte actora una diferencia del impuesto que pudiera surgir por la utilización del mecanismo del ajuste, deberá obtener en primer lugar la convalidación judicial del acto administrativo que así lo disponga. Esto es así, conforme el funcionamiento del sistema tributario del país el cual se basa en el “principio de la autodeterminación” de los impuestos.

Reiteró que, si bien se encuentra realizando un proceso de fiscalización tendiente a conocer el resultado impositivo del período fiscal objeto de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

autos, éste se halla todavía en curso dada la gran complejidad del tema en debate y la profusa documentación que debe analizarse.

Sobre la base de lo expuesto es que sostuvo que en el caso de autos no se encuentran reunidos los requisitos exigidos por el art. 322 del C.P.C.C.N. para la habilitación de este tipo de acción

Concluyó que *“...la certeza que en autos otorga la presentación de la declaración jurada, y la falta de inmediatez del supuesto reclamo que podría hacer mi mandante respecto al modo en que liquidó su impuesto es justamente el motivo por el cual se solicita a que proceda a rechazar la presente acción”*. Agregó, además, la existencia de otras vías más idóneas para que la actora hubiera presentado su reclamo y que desplazan la presente acción declarativa. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura.

Por otra parte, en cuanto al segundo agravio esgrimido, fundado en el análisis y la valoración de la prueba de autos y su identificación con el caso “Candy” que considera inadecuados, recordó que la accionante pretende mediante la acción incoada la aplicación de un régimen que se encuentra derogado o suspendido en virtud de lo dispuesto por la ley 23.928 y del art. 39 de la ley 24.073 (B.O. 13/04/92) y la llamada Ley de Emergencia Económica -N° 25.561- (B.O. 07/01/02) cuyo artículo 4° modificó el artículo 10 de la ley 23.928.

En tal sentido, sostuvo que con relación a los sujetos comprendidos en el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), está vedado el régimen de ajuste por inflación, pero también la actualización de las amortizaciones.

Respecto de esta actualización de amortizaciones señaló que existe una diferenciación entre lo que la Corte determinó en la causa Candy respecto del Título VI y la inclusión del ajuste de las amortizaciones y otros conceptos, sobre todo en períodos fiscales recientes. Sin perjuicio de ello, indicó que estas actualizaciones tampoco resultan aplicables por los mismos motivos que el Título VI específicamente referido al ajuste por inflación.

Alegó que la inconstitucionalidad declarada por la C.S.J.N. en el caso “Candy” no puede ser equiparable a una declaración de inconstitucionalidad generalizada a todo el resto de los contribuyentes, de manera tal que el Poder Ejecutivo deba tomar medidas en consecuencia. Sostuvo que los pronunciamientos del Máximo Tribunal se aplican al caso bajo estudio y no son generalizables al resto de los casos.

En tal sentido, destacó que en el citado fallo se tuvo en cuenta un contexto económico y social muy particular y muy diferente a la del año 2016 que es el reclamado por la aquí actora.



Indicó que la actora se presentó en autos invocando una confiscatoriedad impositiva que no es tal, pero que además bajo ningún aspecto se ha acreditado en autos, en forma concluyente y acabada, tal como lo requiere la Corte Suprema en su jurisprudencia, por lo que ha quedado demostrado claramente que en el presente caso no resulta procedente aplicar el Mecanismo de Ajuste por Inflación Impositivo como pretende la accionante.

Resaltó que el pronunciamiento aquí apelado se basó exclusivamente en el dictamen pericial presentado en autos y, respecto del mismo, consideró que la pericia llevada a cabo tiene un limitado alcance motivo por el cual no puede ni debe tomársela en cuenta a los fines de la solución del proceso. Manifestó que para poder determinar fehacientemente el tema en discusión es clave que se lleve a cabo por parte del organismo recaudador una fiscalización integral sobre las declaraciones presentadas por su contraria.

Reiteró los cuestionamientos al informe pericial de autos, en cuanto a la metodología empleada para arribar a tales conclusiones, la discrepancia que advirtió entre los valores y alícuotas denunciados como confiscatorios –que resultan de las liquidaciones practicadas por el período fiscal 2016 objeto de autos– considerados por el experto y lo oportunamente denunciado por la firma actora en su escrito de inicio, resaltando que el Tribunal *a quo* terminó resolviendo a la luz del dictamen presentado en autos e insistió en que la prueba producida resultaba insuficiente para sostener la confiscatoriedad del tributo como pretende la parte actora lo que, a su entender, denotó que el análisis efectuado en la sentencia de grado resultó insuficiente, parcial y arbitrario.

Por todo lo expuesto, peticionó la revocación *in totum* del decisorio recurrido.

**VI.-** Que con fecha 06/10/2020 el señor Fiscal General de Cámara emitió su dictamen analizando los agravios introducidos por la parte demandada.

Al respecto, luego de efectuar un análisis de lo decidido en autos y recordar jurisprudencia y doctrina sobre la materia, consideró que debía revocarse el decisorio impugnado toda vez que, a su parecer, no se encontraban reunidos en los presentes actuados los requisitos necesarios para la procedencia de una acción declarativa, en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N., como la aquí incoada.

**VII.-** Que planteadas así las cuestiones, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes esgrimidas, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia







Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Lazcoz, Ada Mabel (TF 24.565-I) c/D.G.I.”, del 15/09/2016, entre muchos otros).

