



Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

SENTENCIA DEFINITIVA

Expte. N° 39246/2020

████████████████████ c/ AFIP s/ACCION MERE DECLARATIVA DE  
DERECHO

Campana, de abril de 2023.-

**VISTOS:**

Las presentes actuaciones de número y carátula de epígrafe, del registro de la Secretaría Civil N° 1 de este Juzgado Federal de Primera Instancia, traídas a despacho para dictar sentencia definitiva.

**RESULTA:**

1. Que en fecha 10 de diciembre de 2020 se presenta ██████████  
██████████ por apoderado y promueve acción meramente declarativa de derecho, en los términos del art. 322 del CPCCN, contra la Agencia Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP- D.G.I.) solicitando se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del art. 89 y del segundo art. agregado a continuación del art. 118 -actuales arts. 93 y 194 respectivamente según t.o. 2019- de la ley 20.628, de impuesto a las ganancias (con las sustituciones, modificaciones y agregados establecidos por las leyes 27.430, 27.468 y 27.541, en adelante e indistintamente, LIG), del art. 39 de la ley 24.073, de los arts. 7° y 10° de la ley 23.928 (con las modificaciones introducidas por el art. 4° de la ley 25.561 y las efectuadas por el art. 5° y 6° de la ley 27.468) y de toda otra norma legal o reglamentaria, en cuanto impiden a su mandante computar la totalidad del resultado negativo que arroja la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo previsto en el Título VI de la antedicha ley del Impuesto a las Ganancias y la actualización de las amortizaciones de los bienes adquiridos en



ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2020, en virtud de que vulnerarían derechos y garantías de raigambre constitucional y, en particular, los consagrados en los arts. 4°, 14, 16, 17, 19, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

Explicó que el bloque normativo produce que el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2020, resulte confiscatorio para su mandante, en los términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. arg. Fallos: 332:1572 “Candy S.A.”, entre muchos otros).

Asimismo, solicitó el dictado de una medida cautelar de no innovar hasta tanto se resuelva la presente acción (art. 230 del C.P.C.C.N.), ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) que, respecto de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2020 en la cual se computó la totalidad del resultado negativo del ajuste por inflación impositivo y se realizó la actualización de las amortizaciones de bienes adquiridos con anterioridad al 1° de enero del año 2018, se abstenga de iniciar cualquier acción y/o reclamo administrativo o judicial que sea consecuencia de la aplicación de las normas aquí impugnadas; así como también, de trabar, requerir o demandar judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo de ese supuesto crédito; y/o considerar a dicha supuesta diferencia de impuesto una deuda cierta a cualquier efecto en la relación jurídica tributaria con el Estado, que pudiera impedir y/u obstaculizar el otorgamiento de certificados fiscales o documentos y/o la incorporación en registros que interfieran y/o perjudiquen el giro normal del negocio, y/o aplicar sanciones o medidas de cualquier índole que pudieran ocasionar perjuicios, que interfieran y/o perjudiquen el normal desarrollo de su actividad; todo ello hasta tanto se dicte sentencia.

Expone que a los efectos de determinar la renta neta, las empresas comprendidas en el art. 49 de la LIG (sujetos que confeccionan estados





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

contables), entre las cuales se encuentra la actora, deben partir del resultado del ejercicio comercial según surge de sus estados contables y detraer de las ganancias brutas del ejercicio, los gastos necesarios para obtenerlas, mantenerlas o conservarlas, otras deducciones y/o ajustes impositivos, y sobre el resultado neto sujeto a impuesto aplicar -en el período fiscal 2020- una alícuota del 30% (treinta por ciento).

Señala que debido a la existencia de fenómenos inflacionarios que han afectado -y afectan actualmente- la economía, se establecieron diversos mecanismos que procuran que el Impuesto a las Ganancias grave efectivamente lo que corresponde, es decir, las ganancias reales y no meramente ficticias, introduciéndose en el régimen del Impuesto a las Ganancias, los mecanismos de ajuste por inflación impositivo y la actualización de bienes de cambio y de uso. Agrega que la falta de previsión en la determinación fiscal de la totalidad de los efectos distorsivos de la inflación, conllevaría a un incremento patrimonial ficticio en el balance fiscal de su mandante, que no es más que la mera desvalorización de la moneda y no una ganancia real, debiendo abonar un impuesto sobre rentas inexistentes.

