



Universidad Nacional de Tucumán

Facultad de Ciencias Económicas

Posgrado especialización en tributación

**AJUSTE POR
INFLACIÓN
IMPOSITIVO. ESTADO
ACTUAL SOBRE SU
APLICACIÓN**

C.P Lucio Alejandro Maidana

PROLOGO

La base para una buena toma de decisiones es la información y a nadie escapa que la inflación distorsiona las cifras del balance al cierre de ejercicio. Trabajar con cifras nominales impide realizar la medición adecuada del resultado de la actividad económica.

Respecto del caso particular de la liquidación de impuestos anuales no aplicar ajuste por inflación distorsiona la base imponible y produce efectos perjudiciales para las empresas como el castigo a la inversión, la imposibilidad de absorber quebrantos acumulados en términos reales, la exención de las ganancias por inflación, el quiebre del principio de igualdad y, en definitiva, la ausencia de reconocimiento a efectos fiscales de las pérdidas reales efectivamente sufridas.

Después de mucho tiempo el sistema de ajuste por inflación previsto en la ley de impuesto a las ganancias desde el año 1978, vuelve a ser aplicable, claro que con su redacción actual no llega a resolver todos los problemas que se presentan en términos impositivos debido a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, pero puede ser el inicio de un nuevo debate sobre cuál sería el mejor método a aplicar, para lograr que los derechos de los contribuyentes no se vean afectados por normas que no tienen en cuenta la realidad económica, y al mismo tiempo que los tributos recaigan sobre bases imponibles expresada en moneda homogénea.

Capítulo 1

Reseña Histórica

A pesar de la larga historia de inflación que vivió la economía argentina durante el siglo pasado, recién en 1978 la ley 21894 incorpora su impacto en la determinación del Impuesto a las Ganancias mediante el denominado ajuste estático.

Conceptualmente el ajuste estático es el reconocimiento de la ganancia o pérdida impositiva de los activos y pasivos monetarios, considerados como tales por la ley, entre inicio y cierre del ejercicio, sin considerar los movimientos del año.

Para su cálculo se obtiene la diferencia entre activo y pasivo monetarios existentes al comienzo del ejercicio cuyo resultado se pretende ajustar mediante la aplicación de la variación de un índice de precios, operada entre el mes de cierre del periodo que se liquida y el de cierre del ejercicio anterior a los efectos del ajuste se adiciona a los activos monetarios el rubro correspondiente a bienes de cambio. Si los activos computables exceden a los pasivos monetarios, el exceso multiplicado por la variación del índice mencionado origina un ajuste que reduce el monto imponible para el gravamen, por el contrario si el pasivo excede al activo, el ajuste que se origina aumenta la ganancia imponible.

El mecanismo de ajuste adoptado procuraba ser fácil para el contribuyente y para los agentes fiscales que debían verificar su aplicación, pero todo ello en desmedro de la mayor exactitud que pudo haberse alcanzado sobre la base de métodos más elaborados, como es el ajuste integral fundado en índices. Comparto al respecto la idea de Balzarotti Guillermo C., es necesario aceptar que determinados instrumentos son complejos, que determinados hechos de la vida diaria no son simples; y que si se trata de buscar a ultranza la simplicidad se puede dejar en el camino la consideración de bienes más trascendentales que lo simple. Lo simple es a costa de lo justo; y en la medida que lo justo sea postergado de poco servirá la simplicidad.

Continuando con la línea histórica en el año 1985 la ley 23260 mejora el sistema de ajuste, en primer término, dándoles mayor precisión, a los rubros del activo detraíbles del activo total por considerarlos no expuestos a la inflación, sin modificar con ello la técnica de ajuste. Agrega además las modificaciones para transformar el ajuste en dinámico a fin de tener en cuenta el efecto de los movimientos ocurridos durante el transcurso del ejercicio que se liquida. Sin embargo no se trata de tomar todos los movimientos de manera integral sino solamente de aquellas partidas indicadas en la norma, en este sentido se los clasifica en ajustes negativos a positivos según el efecto final que tendrán en la determinación de la base imponible,

Son definidos como ajustes positivos:

1. Los retiros de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares-efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.
2. Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.
3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.
4. La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 87.
5. Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.
6. Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

Ajuste negativo:

El importe de las actualizaciones calculadas por aplicación del IPC, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes de aporte, enajenación o afectación, según corresponda, y el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

1. Los aportes de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.
2. Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).
3. El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior.

De tal manera la fórmula para el cálculo del ajuste por inflación quedaría expresada de la siguiente manera:

AJUSTE POR INFLACION= {(ACTIVO MONETARIO + BIENES DE CAMBIO – PASIVO MONETARIO)+VARIACIONES POSITIVAS Y NEGATIVAS}* INDICE DE VARIACION

Por efecto de la convertibilidad, el artículo 39 de la ley 24073 ⁽¹⁾ suspende la publicación del índice a partir de abril 1992. Desde ese momento el ajuste por inflación queda “congelado”.

ARTICULO 39. — 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 DIRECCION 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 (ley 22.415 y sus modificaciones).

El PODER EJECUTIVO NACIONAL en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior.