Vale decir que, en cada caso que llega a un estrado judicial el magistrado interviniente realiza una verdadera reconstrucción histórica con el objeto de determinar si los hechos propuestos por las partes son ciertos o no. Para ello, examina detenidamente las pruebas rendidas, las aprecia con un criterio lógico jurídico y, finalmente, les asigna su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia, constituyendo un límite esencial a la fundamentación de sus argumentaciones (cfr. esta Sala, *in re*, “Alvarado, Pedro A. C. y otros c/B.C.R.A.”, del 12/07/2012, entre otros).

**VIII.-** Que en atención a los agravios introducidos por las partes, en primer lugar cabe analizar los efectuados por la parte demandada, toda vez que la procedencia o no de los mismos, influye en la suerte del análisis del resto de las cuestiones planteadas en autos.

En concreto, corresponde expedirse primeramente con relación al cuestionamiento introducido en cuanto a la procedencia de vía elegida por la firma actora, acción declarativa en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N.

Así, cabe precisar que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado. Dicha exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que se haya podido sostener que el respectivo memorial constituye un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el Tribunal revisor (en tal sentido, esta Sala, *in re*, “Falk, Gerardo Francisco Julio c/EN-Mº Defensa-Armada s/daños y perjuicios”, expte. nro. 15.291/05, del 13/03/2012, entre muchos otros).

A su vez, la exigencia concerniente a la crítica concreta se refiere a la precisión que implica señalar específicamente el agravio vertido, mientras que el requerimiento de que aquella sea razonada, alude a los fundamentos, bases y sustanciaciones del recurso, el cual debe demostrar en qué reside el desacierto del razonamiento contenido en la sentencia que se impugna (conf., en sentido concordante, Fenochietto, Carlos Eduardo-Arazi, Roland, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1983, pp. 834/837; en igual sentido, esta Sala, en fallo citado).



De este modo, y tal como se ha reiterado en el plano jurisprudencial, la operación de criticar es muy distinta a la de disentir, puesto que la crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener; y, por el contrario, disentir implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (cfr. esta Sala, *in rebus*, “Oro, Guillermo Alberto y otros c/E.N.-D.I.E.-Dto. 2769/93 753/09 s/personal militar y civil de las FFAA y de seg.”, del 14/02/2012 y recientemente “Rudolf, Gustavo Enrique c/ENARGAS s/proceso de ejecución” causa n° 54.754/16, 24/10/2019; entre tantos otros).

A la luz de estos principios, es de señalar que en el caso pesaba sobre el Fisco Nacional recurrente precisar aquellos aspectos del decisorio cuestionado que, conjuntamente con los argumentos que hiciera sobre el punto, llevaran a este Tribunal a apartarse de lo decidido, particularmente respecto de los agravios invocados con relación a la improcedencia de la acción declarativa de inconstitucionalidad incoada por la parte actora y la resolución del caso a la luz de la doctrina sentada en el Fallo “Candy”.

Por el contrario, en su escrito recursivo se limitó a reiterar argumentaciones de idéntico tenor a los expuestos en su escrito de contestación de demanda oportunamente presentado en autos y solamente efectuando una novación sobre las argumentaciones dadas que se circunscribieron a disentir sobre la valoración que efectuara el Tribunal *a quo* con relación a la prueba pericial producida en autos, mas no esbozó nuevas fundamentaciones a los fines de desvirtuar las sólidas consideraciones efectuada por la señora Magistrada en el pronunciamiento impugnado; por lo que cabría la declaración de deserción del recurso (conf. art. 266 del C.P.C.C.N.).

**IX.-** Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que, aun estimando como cumplidas las exigencias previstas en el art. 265 del Código de rito, la pretensión recursiva del Fisco Nacional tampoco habría tenido favorable acogida.

En efecto, con relación al agravio alegado en cuanto a la improcedencia de la vía elegida por la parte actora –acción declarativa de inconstitucionalidad incoada en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N.–, es dable recordar que esta Sala se ha expedido en reiteradas oportunidades sobre la naturaleza de la misma y los supuestos de su procedencia, antecedentes que fueron reseñados acertadamente por la señora Magistrada de la instancia de grado en el considerando III del decisorio recurrido (cfr. *in re*: “Ruiz, Héctor Lucio c/E.N.–S.E.–Resol. 1.281/06 y otros s/proceso de conocimiento”, sentencia del 24/04/2012, y sus citas), a los que cabe remitirse en honor a la brevedad;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

debiéndose destacar que más recientemente éstos formaron parte de los argumentos dados en el fallo dictado por este Tribunal en los autos: “Pampa Energía S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. -ley 25063 s/Proceso de Conocimiento”, causa n° 22.199/13, del 12/02/2019.

Por otra parte, cabe señalar que en una causa análoga a la presente caratulada “Paolini Hnos. S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/Dirección General Impositiva”, causa n° 21.766/05, del 24/04/2018, la Sala III de esta Cámara analizó la procedencia de una acción declarativa, conf. art. 322 del C.P.C.C.N., en donde se cuestionó la aplicación del Régimen de Ajuste del Título IV de la Ley 20.628, determinando la procedencia de la misma.