Sostiene que la normativa impugnada impide a la empresa accionante computar en su liquidación el resultado total que arroja la aplicación del ajuste por inflación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2020, lo que significa que debería tributar sobre un resultado ficticio. Por ello, se impone la necesidad de contemplar el resultado del ajuste por inflación fiscal en su totalidad y computar la actualización de las amortizaciones de bienes de fecha anterior al 1° de enero de 2018, tal como lo hizo su mandante en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2020. Expresa que en el caso concreto de [REDACTED] el índice IPC a aplicar en el período arroja un 48,40% permitiéndole por tanto la utilización del mecanismo del ajuste por inflación. Sin embargo, con la modificación introducida por la ley 27.541, se le impide computar en su liquidación la totalidad del resultado que arroja la



aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo, a lo cual se suma la imposibilidad de actualizar las amortizaciones de los bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018, lo que produce un supuesto de confiscatoriedad, fundamento por el cual se solicita la declaración de la inconstitucionalidad del precitado “bloque normativo” que se impugna en esta presentación.

Señala que la tasa efectiva del impuesto en el caso de computar solamente 1/6 del resultado del ajuste por inflación sobre el verdadero resultado sujeto a impuesto del ejercicio, representa el 76,14% del resultado ajustado en su totalidad. Afirma que de ese modo queda acreditado el perjuicio que produce las limitaciones legales vigentes pues su aplicación llevaría a determinar un impuesto que insume una porción sustancial de la renta, excediendo cualquier límite razonable de imposición. Sostiene que, de no haber computado integralmente el resultado del mecanismo de ajuste por inflación impositivo y la actualización de las amortizaciones de los bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018 -tal como lo hizo su mandante en la mencionada declaración jurada-, se habría insumido una porción sustancial de la renta, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros), con grave afectación del derecho de propiedad y el principio de capacidad contributiva consagrados en los arts. 17 y 28 de la Constitución Nacional.

Detalla la evolución normativa y la situación actual de los mecanismos de ajuste por inflación impositivo en la determinación del Impuesto a las Ganancias, explica la incidencia de la aplicación de la Ley de Convertibilidad 23.928 en la aplicación de tales mecanismos. Expone la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del dictado del precedente “Candy”.

Relata que si bien entre 2017 y 2019 se produjeron una serie de reformas en materia fiscal que parecían estar encaminadas a solucionar la problemática de





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

la incidencia de la inflación en la determinación del impuesto, en los hechos, tuvieron el mismo efecto que sus antecesoras. Describe las modificaciones introducidas por las leyes 27.430, 27.468 y 27.541.

Afirma que acreditará que el cómputo de un ínfimo del resultado derivado de la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación y la imposibilidad de actualizar el costo de amortización de bienes en forma global en la liquidación del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2020 evidencia una situación de confiscatoriedad de conformidad con los fallos de la CSJN reseñados. Adjunta una certificación contable mediante la cual detalla el cálculo del ajuste por inflación impositivo conforme a las normas de ajuste por inflación correspondiente al ejercicio fiscal 2020 de la sociedad accionante. Agrega además un cuadro comparativo en el cual se muestran los resultados del impuesto determinado con la aplicación de los mecanismos correctivos en su totalidad y sin su aplicación integral.

Detalla los principios y garantías consagrados por la Constitución Nacional vulnerados, conforme doctrina y jurisprudencia que transcribe. Describe el cumplimiento de los requisitos de la acción declarativa de inconstitucionalidad exigidos por el art. 322 del digesto ritual y de los recaudos previstos para la concesión de la medida cautelar peticionada.

Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia haciendo lugar a la acción declarativa impetrada declarando la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de las normas impugnadas, respecto de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2020 presentada por la actora, con costas a la demandada.

2. En fecha 12/03/2021 se rechaza la medida cautelar peticionada por la actora, resolución confirmada por la Alzada el 10/05/2021.

3. El 04/10/2021 la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva contesta demanda, solicitando el rechazo de la misma.



Sostiene que no se cumplen los requisitos para la procedencia de la acción declarativa de certeza. Afirma que no existe el estado de incertidumbre alegado por la accionante, ya que existe certeza respecto de la vigencia de las normas impugnadas por la actora en cuanto plantea la inconstitucionalidad de las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias ante un proceso inflacionario sobreviniente, limitándose únicamente a alegar su disconformidad respecto al mecanismo de liquidación del IG, demostrando su plena certeza respecto de la situación jurídica y tipo legal aplicable a su caso concreto pero tratando de neutralizar la aplicación de la consecuencia jurídica.