¹ LEY n° 24073 Sancionada: 2 de Abril de 1992, Promulgada: 8 de Abril de 1992

Capítulo 2

Situación actual

Ley 27.430

Entre tantas modificaciones introducidas por la Ley 27.430 de reforma tributaria, una de ellas fue la modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias en lo que respecta al procedimiento para la determinación del Ajuste por Inflación Impositivo Puntualmente, el artículo 65 de la mencionada ley, modifica el artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias y establece que, el procedimiento de Ajuste por Inflación Impositivo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios IPIM, acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, sea superior al 100%

ARTÍCULO 65.- Incorpóranse como últimos párrafos del artículo 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, los siguientes:

“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 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior.”

Junto con la modificación del procedimiento, también se estableció un período de transición para su aplicación, según los índices acumulados a partir del 1 de enero de 2018.

Ley 27468

La ley 27468 (BO: 4/12/2018) introduce varias modificaciones relacionadas con la implementación del ajuste por inflación impositivo y el contable. Se cambian los porcentajes a partir de los cuales resultaría aplicable el ajuste por inflación impositivo.

Con respecto al ajuste por inflación establecido en las normas del impuesto a las ganancias :

a) se reemplaza la aplicación del índice de precios internos al por mayor (IPIM) e índice de precios al por mayor, nivel general (IPMNG), según corresponda, por el índice de precios al consumidor (IPC);

b) se sustituye una de las condiciones establecidas en la ley de impuesto a las ganancias para hacer operativa la aplicación del ajuste por inflación impositivo -con vigencia a partir de los ejercicios que se inicien a partir del 1/1/2018, inclusive- y así es que se determinó el 55% como el límite trienal de inflación que se debe superar en el primer año a partir de su vigencia, el 30% en el segundo y el 15% en el tercer año de aplicación; y

c) se instaure un diferimiento del impacto en el IG del efecto positivo o negativo, según sea el caso, del ajuste por inflación impositivo

Artículo 3°- Sustitúyese el último párrafo del artículo 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el siguiente:

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, 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.

Artículo 4°- Incorpórase como segundo artículo sin número a continuación del artículo 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, el siguiente:

Artículo...: El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el título VI de esta ley, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes.

Así determinada la situación, en la actualidad deben darse dos condiciones para que sea aplicable el ajuste respectivo, que el índice de los últimos tres años sea superior al 100% y que en el primer año supere el 55%, en el segundo el 30% y en el tercero el 15% respectivamente.

Teniendo en cuenta estos parámetros y los valores del IPC que se conocen hasta el momento, los ejercicios que se deben ajustar por inflación impositiva son solamente los iniciados en abril, mayo y junio 2018, los iniciados desde enero 2019 siguiendo las

condiciones establecidas superarían todos el 30 por ciento establecido en la ley para el segundo, por lo que les sería aplicable el ajuste.-

Ley 27541

Para complicar más un el tema el ajuste determinado que debía ser diferido en tres periodos por aplicación de la ley 27468 pasa a ser diferido a 6 periodos la ley 27541 se publica en el boletín oficial el 23 de diciembre de 2019, y sobre el tema bajo análisis, estipula la sustitución del artículo 194 de la LIG (T.O. 2019) quedando redactado de la siguiente 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) último 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.”

SUJETOS OBLIGADOS.

El artículo 94 de la Ley de Impuesto a las Ganancias describe a aquellos sujetos que resultan obligados a practicar el ajuste por inflación impositivo. La obligatoriedad implica que dichos sujetos deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga, es decir, que como veremos, podrá tener resultado positivo o negativo.

Específicamente, son los sujetos de los incisos a) a e) del artículo 49 de la LIG, es decir, quienes obtengan las siguientes rentas de la tercera categoría:

- a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.
- b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.
- c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.
- d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.
- e) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

Se trata de aquellos sujetos que obtengan rentas de la tercera categoría, encontrándose comprendidas las personas humanas, sólo en ese supuesto (empresas unipersonales). Ahora bien, tratándose de personas humanas que obtengan rentas de la primera, segunda y cuarta categoría, no podrán aplicar el ajuste del Título VI de la LIG, pero deberían tener el mecanismo de corrección del valor de los bienes mediante la actualización del costo de los bienes amortizables adquiridos o inversiones efectuados en los años fiscales

que se inicien a partir del 01/01/2018, en los términos del segundo párrafo del artículo 89 de la ley de impuesto a las ganancias.

En relación con los profesionales, únicamente resultarán sujetos obligados cuando complementen su actividad profesional con una actividad comercial, ya que en ese caso obtendrán rentas de tercera categoría y no de cuarta. Aunque ello ha sido motivo de arduas discusiones judiciales por cuanto la AFIP pretendió considerar alcanzadas por el gravamen a las rentas de determinados estudios dentro de la tercera categoría. Por otra parte, en un antecedente administrativo, la DGI, mediante la Instrucción 236/19782, expresó: “En los restantes casos estarán comprendidos en tanto la forma societaria adoptada o la actividad empresaria desarrollada para la obtención de sus ganancias encuadre en los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley. Como ejemplo se cita que la obligación alcanza también a los contribuyentes que efectúen loteos con fines de urbanización y a los que edifiquen o enajenen inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512, así como también a las entidades dedicadas a las actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 72 de la ley complementadas con una actividad comercial (sanatorios, etc.)”.