Allí, recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Festival de Doma y Folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, Causa N° CSJ 237/2014, en la que se debatía una cuestión tributaria, al dictar sentencia el 20 de febrero de 2018, precisó: “6°) *Que la acción declarativa de certeza debe responder a una "causa" o "caso contencioso" (art. 116 Constitución Nacional, art. 2 ley 27), no pudiendo tener un carácter simplemente consultivo ni importar una indagación meramente especulativa (Fallos: 307:1379) pues ello exigiría al Poder Judicial exceder las atribuciones jurisdiccionales concedidas por la Constitución Nacional. La acción aquí intentada fue concebida como un proceso de naturaleza preventiva -no reparatoria- por medio del cual se busca resolver un caso concreto. Así, esta Corte Suprema ha decidido que la acción declarativa de certeza "debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes -al que se le atribuye ilegalidad o arbitrariedad manifiesta- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto" (Fallos: 307:1379; 310:606, entre muchos otros). La finalidad de esta acción, por lo tanto, siempre es hacer cesar un estado de incertidumbre cuando provoque un gravamen al peticionante.*

7°) *Que el art. 322 del Código Procesal civil y Comercial de la Nación que regula la acción declarativa dispone que la incertidumbre debe recaer sobre la "existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor". El perjuicio o lesión actual al actor es necesario dado que sin su presencia no puede existir una causa o controversia en el sentido que le ha dado esta Corte (conf. doctrina de Fallos: 319:2642; 320:2964, disidencia de los jueces Belluscio, Petracchi y Bossert, entre otros). Los requisitos de procedencia de esta acción son, entonces, la falta de certeza y la lesión actual, o para ponerlo en términos normativos, la incertidumbre (art. 322 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y el caso (art. 116 Constitución Nacional, art. 2 ley 27)".*



Y, continuó señalando el Tribunal citado que, “8°) Que de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto (Fallos: 307:1379; 327:2529, entre otros). Así lo ha establecido este Tribunal al considerar que la afectación concreta se halla probada cuando existe una determinación de oficio por parte del organismo fiscal o cuando este ha emitido intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos (Fallos: 327:1051, 1083; 328:3599; 330:3777, entre otros). En esos casos, la Corte ha considerado que existe una conexión directa entre los intereses o los derechos que la parte actora puede considerar afectados y la norma o acto al que ella atribuye dicho perjuicio.”

Ahora bien y sin perjuicio de lo decidido por la C.S.J.N. en el precedente citado –en donde consideró que no se encontraba configurada en el caso concreto la incertidumbre alegada-, no puede soslayarse que allí el Máximo Tribunal consideró que: “la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa. En efecto, la situación de incertidumbre que afecta al ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial” (cfr. considerando 9°, F. 237. L. REX “Festival de Doma y folklore c/ Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 20/02/2018 y el subrayado no pertenece al original).

**X.-** Que a resultas de lo expuesto, cabe concluir que los presupuestos indicados previamente son los mismos que los acontecidos en autos y, por tanto, resulta procedente de la acción declarativa interpuesta por la firma actora.

Ello es así, a cuanto que se recuerde que la accionante, BBVA Banco Francés S.A., promovió la presente acción declarativa de inconstitucionalidad contra el Estado Nacional -A.F.I.P., a fin que se declare la inconstitucionalidad de





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II**

la imposibilidad de aplicar los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI y los arts. 83, 84 y 85 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, permitiendo su aplicación en relación a la declaración jurada del período fiscal 2016, pues lo contrario conllevaría a la determinación de un tributo confiscatorio.

Es decir, en palabras del Tribunal *a quo*: “...lo que se solicita es que se determine si la inaplicabilidad de los mecanismos de ajuste por inflación, dispuesta por las leyes 23.928, 24.073 y 25.561 y ccdtes., respeta los lineamientos constitucionales que han de ser resguardados”.

La firma actora en su escrito de inicio recordó que la C.S.J.N. en la causa “Candy” fijó parámetros de confiscatoriedad y sobre la base de ello, de cara a presentar su DD.JJ. en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2016, a partir de una certificación contable, advirtió que comparando la incidencia a nivel del impuesto determinado, aplicando o no mecanismos de ajustes por inflación, surgía lo siguiente:

“Concepto	Importes sin ajuste por Inflación	Importes con ajuste por Inflación
Resultado Impositivo- Ganancia	\$ 6.165.535.509	\$ 2.265.057.639
Alícuota	35%	35%
Impuesto determinado	\$ 2.157.937.428	\$ 792.770.174”.

Como consecuencia de lo expuesto, la accionante señaló que resultaba evidente que la determinación del Impuesto a las Ganancias, sin aplicar el ajuste por inflación, la obligaría a ingresar una suma manifiestamente excesiva y desproporcionada, equivalente, al 95,27% del resultado impositivo ajustado (ver apartado VIII del escrito de inicio, últimos 2 párrafos de la pág. 35 y pág. 43 y documental individualizada como Anexo “B” del escrito de inicio).

Ante tal circunstancia, presentó la DD.JJ. correspondiente aplicando el ajuste por inflación.

Asimismo, en su presentación de ampliación de demanda, de fecha 16/06/2017 –incorporada al sistema informático Lex 100 con fecha 23/06/2017-, destacó el dictado de la Instrucción General (IG) A.F.I.P. N° 3/17 (SDG ASJ) – adjuntado copia de la misma- mediante la cual se establecieron los lineamientos internos que deberán seguir los agentes de la demandada en función de los antecedentes jurisprudenciales “Candy S.A.”, y, especialmente, “Bayer S.A.” (23/06/2015), del cual se advierte que se instruyó a las áreas jurídicas de la A.F.I.P. a efectos de que adecuen la gestión judicial al criterio expresado por la C.S.J.N. en los precedentes citados e impugnen las eventuales probanzas que



pudieran ofrecer los contribuyentes en causas que se hayan iniciado o se inicien por períodos posteriores al fallo “Bayer”.