Por otra parte indica que la accionante no ha demostrado que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual y agrega que el Código Procesal establece la procedencia de la acción si la actora no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente, situación que no se da en el caso de autos, en cuanto la demandante debió abonar el tributo, conforme la regla “solve et repete” y en un juicio posterior repetir lo pagado sin causa si estuviese mal determinado el impuesto o fuese inconstitucional.

Por todo lo antedicho, solicita se rechace la acción interpuesta, dado que, tanto la doctrina como la jurisprudencia citada por la actora, no se compadecen con el caso de autos y corresponde su rechazo con imposición de costas.

Acto seguido efectúa una negativa de cada uno de los hechos que no sean reconocidos en el responde, para luego adentrarse al tratamiento de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Expresa que la ley N° 21.894 (B.O. 01/11/78) y con posterioridad la ley N° 23.260 (B.O. 11/10/85) modificaron el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. por el dto. 649/97) -LIG-, incorporando un mecanismo de ajuste por inflación para la determinación de la ganancia neta imponible conforme surge de los artículos 105 a 109 de la ley del gravamen, según texto ordenado 2019. Este ajuste se aplicaba exclusivamente respecto de los sujetos indicados en la norma: empresas, sociedades y explotaciones





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

comerciales (de conformidad con el artículo 53 incisos a, b y c). Luego, la ley N° 23.928 (B.O. 28/3/91) estableció un régimen de convertibilidad de la moneda local. Además, derogó, a partir del 1° del mes de abril de 1991, todas las normas que establecieran la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas. A su vez, la Ley N° 24.073 (B.O. 13/4/92), artículo 39, dispuso que: "A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero...". En consecuencia, el mecanismo de ajuste por inflación contemplado en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias, careció de operatividad desde el 31 de marzo de 1992, ello al impedir la norma precedentemente transcrita, computar las variaciones en el índice producidas con posterioridad a la referida fecha. Por su parte, la ley N° 25.561 (B.O. 07/01/02), derogó el régimen de convertibilidad del peso y estableció en su artículo 4° una modificación al citado artículo 10 de la ley N° 23.928, manteniendo derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas que autorizaran la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de deudas, impuestos, precios o tarifas de bienes obras o servicios.

Sostiene que, en principio, nuestro Máximo Tribunal receptó favorablemente el imperativo legal, por ejemplo en la causa "Santiago Dugan Trocello" –Expte. S. 743 XL RHE, sentencia del 30/6/05-, entre muchas otras. Sin embargo, con el correr del tiempo, la CSJN matizó su postura a partir del fallo "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo" – Expte C. 866. XLII, sentencia del 3/7/09-, en la que se reclamaba el restablecimiento del mecanismo



de ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias. La CSJN revocó la sentencia recurrida, sin perjuicio de lo cual hizo lugar, por mayoría, al amparo interpuesto por considerar acreditado el supuesto de confiscatoriedad. Destacó que no correspondía declarar la inconstitucionalidad de la citada normativa en tanto y en cuanto impiden aplicar el ajuste por inflación impositivo, pues, en la medida en que las normas referidas han sido dictadas por el Congreso de la Nación, órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario y fue respetado el procedimiento legislativo que estatuye el artículo 52 de la Constitución Nacional, no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión ésta que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario.

Expone que las reformas introducidas por las leyes N° 27.430, 27.468 y 27.541, no han variado el criterio sustentado por el Fisco con anterioridad a las mismas. Arguye que el legislador no alteró el tratamiento fiscal vigente, sino que procedió a habilitar, bajo determinadas condiciones y circunstancias, ciertas actualizaciones y con un índice en particular, el ajuste impositivo por inflación establecido en el Título VI de la LIG y el revalúo impositivo.

En cuanto al índice de actualización, refiere que el artículo 59 de la ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) sustituyó el índice de actualización previsto por el art. 89 de la LIG, modificado por el art. 1° de la ley N.° 27.468 (B.O. 4/12/2018). Si bien esta última modificación sigue vigente, el decreto 824/19, que dispuso el texto ordenado 2019 de la LIG, modificó gran parte de la numeración de la normativa, quedando el mentado artículo en el orden número 93. De esta manera, el texto vigente -referido al índice de actualización- es el siguiente: Art. 93: “Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.”.