El hecho de no contemplar, como sujetos obligados a la totalidad de los contribuyentes, genera asimetrías en su aplicación; así lo ha considerado reciente doctrina: “Obsérvese que el método genera un ajuste simétrico del deudor con el acreedor solo cuando ambos sean sujetos habilitados para el ajuste por inflación impositivo. Pero el ajuste no es simétrico si un sujeto de tercera categoría opera con contribuyentes de primera, segunda o cuarta categoría del impuesto a las ganancias. O si son beneficiarios del exterior. Tampoco es simétrico cuando el deudor es el Estado (Nacional, Provincial o Municipal)”.

También, Reig ⁽²⁾ Enrique expresaba que “...resulta injustificado el tratamiento diferencial para los sujetos no comprendidos por el ajuste, como el empleo de distintos criterios de determinación para sujetos que, además de rentas de actividades empresarias, obtengan ganancias de primera, segunda o cuarta”.

Finalmente, Schindel ⁽³⁾ también expresó: “...se vulnera uno de los principios básicos señalados por la doctrina y en las reuniones científicas, sobre las características de los procedimientos de ajustes que deben ser generales, es decir, para todos los contribuyentes sin distinción de ninguna naturaleza ni de las rentas que obtengan o su estructura jurídica”.

² Reig, Enrique J., “Impuesto a las ganancias”, 11ª ed., Ediciones Macchi, abril de 2006.

³ Schindel, Ángel, “Ajuste Impositivo por Inflación”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978.055-título 2.

Capítulo 3

Distorsiones provocadas por el estado actual de las normas

Ahora nos encontramos frente al estado actual de las normas que además de poder provocar situaciones confiscatorias, no respetan el principio de razonabilidad, y vulneran los principios de equidad y capacidad contributiva.

Teniendo en cuenta el ejercicio 2018 Resulta a todas luces irrazonable sostener que una empresa que cierra su ejercicio económico el 31 de marzo y no puede ajustar por inflación, tiene una capacidad contributiva mayor a otra que cierra el 30 de abril y sí puede ajustar su resultado por inflación, cuando entre ambos cierres solo median un punto y siete centésimas del IPC.

Además el hecho de tener que diferir el resultado obtenido en 6 periodos desvirtúa totalmente cualquier corrección que podría haberse logrado con la aplicación del ajuste, ya sea positivo o negativo.

Si bien los fallos que vamos a nombrar fueron otorgados de manera cautelar sin que ello implique de ninguna manera una definición sobre las cuestiones de fondo, abre una luz de esperanza el hecho de que la justicia reconozca que pueden producirse graves perjuicios a las empresas en caso de no aplicar el mencionada ajuste.

Los parámetros delineados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la doctrina del referido caso “Candy” siguen siendo el referente en materia de ajuste por inflación, Por lo tanto:

deberá plantearse un supuesto de confiscatoriedad en el caso concreto;

la demanda deberá ser acompañada por una prueba documental contable de la cual surja de manera clara, precisa y concluyente la incidencia confiscatoria del impuesto en cuestión, para lo cual, además, podrá tenerse en consideración la gravitación económica del impuesto determinado sin aplicar el ajuste en el patrimonio del contribuyente.

Recordemos que el pronunciamiento del Alto Tribunal en Dugan ⁽⁴⁾, abrió entre los especialistas un debate acerca de la vía procesal adecuada para discutir este tema. Aquella era una acción de amparo y el Procurador General de la Nación había sostenido que en ese “limitado marco” no era posible acceder a la petición de la amparista. Candy resuelve también una acción de amparo, y al considerarla procedente ratifica que este remedio es apto cuando se procura el mantenimiento de la supremacía constitucional y no se cuenta con un medio procesal más idóneo, en cuanto a ser expedito, rápido y efectivo.

⁴ “Santiago Dugan Trocello SRL c/Poder Ejecutivo Nacional s/amparo”, CSJN, 30/06/2009,

Específicamente sobre el tema del diferimiento de ajuste, la firma Bodegas esmeralda S.A.⁽⁵⁾ logro que la cámara de nacional de apelaciones de la provincia de Córdoba hiciera lugar a una medida cautelar mientras se define la constitucionalidad del mencionado diferimiento, para ello mediante una pericia contable plantea que en caso de no aplicar el ajuste por inflación el impuesto se tornaría confiscatorio poniendo en riesgo la continuidad del negocio, en el reciente fallo de la cámara se hace lugar el pedido y manifiesta que, corresponde valorar que el Impuesto a las Ganancias reconoce como “hecho imponible” la obtención de una ganancia, es decir, un beneficio “realizado”, no constituyendo ganancias imponibles los incrementos de valor de los bienes que sigan en el patrimonio del contribuyente. El impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias gravadas pueden ser en realidad ficticias por ser una consecuencia de la depreciación de la moneda.

También las firmas CORVEN MOTORS ARGENTINA SA⁽⁶⁾ Y TUBI FLEX S.A⁽⁷⁾ obtuvieron fallos favorables

La Sala “A” de la Cámara Federal de Rosario confirmó el 17 de abril del 2020 una medida cautelar otorgada a favor de un contribuyente que aplicó el mecanismo de ajuste por inflación de manera integral y sin diferimientos en la determinación del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2018, ordenando a la AFIP que se abstenga de cobrar las diferencias resultantes del tributo en cuestión.