Agregó la accionante al respecto que por la IG citada se instruyó que el Fisco debía proponer puntos de pericia que resulten conducentes a efectos de desvirtuar la confiscatoriedad alegada por el contribuyente y, a su vez, que ésta IG n° 3/17 (SDG ASJ) sustituyó a la IG n° 4/10 (SDG ASJ) que hubiera sido citada en el escrito de inicio, por resultar vigente para ese entonces, en donde el organismo recaudador también había instruido a las áreas jurídicas para que *“impugnen acabadamente las eventuales probanzas que pudieran ofrecer los contribuyentes en causas que se hayan iniciado o se inicien sobre el tema en cuestión por períodos posteriores al involucrado en el precedente citado”*.

Por otra parte, en la misma presentación de ampliación de demanda denunció y acreditó que, con fecha 7/06/2017, se le comunicó el inicio de una fiscalización generada bajo de la Orden de Inspección n° 1598054 referida al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2016, notificándole la misma así como también los requerimientos cursados al respecto, documental que acompaña y que interpreta refuerza los motivos que dieran lugar al inicio de la presente acción.

Con relación a lo expuesto, es dable señalar que las articulaciones formuladas por el Fisco Nacional en el punto IV, párrafo 4°, del escrito de contestación de la demanda, denotan que el ente fiscal no había iniciado, a la fecha de interposición de la presente acción, procedimiento alguno contra la firma actora con relación al tributo y período aquí cuestionado, aunque sí el inicio de una fiscalización mediante la Orden de Intervención n° 1598054.

Por otra parte, en el memorial presentado la accionada expresó puntualmente que: *“...nos encontramos ante un juicio hipotético que parte de un supuesto eventual, sumado a que la actora carece de daño actual o futuro, en tanto no existe un ‘acto en ciernes’ que pudiera afectar eventualmente los derechos o garantías constitucionales invocados por la actora”* (sic), y que *“...es necesario dejar en resalto que justamente en este caso la acción entablada por la actora resulta innecesaria en tanto no hay acto administrativo que pudiera ser cuestionado”* (sic), argumentos que también hubieran sido expuestos en el escrito de inicio.

En tales condiciones, por lo hasta aquí expuesto, en tanto el presente caso se ajusta a los lineamientos detallados en los precedentes jurisprudenciales citados, es que cabe considerar que se encuentran reunidos los recaudos fijados por el art. 322 del C.P.C.C.N. para la admisibilidad formal de la acción intentada; máxime si se pondera que lo que se deba tributar en el Impuesto a las Ganancias





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

del período fiscal 2016, necesariamente, se proyectará sobre la renta gravada de los períodos sucesivos.

Por todo lo expuesto, es que corresponde rechazar el agravio del Fisco Nacional interpuestos sobre la procedencia el tipo de acción incoada.

**XI.-** Que en cuanto al fondo de la cuestión, es dable recordar que este Tribunal tuvo la posibilidad de expedirse en numerosos casos sobre la doctrina sentada por los fallos dictados por la C.S.J.N. en la materia, siendo el más reciente de ellos el dictado por esta Sala en la causa n° 22.277/15 caratulada “Camuzzi Gas Pampeana S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/Dirección General Impositiva”, del pasado 12/03/2020.

Allí, se destacó que la controversia suscitada en torno a la procedencia de la aplicación del sistema de ajuste de resultados contables para el cálculo del Impuesto a las Ganancias quedó zanjada por las decisiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaídas en las causas “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía s/amparo”, del 30/06/2005 (*Fallos*: 328:2567) y “Candy S.A. c/A.F.I.P. y otro s/acción de amparo”, del 03/07/2009 (*Fallos*: 332:1571) respecto de las cuales se efectuó un extenso análisis que, en idéntico sentido fuera efectuado por el Tribunal *a quo* en el considerando IV del decisorio recurrido.

En la primer causa citada, “Santiago Dugan Trocello S.R.L.”, se rechazó el planteo de inconstitucionalidad allí incoado tras considerar el Máximo Tribunal que la prohibición al reajuste de valores -así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas- resultaba ser un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, quien tenía a su cargo la fijación del valor de la moneda, por lo que no cabía pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación. Además, destacó que la prueba allí acreditada no resultaba un método apto para demostrar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

Por otra parte, en el segundo fallo citado “Candy”, dictado cinco años más tarde, si bien también se rechazó el planteo de constitucionalidad al igual que en el antecedente referido previamente, analizó la prueba allí presentada y a la luz de la misma consideró que se encontraba acreditada la confiscatoriedad del impuesto alegado por la firma actora, calculado sin aplicar el mecanismo.

En particular sostuvo que: *“si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse*





*como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar”.*

En ese contexto, examinó el planteo concerniente a los efectos confiscatorios que a juicio de la empresa demandante producían las normas involucradas, y recordó que ha señalado de manera invariable que para que exista confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o el capital, y que ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada al requerir una prueba concluyente sobre la configuración de aquella circunstancia.

Asimismo, ponderó un informe especial del contador público que contenía una estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo del que surgía que, sobre la base de la pertinente comparación, *“la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades – también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición”.* Y también valoró el peritaje contable, que había *“llegado a resultados que, en líneas generales, coinciden con los expresados por la actora, e incluso consideró que, de aplicarse el ajuste por inflación, el importe que correspondería detracer del resultado sujeto a impuesto era un poco mayor que el señalado en el informe contable que adjuntó la accionante”.*

Al respecto, es dable señalar que este Tribunal ha sostenido, en causas en las que se dilucidaba si la falta de aplicación del mecanismo de ajuste por inflación generaba, en el caso concreto, un efecto confiscatorio -y en las que se puntualizó, que, a los efectos de la resolución de tal controversia debía estarse a la prueba aportada en los respectivos expedientes- que: *“...si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquél (conf. C.S.J.N., en Fallos: 11:1.644 y 2.004 y esta Sala, en autos: ‘Bravo de Laguna, Leandro c/E.N. -E.M.G.E.- Resol. 5/VI/95 s/personal militar y civil de las FF.AA. y de Seg.’ del 8/11/2012)”;*







Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

*“Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley (ver esta Sala, in re, ‘Consolidar Administradora de Riesgos del Trabajo c/E.N.–A.F.I.P. D.G.I.–Resol. L.G.C.N. 140/08’, expte. N° 13.345/08, del 3/06/2014);”*

*“Desde esta perspectiva, según surge de los parámetros expuestos por el Alto Tribunal, en la medida en que resulte afectado el derecho de propiedad de un contribuyente por verificarse un supuesto de confiscatoriedad, debe considerarse inaplicable la normativa que prohíbe la utilización del mecanismo de ajuste por inflación previsto en el título VI de la ley 20.628” (ver esta Sala, in rebus: “Arfinsa Financiera Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -ley 24073”, n° 22.321/03, del 10/06/2014; “Bartolomé, Mario Federico c/D.G.I.”, del 21/05/2015 y “Camuzzi Gas Pampeana S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, causa n° 22.277/15, del 12/03/2020, el resaltado es un agregado).*

**XII.-** Que sentado lo anterior, cabe recordar que el Fisco Nacional en cuanto al fondo de la cuestión, fundó sus agravios señalando que el resolutorio recurrido se centró sobre cuestiones de hechos y prueba sin considerar el plexo normativo contemplado en el Título VI del Impuesto a las Ganancias que denunciara encontrarse derogado o bien suspendido. Y, por tanto, es que entendió que mal pudo haberse declarado la procedencia del “ajuste por inflación”.

Asimismo, sostuvo la incorrecta aplicación de la doctrina sentada en “Candy”, en tanto se amplía el alcance de dicho precedente -que refiere, según entiende, únicamente al mecanismo previsto en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias (arts. 94 a 98 de dicha ley)-, al supuesto de la actualización de las amortizaciones (arts. 83, 84 y 85 de la ley citada).

Tal como se vio, la señora Jueza de la instancia de grado consideró que en las presentes actuaciones, las conclusiones del peritaje contable llevaban a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el precedente “Candy”, en tanto, respecto del ejercicio 2016, si se determinaba el Impuesto a las Ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del impuesto a ingresar no sería del 35% sino del 102,76%; porcentaje incluso superior al oportunamente denunciado por la accionante en su demanda que hubiera sido calculado en un 95,27% (ver cons. VI, primero y segundo párrafos, de la sentencia apelada, Anexo I del informe pericial digitalizado



con fecha 15/02/2019 e incorporado con fecha 22/02/2019, cfr. sistema informático Lex100 y escrito de inicio).

Asimismo, no puede dejarse de lado que el perito señaló que “... respecto del resultado impositivo ajustado por inflación teniendo en cuenta para el cálculo únicamente lo dispuesto en el Título VI denominado Ajuste por Inflación Impositivo, sin considerar la actualización de amortizaciones, el ajuste del costo impositivo de bienes de uso, bienes inmateriales y enajenación de marca considerados por la actora asciende a 93,44%” (ver rpta. V.2 del informe pericial digitalizado con fecha 15/02/2019 e incorporado con fecha 22/02/2019, cfr. sistema informático Lex100); aclarándose al respecto: “...este perito destaca que la actualización de la amortización representa el 5% del importe del ajuste por inflación impositivo” (ver anteúltimo párrafo de la rpta. dada respecto del primer punto observado por la demandada, en la presentación donde el experto contesta las observaciones, digitalizado con fecha 05/04/2019 e incorporado con fecha 03/05/2019, cfr. sistema informático Lex100); extremos que también fueran relevados por el Tribunal *a quo*.

A juicio de este Tribunal, la interpretación propiciada por la señora Jueza de grado de la doctrina sentada en la causa “Candy S.A c/A.F.I.P. y otro s/acción de amparo” (*Fallos*: 332:1571) y su aplicación al presente caso, se ajustan a derecho, sin que los dichos del Fisco Nacional obsten a esta conclusión.

**XIII.-** Que se concluye de tal forma por cuanto, en primer lugar, los cálculos efectuados por el experto dan cuenta que la falta de aplicación de los mecanismos que permiten formular actualizaciones (objetado por la demandada), así como del relativo al ajuste por inflación contemplado por el Título VI de la ley del tributo, conllevan a que, en el caso concreto, se encuentre configurado un supuesto de confiscatoriedad.

Ello es así, en tanto, para el ejercicio fiscal en análisis, el correspondiente al año 2016 el monto del Impuesto a las Ganancias que correspondería abonar en caso de que no se aplicaran mecanismos de ajuste por inflación sería de \$ 2.157.937.428,12 mientras que si se aplican en la determinación del gravamen los mecanismos de ajuste por inflación asciende a \$ 737.975.480,42; resultando la alícuota efectiva del tributo a ingresar si no se hubiese aplicado el mecanismo de ajuste por inflación respecto al resultado impositivo ajustado ascendería a 102,76% (ver Anexo I del informe pericial digitalizado con fecha 15/02/2019 e incorporado con fecha 22/02/2019, cfr. sistema informático Lex100, así como también la sentencia de grado, considerando V).

Por otro lado –y en segundo lugar-, en cuanto a la afirmación efectuada por el Fisco Nacional con relación a que la jurisprudencia del fallo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

“Candy” excluyó las actualizaciones, no puede dejar de considerarse que ello no se desprende del antecedente citado ni tampoco de los fallos posteriores dictados por el Máximo Tribunal.