Expresa que la ley N° 27.430 introdujo las siguientes modificaciones en la LIG en lo que refiere al ajuste por inflación impositivo previsto en su Título VI: a) En su artículo 64 sustituyó el ex artículo 94 de la LIG -t.o. 1997-, actual art. 105 -según t.o. 2019, Decreto 824/19- por el siguiente: Art. 105: “Sin perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente Título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 53, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes.”. b) En su artículo 65 sustituyó el penúltimo párrafo del ex art. 95, actual art. 106 de la LIG -según t.o. 2019- por el siguiente: Art. 106: “(...) El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 93, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio 17 que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).”. El último párrafo del ex art. 95 de la LIG, actual art. 106 -según t.o. 2019- fue sustituido por el artículo 3° de la Ley N° 27.468, quedando así redactado de la siguiente manera: Art. 106: “(...) Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.”. c) A su vez, el artículo 4° de la Ley N° 27.468 incorporó como segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 118 de la



LIG según t.o. 1997 –nuevo art. 194 conforme el t.o. 2019- el siguiente: “El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el título VI de esta ley, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes”. Esta última variación fue nuevamente modificada por la ley 27.541. De esta manera, mediante su art. 27, modificó el art. 194 de la LIG, según t.o. 2019 - segundo artículo sin número agregado a continuación del art. 118, según t.o. 1997-, quedando el mismo redactado de la siguiente 18 manera: Art. 194: “El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del art. 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes”. “Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019”. De esta manera, el cómputo de ajuste, ya sea positivo o negativo, no se realizará por tercios, tal como indicara la Ley 27.468, sino que se realizará por sextos, conforme establece el nuevo art. 194 de la LIG con la modificación introducida por la Ley 27.541 (ello sin perjuicio del cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores). Por otra parte, el artículo 7° de la ley 27.468 establece, en lo pertinente, que sus disposiciones entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto conforme se indica a continuación: “a) Los artículos 1°, 3° y 4°: para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2018, inclusive...”.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

Resalta que todas las normas detalladas fueron dictadas por el Congreso de la Nación en ejercicio de facultades que le son propias. Destaca, en relación a la causa "CANDY S.A. c/A.F.I.P. y otro s/Amparo" (Fallos: 332:1572) que si bien el fallo fue favorable al contribuyente, debe ser estrictamente interpretado, pues el mismo no implicó variación alguna a la doctrina que ya había sido sentada por el Alto Tribunal (Fallos 328:2567 "Santiago Dugan Trocello SRL" CSJN 30/06/2005). Por el contrario en dicho fallo "CANDY SA" la CSJN reafirmó expresamente la constitucionalidad de las normas que derogaban el régimen del ajuste por inflación y señaló que correspondía revocar la sentencia sólo por haberse acreditado en el caso concreto la confiscatoriedad del impuesto. Sostiene que el precedente "CANDY S.A." en nada favorece a la accionante, por cuanto la decisión circunscripta a ese caso concreto, tuvo lugar respecto de otro período fiscal con características fácticas absolutamente diversas a las del año 2020. Afirma que en la presente causa no se discute si resulta o no aplicable el mecanismo de ajuste por inflación (como si lo fue en la causa "Candy", ya que actualmente se otorgó nuevamente la posibilidad de aplicar dicho mecanismo bajo ciertos límites y parámetros. Sostiene que de hacerse lugar a la demanda impetrada por la actora se pondría en peligro la rápida y expedita percepción de la renta pública, afectando el sostenimiento del Estado Nacional.

Finalmente, ofrece prueba, propone consultor técnico, funda en derecho, deja planteado el caso federal y solicita se rechace la demanda interpuesta con imposición de costas a la actora.

4. El 26/11/2021 se ordena la apertura a prueba de las actuaciones.

5. El 23/05/2022 el perito contador designado en autos presenta su dictamen pericial, elaborado en presencia de los consultores técnicos designados por ambas partes, actora y demandada, el que fuera consentido tácitamente por los litigantes.

6. Clausurado el período probatorio, puestos los autos para alegar, en fecha 22/09/2022 presenta su alegato la demandante y el 11/10/2022 lo presenta



la demandada, pasando las presentes actuaciones a despacho para dictar sentencia el 12/12/2022.