Con respecto al planteo de fondo, la actora impugnó la normativa que rige el mecanismo del “ajuste por inflación” previsto en el Título VI de la ley 20.628 toda vez que, pese a encontrarse plenamente vigente, las últimas modificaciones introducidas en la ley del Impuesto a las Ganancias imposibilitaban la aplicación del mecanismo correctivo.

En concreto, argumentó que dicha imposibilidad lo obligaba a tributar el impuesto con una alícuota efectiva del 149%, mientras que la ley del Impuesto a las Ganancias establecía una alícuota del 30%, implicando aquello una clara violación al derecho de propiedad garantizado por la Constitución Nacional dado que el impuesto así determinado resultaba confiscatorio.

Debido a que la empresa declaró e ingresó el Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2018 habiendo aplicado el ajuste por inflación de manera integral y sin el diferimiento dispuesto por la normativa impugnada, es que solicitó, junto con la

⁵ CAMARA FEDERAL DE CORDOBA – SALA B AUTOS: “BODEGAS ESMERALDA S.A. C/ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) s/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”

⁶ “CORVEN MOTORS ARGENTINA S.A. c/ AFIP -DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad”

⁷ “TUBI-FLEX S.A. c/ AFIP -DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad”

demanda, una medida cautelar para que, hasta tanto se resolviera la cuestión de fondo, se le impidiera a la AFIP reclamar la diferencia resultante del impuesto determinado sin aplicar el ajuste.

El juez de primera instancia rechazó, en una primera resolución, la medida cautelar solicitada, debido a que el contribuyente no había logrado explicar de qué manera las leyes impugnadas le impedían aplicar el aludido ajuste.

Consecuentemente, el contribuyente presentó una ampliación de demanda para subsanar dicha cuestión y precisó que la imposibilidad legal se encontraba vinculada a las modificaciones introducidas por la ley 27.468 a la ley del Impuesto a las Ganancias. Ello, por cuanto tales disposiciones condicionaban la posibilidad de aplicar el “ajuste” al hecho de que la variación del Índice de Precios al Consumidor para el año 2018 superara el porcentaje del 55% y, siendo que las cifras oficiales del INDEC habían determinado para ese año una variación del 48%, se encontraba impedido de poder aplicarlo.

Asimismo, impugnó la normativa señalada toda vez que la misma disponía que, en caso de resultar aplicable el ajuste, el mismo debería imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes en los períodos subsiguientes.

Esta nueva presentación fue sustanciada por el juez quien, previo traslado a la demandada para que ejerza su defensa, resolvió, con fecha 26/09/2019, hacer lugar a la medida cautelar solicitada por la empresa en el marco del mismo expediente. La resolución fue apelada por la AFIP y el recurso fue concedido por el juez de primera instancia con efectos suspensivos. Con fecha 17/04/2020, la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó la resolución que hizo lugar a la medida cautelar solicitada por el contribuyente.

En su resolución, la Cámara sostuvo principalmente que:

Con respecto a la verosimilitud en el derecho, del cálculo formulado por el informe contable acompañado como prueba documental se desprende que la incidencia del impuesto determinado sin aplicar el ajuste por inflación resulta prima facie confiscatoria por exceder el porcentaje fijado por la CSJN en la doctrina del fallo “Candy”. En el caso particular, la incidencia del impuesto había alcanzado el 149%.

En lo que respecta a la verificación del peligro en la demora, tuvo en consideración que la gravitación económica del monto en cuestión (\$81.016.242,01) ochenta y un millones dieciséis mil doscientos cuarenta y dos con un centavo, podría impactar directamente en la empresa menoscabando gravemente su patrimonio.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos especiales dispuestos en la ley de Medidas Cautelares contra el Estado, advirtió que la cautelar resultaba procedente en tanto, no existía una identidad de objetos entre la pretensión de fondo y la pretensión cautelar; y la concesión de la medida no importaba en el caso concreto una afectación a los bienes

del estado, toda vez que el Fisco no pudo demostrar de qué manera la falta del ingreso de tributo en cuestión podía impactar en los recursos del erario público.

En el caso “Tubi Flex”, la Cámara Federal de Rosario resolvió por unanimidad, el 16/08/2019, en el marco de una Acción Declarativa de Inconstitucionalidad y con argumentos iguales a los expuestos en la resolución “Corven Motors Argentina” recién mencionada, otorgar una medida cautelar contra la AFIP a fin de que se abstenga de reclamar las diferencias resultantes en el Impuesto a las Ganancias 2018 no ingresadas por aplicar el mecanismo de correctivo.

CAPITULO 4

Jurisprudencia reciente

Bodegas Esmeralda SA c/AFIP s/acción declarativa de inconstitucionalidad. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo. Medida Cautelar

La firma inicia acción declarativa de certeza constitucional en contra de Administración Federal de Ingresos Públicos, solicitando en particular la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los últimos párrafos del Art.95 de la Ley 20.628t.o. 1997 y sus modificaciones y de toda norma en tanto impiden a la firma actora aplicar el “ajuste por inflación impositivo” del Titulo VI, Art.94 y ccs., del Impuesto a las Ganancias ley 20.628, así como califican de arbitrario el diferimiento dispuesto en el Art.2 agregado a continuación del Art.118, Ley 20.628, en su Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2019 –cierre 31 de marzo de 2019, disponiéndose en consecuencia que se presente la citada Declaración Jurada aplicando el aludido ajuste por inflación, sin el diferimiento referido. el Impuesto a las ganancias ejercicio 2019 determinado sin aplicar el ajuste por inflación asciende a la suma de \$ 504.283.045, mientras que el gravamen aplicando dicho mecanismo arroja la suma de \$ 251.114.810, lo que importaría según se alega, un incremento absoluto de \$ 253.168.235.