En el voto de la mayoría del Fallo “Candy”, se sostiene en relación al “informe especial de contador público” –probanza arrimada por la parte actora a los efectos de acreditar su postulación-, que: *“...del mencionado informe también se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/02 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir, si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición”*.

Mientras que el Dr. Petracchi (en su voto en disidencia), al referir al mismo “informe especial de contador público”, precisa que: *“En el Anexo I del ‘Informe Especial de Contador Público’ se consignan los siguientes datos: a) cuál es el monto del impuesto a ingresar (\$ 3.277.377) si es determinado sobre el ‘resultado impositivo histórico’ del período fiscal 2002 (\$ 9.363.935); b) cuál sería el monto del impuesto a ingresar (\$ 1.851.401) si se lo determinara sobre el ‘resultado impositivo ajustado por inflación’ (\$ 5.289.718); c) cuáles son los montos del ‘resultado contable ajustado por inflación’ (\$ 5.960.624); del ‘ajuste por inflación impositivo’ (\$ 3.517.548); de la ‘reexpresión de amortización de los bienes de uso’ (\$ 556.669) y del ‘patrimonio neto de la sociedad al 31/12/2002’ (\$ 10.379.131); d) cuál es la alícuota establecida por la ley del impuesto a las ganancias (35%) y cuáles serían las ‘alícuotas efectivas’ del impuesto a ingresar si éste fuese determinado sobre el ‘resultado contable ajustado por inflación’ (55%) o sobre el ‘resultado impositivo ajustado por inflación’(62%). Finalmente, también figuran en aquella enumeración, las siguientes cifras: el porcentaje en que el ‘impuesto histórico’ supera al impuesto ‘ajustado por inflación (77%) y la comparación entre el porcentaje que representa el impuesto calculado con el ajuste por inflación sobre el ‘patrimonio neto de la sociedad’ (18%) o calculado sin el ajuste por inflación (32%)...”*.

En tales condiciones, la conclusión arribada por el Tribunal *a quo* al considerar que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la LIG así como también los arts. 83, 84 y 85 de la misma para la DD.JJ. presentada durante el año 2016 resultaba inaplicable al caso, se ajusta razonablemente a los términos del fallo dictado en la causa “Candy”.



Por último –en tercer lugar- interesa destacar que ya en otras oportunidades, la apreciación relativa a la configuración de supuestos de confiscatoriedad y la aplicación de la doctrina del Alto Tribunal sentada en el caso “Candy”, ha tomado en consideración el aspecto relativo a la actualización de las amortizaciones.

Resulta ilustrativo, en este particular aspecto, referir a las consideraciones formuladas por la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba al resolver un caso sustancialmente análogo al presente, sentencia en la que se sostuvo: “Sentado lo expuesto, cabe señalar que si bien para la determinación de los porcentajes antedichos se tuvieron en consideración las circunstancias críticas del país durante el año 2002, es dable hacer extensiva la solución propuesta a la cuestión aquí analizada -período fiscal cerrado el 30 de junio de 2011- toda vez que del informe pericial contable presentado por el perito oficial designado en la causa” (...) “se desprende que”;

‘...practicados los cálculos...las tasas efectivas de impuesto a las ganancias ascienden a 45,67 % (ajustado por IPIM...) y a 52,00 % (ajustado por IPI e ICC...) resultando por tanto superiores a las consignadas en el Certificado Contable obrante en autos, las cuales son de 40,20 % y 47,50 %, respectivamente’ (sin resaltar en original).”;

“En este sentido, consideró que ‘...las diferencias con la Certificación Contable de fecha 11/10/2011 adjuntada a la demanda, se deben a que la misma se realizó en base a datos provisorios, debido a que a la fecha no se contaba con los Estados Contables definitivos de la empresa.’”;

“Para así concluir, señaló que: -El importe histórico (sin aplicar ajuste por inflación alguno) del impuesto a las ganancias correspondiente al impuesto determinado para el ejercicio cerrado al 30/06/2011, asciende a: \$ 4.968.466,92.

-El impuesto determinado para el ejercicio fiscal cerrado al 30/06/2011, aplicando las disposiciones de los artículos 83, 84, y 94 a 98 (Título IV – Ajuste por Inflación) de la ley del gravamen, utilizando a ambos efectos el Índice de Precios Internos Mayoristas (IPIM) provisto por el INDEC, asciende a: \$ 3.807.617,99.

-El impuesto determinado para el ejercicio fiscal cerrado al 30/06/2011, aplicando las disposiciones de los artículos 83 y 84, utilizando a tal efecto el Índice de Costos de la Construcción; y los artículos 94 a 98 (Título IV – Ajuste por Inflación) de la ley del gravamen, utilizando al efectos el Índice de Precios Implícitos (IPI), ambos provistos por el INDEC, asciende a: \$ 3.344.162,51.”;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

*“Es decir, de no aplicarse el mecanismo de ajuste impositivo por inflación al ejercicio cerrado al 30/06/2011 de la sociedad, implicaría que la misma debe ingresar alícuota efectiva superior a la prevista por la Ley del Impuesto a las Ganancias del 35%.”* (cfr. Sala B de la Cámara Federal de Córdoba, en los autos “Sanatorio Allende S.A. c/A.F.I.P.”, del 13/08/2015).

En dicha causa, la Cámara confirmó la sentencia de grado que había hecho lugar a la acción intentada por la actora.