**CONSIDERANDO:**

I. En primer término, en cuanto a la procedencia de la vía elegida, la parte actora interpuso acción meramente declarativa de derecho, en los términos del art. 322 del CPCCN, contra la AFIP – D.G.I. para que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del art. 89 y del segundo art. agregado a continuación del art. 118 -actuales arts. 93 y 194 respectivamente según t.o. 2019- de la ley 20.628, del impuesto a las ganancias (con las sustituciones, modificaciones y agregados establecidos por las leyes 27.430, 27.468 y 27.541), del art. 39 de la ley 24.073, de los arts. 7° y 10° de la ley 23.928 (con las modificaciones introducidas por el art. 4° de la ley 25.561 y las efectuadas por el art. 5° y 6° de la ley 27.468) y de toda otra norma legal o reglamentaria, en cuanto le impiden computar la totalidad del resultado negativo que arroja la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo previsto en el Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias y la actualización de las amortizaciones de los bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2020, en virtud de que vulnerarían derechos y garantías de raigambre constitucional y, en particular, los consagrados en los arts. 4°, 14, 16, 17, 19, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

Recordemos, como bien señala la doctrina, que: “...*La pretensión declarativa de inconstitucionalidad tiene por objeto la declaración de inconstitucionalidad de una norma, pero ello no se da en abstracto, sino con particular referencia a una determinada situación o relación jurídica que une al actor con el demandado. De esta forma, en la pretensión declarativa de inconstitucionalidad (...) lo que tenemos es un estado de incertidumbre en el cual actor y demandado discuten sobre el alcance o interpretación de normas constitucionales, y ello ocurre para establecer la existencia,*





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

*inexistencia o alcance de una situación jurídica que atañe a las partes.”* (ver Laplacette, Carlos, “*Las pretensiones declarativas de inconstitucionalidad y el art. 322 CPCCN*”, Diario Constitucional y Derechos Humanos Nro. 99 – 15/02/2016).

Así, el Máximo Tribunal ha precisado que “la situación de incertidumbre que afecta el ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial” (CSJN, F. 237 L. REX “Festival de Doma y folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 20/02/2018, considerando 9º, Fallos: 341:101).

Extremos que estimo han sido debidamente acreditados en autos por la actora, en tanto, al promover la presente acción, se explicitaron los motivos por los que –con sustento en el informe suscripto por su profesional contable– la prohibición de aplicar el ajuste por inflación en su totalidad al período fiscal 2020 derivaría en la determinación de un tributo confiscatorio (en línea con los parámetros establecidos en el caso “Candy” de la CSJN), con un alícuota efectiva del 76,14%; que en definitiva también tendría repercusión sobre el pago de los anticipos de ganancia del año siguiente.



Todo lo cual, torna procedente el criterio de la CSJN citado precedentemente, evidenciando que la incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2020 afecta claramente sus derechos.

En esa inteligencia entiendo que la vía elegida por la parte actora es la idónea para ventilar su pretensión, ello teniendo presente el objeto y la naturaleza de los derechos en juego y lo normado por el artículo 322 del CPCCN.

II. Que, entrando en el análisis de la cuestión de fondo cabe señalar que, por medio de la ley 27.541 (B.O 23/12/2019) denominada “solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública”, en el capítulo 4, bajo el título “Ajuste por inflación impositivo”, por el artículo 27 se dispuso: “Sustitúyese el artículo 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 2019, el cual quedará redactado de la siguiente manera: artículo 194: El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes. Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019”.

Que, procede aclarar que el objeto de esta causa no radica en la posibilidad de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación al periodo fiscal objeto de autos, sino de aplicar dicho ajuste sin el diferimiento en 6/6 que ordena la última reforma agregada por la ley 27.541 a la Ley de Impuesto a las Ganancias. En las últimas reformas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el mecanismo de ajuste por inflación fue nuevamente incorporado, pero para hacer





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

uso del mismo deben cumplirse las condiciones que establece la normativa vigente (arts. 3 y 4 de la ley 27.468) y debe aplicarse la modalidad diferida conforme la ley 27.541.

Sentado lo expuesto, ingresando en el análisis de la inconstitucionalidad de las normas en juego, cabe señalar, que del análisis de la normativa bajo estudio y de las versiones de las partes surge que en el presente no se encuentran controvertida la posibilidad o no de aplicar mecanismos de ajuste por inflación para la determinación del impuesto a las ganancias previstos en la ley 27.430, sino que, la cuestión a dilucidar consiste en determinar si, en razón de la prueba producida en autos, las modificaciones introducidas primero por la ley 27.468 y luego por la 27.541, que limitaron el modo en el que dicho ajuste podía ser utilizado en el año en curso, implican una reglamentación inconstitucional que resulta confiscatoria del derecho de propiedad del contribuyente. Es decir, que si bien la cuestión vinculada a la confiscatoriedad impositiva resulta sustancialmente análoga a la decidida por la CSJN en el precedente “Candy” (Fallos: 332:1571), considero oportuno destacar, que la misma tiene lugar en un marco normativo diametralmente opuesto a la existente al momento del citado fallo, en tanto allí, el contribuyente discutía en su origen la constitucionalidad de la prohibición de realizar ajustes por inflación que imperaba en la materia, mientras que, con el actual sistema vigente, dicha herramienta de reajuste se encuentra expresamente reconocida en nuestra normativa, aunque limitada en cuanto al porción que puede ser deducida en cada período fiscal (1/6). Siendo esta última restricción la que se pretende tachar de inconstitucional. El contribuyente no discute en autos el procedimiento político constitucional seguido para el dictado de las normas cuestionadas, así como tampoco, los fundamentos relativos la situación de emergencia pública que pudieron ser tenidos en cuenta para su promulgación invocados como agravio por la demandada, dado que ello sí implicaría una intromisión del Poder Judicial en una discusión que ya fue suficientemente efectuada y resuelta en el seno de los poderes democráticos; sino que, por el contrario, el planteo de constitucionalidad