Específicamente se alega que la no aplicación del “ajuste por inflación” importa que el impuesto así representa una alícuota que absorbe el 60,25 % del resultado impositivo ajustado por inflación,

Se ofrece por la firma actora prueba documental y pericial contable. A tal efecto se acompañó por la empresa actora documental reservada (tres cuadernillos), consistente en “Información Contable Especial requerido por RG (AFIP) 3363 “Estados Financieros Individuales por el Ejercicio 1º/04/2018 al 31/03/2019, con “Informe de Auditor Independiente”; y cuadernillo “Ajuste por Inflación Impositivo-Ejercicio Fiscal 2019-Ejercicio Finalizado 31/3/2019”, de donde surge Anexo IV el monto de \$ 504.283.045 como impuesto a las ganancias determinado “sobre el resultado histórico 2019”; así como en el Anexo I se verifica en síntesis el cuadro de los porcentajes de las alícuotas obtenidas antes y después de aplicar “ajuste por inflación”; y los montos que antes se señalaron como finales antes y después de la aplicación de dicho mecanismo. En estos informes se explican pormenorizadamente los procedimientos utilizados y las comparaciones realizadas para el cálculo del ajuste por inflación de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias en el caso concreto de “BODEGAS ESMERALDA S.A.” por el ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019. Lo que arriba a una diferencia estimada en \$ 253.168.235, lo que alegan, como un impuesto resultante en un 60,25 %, es decir mas del 100% de la alícuota prevista que asciende al 30% actualmente, todo lo cual se impugna en la presente acción por confiscatoriedad. Esta documental finaliza con un “Informe Especial sobre los Resultados Fiscales, emitido por Cr. Público Independiente.

Del examen de las actuaciones, en un análisis que no requiere de la certeza acerca de la existencia del derecho, sino que se trata de establecer un grado de verosimilitud suficiente, se advierte que se verifican los requisitos del Art. 230 del CPCN, como así también los presupuestos del Art.13 de la ley 26.854, teniendo en cuenta que la firma actora podría verse afectada en la real capacidad contributiva lo que redundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como laboral y previsional.

Por lo expuesto es que el Sr. Juez Federal N° 1 de Córdoba decide hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses, ordenándose a la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva que arbitre los medios necesarios a fin de que la empresa actora presente la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019, aplicando el “ajuste por inflación” contemplado en el Título VI de la Ley de Impuestos a las Ganancias, tomando como índice el “IPC” y sin el diferimiento dispuesto en el Art.2° agregado a continuación del Art.118 de la citada ley, absteniéndose de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, trabar por si o judicialmente medidas cautelares en resguardo del crédito, iniciar acciones bajo la ley Regimen Penal Tributario.

Además se fija como contra cautela el ofrecimiento de bienes o seguro de caución equivalente a la suma que se denuncia como diferencia cuestionada del impuesto a determinar por la suma de pesos doscientos cincuenta y tres millones ciento sesenta y ocho mil doscientos treinta y cinco (\$253.168.235).

En su fallo el Sr. Juez Federal N° 1 de Córdoba, no avanza sobre los temas de fondo de cuestión, su decisión se basa en el hecho de que la firma actora podría verse afectada en la real capacidad contributiva lo que redundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como laboral y previsional.

En una segunda instancia la cámara federal de Cordoba Sala B, se expresó en igual sentido

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA – SALA B AUTOS: “BODEGAS ESMERALDA S.A. C/ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) s/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”

El señor Juez de Cámara, Doctor LUIS ROBERTO RUEDA, dijo:

la cuestión a resolver por esta Alzada se circunscribe a determinar si corresponde o no confirmar la providencia impugnada que dispuso hacer lugar a la medida precautoria innovativa solicitada por Bodegas Esmeralda S.A. A tal fin, corresponde señalar que la cautelar peticionada por la firma actora en su escrito inicial, es una medida precautoria que persigue que se libre orden al Fisco para que se abstenga de proceder a determinar

de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente correspondientes al impuesto a las ganancias del ejercicio finalizado el 31/03/2019 y en su caso, que se abstenga de iniciar y/o proseguir reclamos administrativos y/o judiciales que deriven de la diferencia que pudiere resultar de no aplicarse el referido mecanismo de ajuste en base a lo ya determinado. Asimismo, cabe recordar que el Honorable Congreso de la Nación sancionó la Ley N° 26.854, refiriéndose la misma a las medidas cautelares en causas en que el Estado Nacional es parte. El artículo 18 de la ley en cuestión dispone a su vez que el CPCCN será de aplicación al trámite de las medidas cautelares contra el Estado Nacional o sus entes descentralizados, en cuanto no sean incompatibles con este nuevo régimen legal. En virtud de ello, a la hora de establecer los parámetros de procedencia de una precautoria contra el Estado nacional o un ente descentralizado, habrá que acudir a la norma especial y, en lo que fuera pertinente, al Código Procedimental en vigencia, en el caso, art. 230 del CPCCN.