Por lo demás, debe ponerse de resalto que la aludida sentencia, cuyos términos han sido transcriptos más arriba, se encuentra firme, en atención a que la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó la queja intentada por el Fisco Nacional, al declarar que el recurso extraordinario federal cuya denegatoria originó dicho remedio resultaba inadmisibile, con en los términos del art. 280 del C.P.C.C.N. –ver causa N° 21200025/2011/2/RHI “Sanatorio Allende S.A. c/A.F.I.P.”, del 5/04/2016.

En sentido concordante se ha pronunciado la Sala B Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, al confirmar la sentencia de primera instancia que, en el caso, declaró la inaplicabilidad para el período correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2010, del art. 39 de la ley 24.073, del artículo 4° de la ley 25.561, del artículo 5° del decreto PEN 214/02 y de toda otra norma que hiciera inaplicable el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el artículo VI y en los artículos 58, 61, 83, 84 y 89 de la ley de impuesto a las ganancias (énfasis agregado) –cfr. Cámara Federal de Mendoza, Sala B, en los autos “Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/A.F.I.P. –D.G.I.”, expte N° 24039101/2011, del 22/04/2014; la que también se encuentra firme, en atención a que el Máximo Tribunal desestimó el recurso el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional por considerarlo inadmisibile (art. 280 del C.P.C.C.N.); ver causa N° FMZ 24039101/2011/CA1-CS1, “Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/A.F.I.P. –D.G.I.”, del 11/08/2015.

**XIV.-** Que, en orden a lo expuesto, asiste razón a la señora Magistrada de la instancia de grado en cuanto a que las conclusiones brindadas por el perito contador actuante en autos dan cuenta que, en el caso *sub examine*, se configura un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en precedente “Candy”.

A esta altura del análisis, interesa poner de resalto que, en lo atinente al valor probatorio de la pericial contable, debe reconocerse validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia



de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (*Fallos*: 319:469; 320:326), circunstancias que a criterio de este Tribunal no concurren en el caso.

En las presentes actuaciones, el Fisco Nacional al expresar agravios, lejos de refutar las respuestas brindadas por el señor perito contador y de objetar los cálculos formulados por dicho profesional para arribar a los montos de los rubros cuestionados por su parte, se limitó a insistir en que resulta improcedente ajustar las amortizaciones que hubieran sido calculadas, aspecto que encuentra suficiente respuesta en lo expuesto en los considerandos que anteceden.

A lo que cabe agregar que tampoco produjo prueba a fin de poder desvirtuar las conclusiones a las que arribara el perito contador al elaborar su informe, que concluyó que si se determina el Impuesto a las Ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% - que fija la ley- sino que representaría el 102,76% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2016.

Por el contrario, el recurrente se circunscribió a sostener que atento la complejidad y volumen de la documental que incumbía al estado contable de la actora *“Para poder determinar fehacientemente el tema en discusión es clave que se lleve a cabo por parte de este Organismo una fiscalización integral”* (ver expresión de agravios); debiéndose aclarar que no surge de la compulsas de autos que se hubiera denunciado la finalización de la fiscalización oportunamente iniciada y su conclusión o siquiera el estado en que se encontraría la misma, a poco que se repare que el inicio de esta data del mes de julio de 2017.

En mérito de lo expuesto, debe advertirse que frente a los elementos que resultan de la tarea pericial así como los fundamentos brindados, las manifestaciones expuestas por la recurrente no pasan de ser meras discrepancias sobre el proceder del experto, lo que denota la nula incidencia de los cuestionamientos efectuados para la resolución del caso, manteniendo por ello dicha prueba plena eficacia convictiva.

Por tal motivo, resulta apropiado concluir que en el caso la accionante ha demostrado de manera suficiente y tal como es su carga (arg. art. 377, C.P.C.C.N.), los extremos de hecho en los que sustentó su pretensión.

En esa inteligencia, la insuficiencia de las observaciones de la parte demandada y la ausencia de prueba específica que contradiga a la postura de la actora, imponen reconocer como válidas las conclusiones exhibidas en el informe pericial; puesto que la sana crítica aconseja la admisión de sus conclusiones (cfr. art. 477 C.P.C.C.N.; esta Sala, *in re*, “Sominar Sociedad Minera Argentina S.A.”, del 8/09/2011 y sus citas, entre otros).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

Por otra parte, en punto al reproche consistente en que las conclusiones del perito fueron elaboradas pura y exclusivamente sobre la base de los datos suministrados por la propia empresa, sin haber verificado la documentación respaldatoria, cabe apuntar que ya en otra oportunidad, se ha sostenido que: “[/]as críticas de la demandada debieron necesariamente traducirse en una liquidación que controvirtiera la información contable –ratificada por el perito– y las tareas de auditoría invocadas debieron producirse en la etapa probatoria de autos, que fue el momento procesal oportuno para hacer valer sus defensas.”.

Se añadió en dicha ocasión que: “[/]as circunstancias que le impidieron actuar de tal modo (es decir, avocarse al estudio de las registraciones de la actora para corroborar su veracidad, determinar la base contable, efectuar los cálculos correspondientes, etc.) no son oponibles a su contraria, que ofreció y produjo la prueba que acreditó su posición y dio sustento a su pretensión” (cfr. esta Sala, *in re*, “Ferrero Argentina S.A. c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I. -ley 24.073 s/proceso de conocimiento”, causa n° 26.296/03, del 29/05/2012 y sus citas, sentencia firme, en atención a que el Alto Tribunal declaró que el recurso extraordinario cuya denegatoria originaba la queja, resultaba inadmisibile en los términos del art. 280 del C.P.C.C.N. –ver F. 310 XLVIII, RHE, “Ferrero Argentina S.A. c/Estado Nacional –A.F.I.P. –D.G.I. ley 24.073 s/proceso de conocimiento”, del 30/10/2012).