promovido, apunta específicamente a la aplicación de la mencionada reglamentación a un caso concreto, jurídica y temporalmente determinado, con un descripción detallada de la afectación.

Ello así, debido a que, conforme el planteo efectuado por la parte actora, la incidencia del monto que arroja el cálculo del impuesto a las ganancias siguiendo los lineamientos del sistema actual (con diferimiento de sextos), respecto de la base imponible que se obtiene del cálculo de la ganancia sujeta a impuesto para el ejercicio fiscal 2020 con la deducción del total del ajuste por inflación correspondiente a dicho período, arroja como resultado final una alícuota efectiva del 76,14%. De modo que, es sobre dicha regulación puntualmente vinculada al fraccionamiento y diferimiento del ajuste por inflación sobre la cual debe recaer el análisis de constitucionalidad planteado, a fin de valorar si efectivamente se ha demostrado en autos que la aplicación de tal reglamentación en el caso concreto vulnera el derecho de propiedad de la accionante en violación al principio de no confiscatoriedad, sin que ello signifique, pronunciarse respecto de la validez de la norma en forma abstracta para todos los períodos subsiguientes del mismo contribuyente y, mucho menos, con efecto erga omnes.

Bajo esta perspectiva, la cuestión a resolver se centra entonces en dilucidar si los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Candy” (Fallos: 332:1571) resultan de aplicación al caso planteado por la empresa actora.

En dicha oportunidad, el Máximo Tribunal 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 (confr. causa citada ‘Santiago Dugan Trocello’), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

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” (Consid. 14). Para ello, se establecieron diferentes pautas que deben ser evaluadas para analizar la constitucionalidad de un tributo: a) “...para que se configure un supuesto de 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; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros)”;

b) poner “...énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300;239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).”; y c) tener en cuenta que “...el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Fallos: 235:883)”.

En síntesis, cabe señalar que, como principio, la confiscatoriedad implica un perjuicio cuando el gravamen absorbe una parte sustancial de las rentas reales o potenciales –de acuerdo a una explotación racional de la fuente productora de rédito de una empresa o actividad, encontrándose la prueba de dicho perjuicio a cargo de quien lo alega. Ello es así, por cuanto en el citado fallo, el Alto Tribunal se refirió expresamente a la imposibilidad de estar férreamente atado a los parámetros establecidos en otros precedentes para fijar los límites de confiscatoriedad (33%), por cuanto las características particulares que presenta el impuesto a las ganancias “...difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. Impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785)-” (considerando 12).

Existen pautas claras respecto de cuando un impuesto es confiscatorio, lo cual se configura cuando el mismo grava el capital, patrimonio o riqueza del contribuyente, situación que evidentemente debe mantenerse dentro de ciertos parámetros razonables, por cuanto en caso contrario, al no absorberse la renta sino



el capital, ello afecta directamente el derecho de propiedad conforme lo previsto en el del art. 17 de la Constitución Nacional.

**III.-** Precisado lo que antecede, corresponde analizar la prueba agregada en autos.

Con el escrito de demanda, la parte actora presentó un informe de su contador público elaborado conforme a las pautas de la Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejo Profesional de Ciencias Económicas, con un detalle de las pautas para la determinación de la renta en el ejercicio liquidado y las del cálculo del monto total del ajuste por inflación que cabría aplicar, más las diferencias de resultados si se deduce el total del monto del ajuste o sólo un sexto. De dicho informe contable, surgía que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación con diferimientos en sextos implicaba para el actor un impuesto determinado final de \$ 32.847.091,13 (lo que arrojaba una alícuota efectiva de imposición de 76,14%) en lugar de los \$ 12.942.578,60 que correspondían sin el diferimiento en sextos (v. PDF fs. 60/81 acompañado el 10/12/2020).