Desde otro punto de vista, entiendo necesario recordar que desde antaño se ha sostenido que las medidas precautorias que tengan por objeto la suspensión de actos de contenido tributario, son de interpretación restrictiva.

Lo dicho no importa en forma alguna sostener que en materia fiscal no puedan ser ordenadas medidas cautelares, sino que al imperar un criterio restrictivo por encontrarse en juego el interés público, debe analizarse con particular estrictez cada caso en concreto, de modo de conjugarse armónicamente los principios de tutela judicial efectiva y debido proceso, por un lado; y el de protección de la renta pública por otro.

Así, el artículo 13 de la ley en análisis dispone: "... 1.- La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) Se acreditare sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto; d) La no afectación del interés público; e) Que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles. ..."

la "verosimilitud del derecho", se traduce en la expresión latina "fumus bonis iuris". A dicho recaudo, se suma actualmente el de la verosimilitud acerca de la ilegitimidad del acto cuya ejecución se procura suspender –contenido en el inciso c) de la misma norma en análisis-. Cabe señalar que ambos requisitos se hallan estrechamente ligados con la fundabilidad y razonabilidad de lo demandado. Ahora bien, respecto de ellos, la tarea del juzgador no consiste estrictamente en la realización de un juicio de certeza acerca de la legitimidad invocada o la verosimilitud del derecho alegado, sino que debe restringirse a la realización de un análisis periférico o superficial, encaminado a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en dicho proceso. De modo tal que, según un cálculo de probabilidad, sea posible anticipar que en el proceso principal se declarará la certeza del derecho. Esta acreditación, se debe acompañar también, del interés legítimo de la parte que la invoca, traducido en la

demostración de la necesidad de disponer de esta medida cuando de no proceder así, se tornaría inocua o ilusoria la sentencia que se dicte o bien se afectaría la igualdad de los litigantes,

Por su parte, en relación al recaudo del peligro en la demora (contenido en el inc. 2) del art. 230 del CPCCN), cabe señalar que la nueva ley de medidas cautelares en comentario, a través del inc. a) del art. 13 ya referenciado, se refiere en cuanto a condición, a la acreditación de perjuicios graves de imposible reparación ulterior. La condición requerida, agrega un plus al requisito del periculum mora dispuesto por el art. 230 del CPCCN. Ello en tanto lo que la norma exige es, no ya un peligro, sino la acreditación de un grave daño a sufrir que además sea irreparable. Sobre este punto, las precautorias tienen por objetivo que al final del proceso la resolución de fondo no sea de cumplimiento imposible o se torne ilusoria.

Ahora bien, considero apropiado -a la hora de analizar la existencia en autos de dicha condición- realizarla en forma tal de no desvirtuar el instituto en cuestión basta con demostrar que si no se decreta la suspensión de los efectos de la norma o del acto administrativo, la sentencia que se dicte no se podrá hacer efectiva satisfaciendo la pretensión deducida en el pleito

A fin de analizar el cumplimiento del recaudo de verosimilitud en el derecho, cabe señalar que la actora solicita la precautoria en cuestión, con el objeto de que se ordene a la AFIP que se abstenga de determinar de oficio el impuesto a las ganancias período 2019 de conformidad al requerimiento efectuado sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación previsto; y se le prohíba intimar al pago de la diferencia que pueda surgir si no se hubiera aplicado tal mecanismo. Entiende al respecto, que el pago del mismo calculado en la forma que propone la demandada, importaría un perjuicio económico y financiero para su situación patrimonial. A su vez, fundamenta su pretensión cautelar en el Informe Contable suscripto por un Contador Público independiente –Cr. Ricardo Alfredo Viano-, acompañado a fs. 216/236 de autos, en el cual se expresa que en este caso concreto se aplicaría una alícuota del Impuesto a las Ganancias, por el ejercicio fiscal 2019, que asciende al 60.25%, y el 45,74% de la utilidad contable ajustada por inflación, en lugar de la alícuota legalmente prevista del 30%; intentando demostrar a través de dicho informe la desproporción entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo realizada sin el ajuste por inflación y el importe que resulta de aplicar a ese fin dicho mecanismo.

De este modo, luego de analizada la plataforma fáctica y jurídica de los presentes autos, si bien no hay todavía –tal como lo señala el Inferior- pericia contable judicial que acredite o respalde los dichos de la firma actora, considero que a esta altura de las actuaciones es procedente la tutela concedida en la instancia de grado, toda vez que el requisito de verosimilitud del derecho - analizado éste como requisito fundante de la pretensión cautelar peticionada por la empresa actora- se encuentra configurado en forma suficiente. Dentro de este contexto, y tal como ha sostenido esta misma Sala “B” en anteriores pronunciamientos, corresponde valorar que el Impuesto a las Ganancias

reconoce como “hecho imponible” la obtención de una ganancia, es decir, un beneficio “realizado”, no constituyendo ganancias imponibles los incrementos de valor de los bienes que sigan en el patrimonio del contribuyente

El impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias gravadas pueden ser en realidad ficticias por ser una consecuencia de la depreciación de la moneda.