**XV.-** Que, por otra parte, cabe recordar que el recurrente también cuestionó la discrepancia que surgía entre los valores y la alícuota oportunamente denunciados por la parte actora en su escrito de inicio considerados como confiscatorios y los que fueran expuestos por el perito contador en autos, debiéndose aclarar que estos últimos fueron los tenidos en cuenta por el Tribunal *a quo* para resolver de la forma en que lo hizo en el resolutorio recurrido; agravio sobre el cual corresponde adelantar su desestimación.

Ello así, a poco que se repare que las argumentaciones esgrimidas por la parte demandada encuentran su fundamento en un tipo de proceso distinto del interpuesto en autos, toda vez que omite considerar que en las presentes actuaciones no se pretendía obtener la repetición del impuesto, sino que la misma se circunscribió a la confiscatoriedad de la alícuota *efectiva* del Impuesto a las Ganancias, que se determinó sobre el resultado impositivo y fue debidamente acreditada por la pericia contable en autos, como fuera analizado a lo largo del presente decisorio; lo cual demuestra la irrelevancia del agravio esgrimido al respecto.

Finalmente, corresponde señalar que la restante objeción expuesta por el Fisco Nacional en cuanto a que las condiciones que circunscribieron al





período fiscal objeto de autos –correspondiente al año 2016- difieren de las acontecidas y valoradas por la C.S.J.N. al tiempo de expedirse en el Fallo “Candy”, cabe destacar que de la confiscatoriedad del caso no se encuentra condicionada al año fiscal en que se produzca sino por el contrario, a la configuración de las circunstancias fácticas que configuran tal supuesto; a lo que se debe agregar que de los antecedentes que fueran citados a lo largo del desarrollo del presente decisorio, puede advertirse que las conclusiones del fallo “Candy” han trascendido al aplicarse a otros períodos fiscales, por manera que desde esta perspectiva, los agravios esgrimidos al respecto se encuentren desprovistos de sustento jurídico.

Máxime si se repara en el completo análisis efectuado por el Tribunal de grado en el considerando VI del decisorio recurrido y que no ha sido materia de cuestionamiento concreto y fundado por parte del organismo recaudador.

**XVI.-** Que, en cuanto al agravio deducido por la parte actora en cuanto a la imposición de las costas contenida en la sentencia de primera instancia, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en oportunidad de fallar la causa: “Candy S.A.” (registrada en *Fallos*: 332:1571), decidió que correspondía distribuirlas en el orden en que fueron causadas, en mérito a la complejidad jurídica de la cuestión en debate y a la forma en que se la resolvió.

El criterio adoptado fue invariablemente mantenido desde entonces y hasta el presente (cfr. entre otras, las causas: C.598.XLV, “Consolidar A.F.J.P. S.A.”, del 12/04/2011; S.591.XLV, “Swaco de Argentina S.A.”, del 14/02/2012; B.966.XLVIII, “BBVA Consolidar Seguros S.A.”, del 28/05/2013; H.4.L “Hotel Edelweiss”, del 23/09/2014; Causa FGR 71000025/2009/SJI, “Pemp, Francisco José”, del 29/04/2015).

Por ser ello así, y por no advertirse motivos que justifiquen modificar el criterio discernido por el Alto Tribunal, corresponde desestimar la apelación de la parte actora, confirmando la distribución que de las costas efectuara la Señora Magistrada de la instancia anterior.

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

**XVII.-** Que, a fin de tratar el recurso interpuesto contra la regulación de honorarios; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en







Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además, a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala *'in re'*: “Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. –M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos”; del 30 -XII-97 y “Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A.” del 2-IV-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Y, recientemente en la causa “Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa”, sentencia del 04/09/2018, (*Fallos*: 341:1063), sostuvo, en cuanto a la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia la ley 27.423 y su promulgación parcial dispuesta por decreto 1077/17 que, en el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, por lo que el nuevo régimen legal, no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 y su modificatoria ley 24.432, o que hubieran tenido principio de ejecución (v. cons. 3°).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y contenido patrimonial involucrado –toda vez que se promueve acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del art. 322, del C.P.C.C.N. contra la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva (A.F.I.P. -D.G.I.) a fin que se declare la inconstitucionalidad de la imposibilidad de aplicar los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI y los arts. 83, 84 y 85 de la Ley del Impuesto a las Ganancias-; por lo cual, atento el mérito, calidad, eficacia y la extensión del trabajo realizado, así como la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (C.S. *Fallos*: 260:14 y



300:70, entre otros); y las normas arancelarias aplicables en atención a la fecha realización de los trabajos desarrollados, teniendo en cuenta la incidencia de la pericia en el resultado del pleito, corresponde confirmar los honorarios del perito contador Diego GRINSTEIN (conf. arts. 19, 59 y ccdtes. ley 27.423, Dto. 1077/17).

El importe del Impuesto al Valor Agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala, *in re*: “Beccar Varela Emilio- Lobos Rafael Marcelo–c/Colegio Públ. de Abog”; del 16/07/1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al I.V.A., el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por todo lo expuesto, y oído el Sr. Fiscal General, el Tribunal **RESUELVE:** 1°) desestimar las apelaciones de las partes y confirmar el pronunciamiento de primera instancia de fecha 8/06/2020 y su aclaratoria de fecha 30/07/2020, en todo cuanto fue materia de agravios, 2°) distribuir las costas de esta instancia por su orden (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N.) y 3°) confirmar la regulación de honorarios efectuada respecto del perito contador Diego Grinstein, conforme lo decidido precedentemente.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