En fecha 23/05/2022 presentó su dictamen el perito contador designado en las actuaciones, consentido en forma tácita tanto por la parte actora como por la demandada al no impugnarlo al corrérsele traslado del mismo. El experto indicó que el monto del ajuste por inflación impositivo correspondiente al ejercicio fiscal asciende a \$ 76.618.050,12 y de considerarse solamente 1/6 de este valor para el ejercicio fiscal 2020, el monto ascendería a \$ 13.269.675,02. Luego, informó que el resultado impositivo del ejercicio fiscal 2020, el resultado neto sujeto a impuesto del ejercicio fiscal 2020 y el impuesto determinado a partir de la liquidación del Impuesto a las Ganancias practicada por la actora, computando el 100% del ajuste por inflación impositivo y la actualización de la amortización de los bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018, el resultado impositivo del ejercicio 2020 es de \$ 42.846.824,90 y el impuesto determinado del Impuesto a las Ganancias es





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

de \$ 12.854.047,47. Agregó que, computando únicamente 1/6 del resultado de las amortizaciones, no realizando tal actualización y ajuste por inflación impositivo, el resultado impositivo del ejercicio 2020 sería de \$ 119.277.258,28 y el impuesto determinado, de \$ 35.783.177,48.

Asimismo, destacó que la diferencia entre el impuesto determinado aplicando 1/6 del ajuste por inflación impositivo conforme a los lineamientos de la Ley de la Ley de Impuesto a las Ganancias y sin actualización de las amortizaciones de los bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018 y aplicando el 100% del mencionado resultado y actualizando las citadas amortizaciones, es de \$ 22.929.130,01 (\$ 35.783.177,48 –impuesto determinado aplicando 1/6- menos \$ 12.854.047,47 – impuesto determinado aplicando el 100% del ajuste por inflación-).

De lo expuesto por el perito contador, se puede corroborar que el cómputo de un sexto, modifica el resultado impositivo del ejercicio 2020, no permitiendo un resultado impositivo real, y tal distorsión genera una tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias que alcanza al 83 %, tasa muy por demás elevada con relación a la tasa real que determina la Ley de impuesto a las ganancias de 30%. En efecto, si se toma el importe del impuesto determinado aplicando 1/6 del ajuste por inflación -\$ 35.783.177,48- respecto del resultado neto sujeto a impuesto del ejercicio fiscal 2020, computando en su totalidad (100%) del ajuste por inflación y la actualización de la amortización de los bienes adquiridos -\$ 42.846.824,90.

Este dictamen, en función de los demás elementos de convicción que existen en la causa (v. prueba documental acompañada con la demanda) y las reglas de la sana crítica, tiene plena eficacia probatoria (arts. 163, inc. 5), 377, 386 y 477 CPCCN).

A partir de los resultados informados por el experto contable, con un simple cálculo aritmético de la incidencia de la suma del tributo a ingresar sin diferimiento de sextos respecto de la base imponible sujeta a impuesto con la deducción del ajuste en su totalidad, se puede obtener la alícuota efectiva del



gravamen del 83%, y por lo tanto tener por fehacientemente comprobada la confiscatoriedad alegada por la accionante; según el criterio establecido en precedente “Candy”; en tanto, la prueba recabada en las actuaciones permite tener por acreditado que la aplicación irrestricta de la normativa reglamentaria implicaría un insumo notorio de una porción sustancial de las rentas obtenidas por [REDACTED]

**IV.-** Por todo lo expuesto, conforme la doctrina emanada de los fallos citados del Alto Tribunal, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta para el presente caso el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al presente caso.

Que, en tales condiciones, por lo hasta aquí expuesto, considero que, el presente caso se ajusta a los lineamientos detallados en los precedentes jurisprudenciales citados y se encuentran reunidos los recaudos fijados en aquellos para tener por acreditada la confiscatoriedad invocada por la parte actora, la que no se encuentra condicionada al año fiscal en que se produce sino a la configuración de las circunstancias fácticas que configuran tal supuesto; por lo que se admite la acción facultando a la empresa actora a la aplicación del ajuste por inflación en relación al impuesto a las ganancias a tributar computando el 100% del ajuste (aplicación integral), sin tener que hacerlo utilizando el mecanismo impuesto por el art. 194 de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (Decreto 824/2019) en cuanto dispone el diferimiento en sextos en relación al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019, en la medida en que el impuesto a ingresar insume una porción sustancial de las rentas y excede cualquier límite razonable.