En base a lo expuesto, se concluye que existe en autos la verosimilitud del derecho como requisito fundante de la pretensión cautelar. Lo dicho, claro está, lo es sin perder de vista que nos encontramos ante un cuestionamiento de una medida cautelar la cual, como característica principal, no causa estado, a más que puede ser revisada y/o modificada en cualquier estado del proceso. En tal sentido, cabe tener presente que “... las medidas cautelares tienen un contenido meramente preventivo: no juzgan ni prejuzgan sobre el derecho del peticionante”

En cuanto al requisito de peligro en la demora, corresponde analizar el mismo en función del agregado introducido por la Ley N° 26.854, al cual ya se hizo referencia, consistente en la acreditación de la irreparabilidad ulterior. Dicha exigencia, impone una apreciación de la realidad comprometida, con el objeto de establecer si efectivamente las secuelas que se producirían de no suspenderse la aplicación de las normas que pretenden evitarse, podrían restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso.

En función de los lineamientos sentados, considero que, en autos, resulta viable lo sustentado por la actora, atento que de producirse un eventual reclamo de cobro por parte del Fisco respecto de la diferencia que surge del impuesto sin aplicar el mecanismo de ajuste, podría ciertamente acarrear un perjuicio económico a la empresa actora. Lo expuesto lo es –vale recalcar- sin que ello implique expedirse sobre la legitimidad o ilegitimidad de la decisión administrativa y sobre el planteo de inaplicabilidad e inconstitucionalidad articulado

En relación al requisito de no afectación del interés público, entiendo que dada la naturaleza de la medida cautelar aquí dispuesta, la misma no puede configurar lesión al interés público ya que se encuentra circunscripta a la situación de un contribuyente respecto de su situación en relación al pago del impuesto a las ganancias en función de encontrarse cuestionada la legitimidad del procedimiento y/o mecanismo aplicable en lo que hace al ajuste por inflación. En consecuencia, si bien podría argumentarse que ello conspira con la recaudación de la renta pública, y que por tal motivo las medidas cautelares en contra del Fisco son juzgadas con estrictez, esta circunstancia no quiere decir que por aplicación de la normativa bajo análisis se encuentre totalmente vedada la posibilidad de disponer medidas cautelares en contra del organismo fiscal.

Cabe agregar que lo dispuesto por el artículo 3, inciso 4° de la ley N° 26.854 que prescribe que las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal, no se verifica en la especie, toda vez que la pretensión de fondo subsiste, en

función del interés jurídico de analizar en oportunidad de la sentencia definitiva la procedencia o no del mecanismo de ajuste por inflación, como así también la inconstitucionalidad planteada en subsidio en relación a la normativa antes citada.

Por la totalidad de los argumentos vertidos en el presente decisorio, corresponde confirmar la providencia dictada por el Sr. Juez Federal N° 1 de Córdoba con fecha 15 de agosto de 2019.

La señora Jueza de Cámara , doctora LILIANA NAVARRO y el señor Juez de Cámara, doctor ABEL G. SANCHEZ TORRES, dijeron:

Que por análogas razones a las expresadas por el señor Juez preopinante, votan en idéntico sentido.

En cuanto a los fallos de la cama Federal de Rosario

1) TUBI-FLEX S.A

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA B

Civil/Int. Rosario, 16 de agosto de 2019.

Visto en Acuerdo de la Sala “B” integrada, el expediente N° FRO 94629/2018/1, caratulado “TUBI-FLEX S.A. c/ AFIP -DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” (del Juzgado Federal de Venado Tuerto).

Vienen los autos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la demandada (fs. 94/104), contra la resolución del 01/03/2019 que hizo lugar a la medida cautelar y, en consecuencia, suspendió respecto de Tubi-Flex S.A., los efectos de la aplicación del artículo 39 de la ley 24.073, artículos 7 y 10 de la ley 23.928 con las modificaciones introducidas por el artículo 4 de la ley 25.561 y demás normas relacionadas y ordenó a la AFIP-DGI con respecto a la declaración jurada del impuesto a las ganancias presentadas por la actora correspondiente al ejercicio fiscal 2018, que admita la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación previsto en el Título VI y en los artículos 19, 52, 83 y 84 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y que se abstenga, mientras se encuentre vigente la medida cautelar, de iniciar reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que pueda resultar, trabar, requerir o demandar judicialmente medida cautelares al respecto, todo ello por un plazo de 6 meses y con contracautela real por \$928.126 pesos novecientos veintiocho mil ciento veintiséis.

La Dra. Vidal dijo:

1°) Tubi-Flex S.A. por intermedio de apoderado, interpuso acción declarativa de certeza contra la AFIP-DGI a fin de que se despeje la situación generada por la incertidumbre legal que ocasiona a su representada la vigencia del artículo 39 de la ley 24.073, el

artículo 4 de la ley 25.561 y el artículo 5 del decreto 214/02 y en general toda la normativa legal y/o reglamentaria que impide la aplicación del ajuste por inflación en la determinación del impuesto a las ganancias provisto en el Título VI de la ley 20.628 sobre los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 (fs. 1).