**V.** En similar orden de ideas se ha expedido la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, en los autos caratulados “Bío Bahía S.A. c/Estado Nacional – AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, expte. FBB N° 6573/2020, sentencia del 03/02/2022.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

**VI.** Las costas se imponen por su orden, teniéndose en cuenta para ello la naturaleza de la cuestión debatida y lo decidido en este aspecto por la CSJN en el citado fallo “Candy” (Fallos: 332:1571) (sentencia de fecha 03/07/2009) y que el desempeño de la representación de la parte letrada de la demandada obedeció al cumplimiento de la normativa vigente en la materia (Leyes N° 20.628 y 24.073).

Por todo lo expuesto, normas legales y citas doctrinarias,

**FALLO:**

**I.** Haciendo lugar a la acción meramente declarativa de derecho impetrada por [REDACTED] y, en consecuencia, declarar inconstitucionales los arts. 93 y 194 de la ley 20.628 (t.o. decreto 824/2019) y art. 39 de la ley 24.073, en su aplicación en el caso concreto de la accionante, facultando a la actora a la aplicación del ajuste por inflación en relación al impuesto a las ganancias a tributar computando el 100% del ajuste (aplicación integral), sin tener que hacerlo utilizando el mecanismo impuesto por el art. 194 de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (decreto 824/2019) en cuanto dispone el diferimiento en sextos y la actualización de las amortizaciones de los bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2020, por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden.

**II.** Imponer las costas en el orden causado, en atención a lo dispuesto en el considerando VI de la presente.

**III.** Teniendo presente la labor realizada ante esta instancia, el resultado obtenido y las etapas procesales cumplidas, y dado que no se hallan en juego reclamos de orden pecuniario, regúlense los honorarios del letrado de la parte actora, Dr. Lucas Alfredo Gutiérrez, en el importe de pesos doscientos veintitrés mil novecientos noventa y cinco (\$ 223.995), conforme lo dispuesto por los arts. 48, 29, 16, 51 y 52 de la ley 27.423, representando a 15 UMA con valor a la fecha de \$ 14.933 por unidad (Ac. 09/2023 CSJN). Al monto regulado se deberá adicionar el diez por ciento (10%) en concepto de aportes a cargo de la obligada



al pago fijado por el artículo 14 de la Ley local 6716, aplicable al fuero por la Ley 23.987. Oportunamente el letrado deberá acreditar el depósito del porcentaje a su cargo bajo apercibimiento de ley (conf. art. 12 de la Ley 6716). Deberá adicionarse además el porcentaje correspondiente al IVA en el supuesto de resultar el letrado responsable inscripto ante el citado tributo, lo que estará a cargo de la obligada al pago. Hácese saber que la cantidad establecida en concepto de honorarios, lo es al día de la presente providencia, y que si la misma no es abonada en el plazo de diez días se adicionarán los intereses previstos en el artículo 54 de la Ley Arancelaria.

**IV.** Regúlanse además los honorarios del perito contador designado en autos, señor Pablo César Parapar, en el importe de pesos ciento cuarenta y nueve mil trescientos treinta (\$ 149.330) y del señor Mariano L. Ghirardotti, consultor técnico designado por la parte actora, en la cantidad de pesos setenta y cuatro mil seiscientos sesenta y cinco (\$ 74.665), conforme lo dispuesto por la ley 27.423, representando a 10 UMA y 5 UMA, respectivamente; con valor a la fecha de \$ 14.933 por unidad (Ac. 09/2023 CSJN).

**V.** No se regulan los honorarios del Dr. Mauro Gatti y de la Dra. Micaela Bustos Berrondo, letrados de la demandada AFIP – D.G.I., y al consultor técnico designado por esta parte, señor Juan Agustín Bandoni, en atención a lo dispuesto por el artículo 2 de la ley arancelaria y a la forma en la cual han sido impuestas las costas.

**VI.** Regístrese y notifíquese por cédula electrónica a las partes y al Sr. Fiscal Federal.

**VII.** Atento la forma en la cual han sido impuestas las costas en el punto II, deberá el letrado de la parte actora notificar la regulación de sus honorarios y de los regulados a favor del perito contador y consultor técnico a su mandante, personalmente a través de la presentación de un escrito digital o a su domicilio real, por cédula, carta documento o telegrama (art. 136 CPCCN) (art. 56 de la ley 27.423).





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CAMPANA

**VIII.** Oportunamente, archívese.

CSM



#35194460#365720893#20230424100426007