Como medida cautelar, solicitó que se ordene a la AFIP-DGI que se abstenga de reclamar en cualquier instancia administrativa o judicial, la diferencia económica resultante en función de la pertinente aplicación de ajuste por inflación del período fiscal 2018 del impuesto a las ganancias de su parte, en relación al monto que surge como diferencia a ingresar conforme la pretensión del Fisco sin aplicar el ajuste por inflación al período, que se eleva a la suma de \$ 3.093.788,07

2º) El juez a quo, hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

Para considerarlo así tuvo en cuenta que “...del análisis de las constancias obrantes en autos, de los informes sobre la incidencia del ajuste por inflación y el balance general, presentados por la parte, se desprende que el impuesto tendría, en principio, una incidencia del 95,79% del resultado contable del ejercicio fiscal del año 2018. Indica que el impuesto determinado, representaría el 15,94% del patrimonio neto de la Sociedad Anónima al finalizar el ejercicio en cuestión. Resaltando, además, que el tributo determinado, sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación sería de \$10.871.107,50, y que la diferencia a pagar, al aplicar dicho ajuste, sería de \$3.093.788,07, ya que el impuesto ascendería a \$7.777.319,43.

Asimismo, el informe sobre la incidencia del ajuste por inflación destaca que esa diferencia de \$3.093.788,07, representa el 22,16% del stock de la empresa al cierre del ejercicio 2018. Y que, de no aplicarse el mecanismo de ajuste solicitado, la empresa accionante estaría pagando un 39,78% de más en concepto de impuesto a las ganancias.

conforme la prueba que consta en autos...”, teniendo por acreditada la verosimilitud en el derecho.

“...Es en este análisis, que entiendo que, en esta etapa procesal embrionaria, obran en autos elementos probatorios que me permiten tener por acreditado tal extremo, puesto que la circunstancia de tener que presentar la accionante declaración jurada sobre réditos sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación, le ocasionaría un perjuicio patrimonial que podría ser irreparable por la sentencia definitiva.

“También se encuentra verificado el requisito de peligro en la demora, puesto que la circunstancia de tener que presentar la accionante declaración jurada sobre réditos meramente nominales, que no coincidirían con los reales, le ocasionaría un daño patrimonial que podría ser irreparable por la sentencia definitiva”

3º) En primer lugar, se agravio el apelante al considerar que la medida cautelar ordenada resultó a todas luces improcedente dado que el actor ha optado por un proceso mediante la cual, su pretensión se agota en una mera declaración, es decir, que la sentencia agota en sí misma la función jurisdiccional, por lo que no requiere de

complementación cautelar ni de aseguramientos. Desarrolló doctrina y jurisprudencia al respecto.

Adujo que la sentencia no cumple con los requisitos del art. 230 del CPCCN.

Respecto de la verosimilitud en el derecho señaló que de la reseña de normativa que enmarca el tema, sólo puede colegirse que si bien las normas de valuación e imputación prevista en el ajuste por inflación impositivo contemplado en el título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias no han sido derogadas, el referido mecanismo de ajuste careció con posterioridad al 31/3/91 de operatividad, pues de conformidad con el mandato del art. 39 de la ley 24.073, se encuentra vedada la posibilidad de computar las variaciones en el índice a partir de esa fecha, hasta tanto una nueva ley disponga la posibilidad efectiva de efectuar un ajuste por inflación, y los sujetos comprendidos en el título VI de la ley del gravamen, no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos.

Indicó que esa es la interpretación correcta que corresponde atribuir al derecho aplicable al caso de autos, y además sobre el caso en particular, que resulta pertinente destacar que no surge que la situación financiera del actor se encuentre comprometida en la forma que alegó, por el contrario, de la documental acompañada emerge que el impuesto en realidad sería proporcionalmente poco significativo en relación a su situación patrimonial. Citó jurisprudencia.

Expuso que si a pesar de que el legislador no ha considerado conveniente, por razones de política económica y/o tributaria, modificar la Ley del Impuesto a las Ganancias, de admitir igual que el juez fije el modo de liquidar el gravamen, se debería ponderar en cada caso cuál es el índice apropiado para reflejar la real incidencia de las variaciones de precios de acuerdo con la estructura y características de la actividad de que se trate, por lo que, a través de la jurisprudencia, se introduciría una casuística que vulneraría la necesaria uniformidad en la aplicación del impuesto, la cual sólo es posible mediante el dictado de normas generales por quien se encuentra facultado para ello, es decir, el Poder Legislativo Nacional.

Por lo expuesto consideró que no existe en la especie verosimilitud en el derecho.

En cuanto al peligro en la demora invocó jurisprudencia referida a la materia y adujo que en el caso, más allá de las constancias acompañadas al inicio de este expediente referidas a la incidencia del impuesto a las ganancias en las declaraciones juradas del contribuyente por la no aplicación del ajuste por inflación, no se advierte que la espera de la sentencia sobre el fondo del asunto pueda tornar ineficaz o ilusorio el derecho cuyo reconocimiento se pretende.

Sostuvo que ello es lógico y no hace más que concretar el principio de razonabilidad, dado que la relación de proporcionalidad entre los medios y fines perseguidos por el legislador es perfecta: si la finalidad es otorgar una tutela que implique un sacrificio máximo del interés general, va de suyo que, como contrapartida se exija que el perjuicio

que podría verificarse de no mediar esa tutela anticipada sea grave e irreparable, de lo contrario, no existiría fin respecto del cual resultara proporcionalmente justificado un medio que consiste en un supremo sacrificio del interés general.

Asimismo, dijo, que si el eventual perjuicio que pudiera configurarse no es grave ni irreparable, el Estado siempre contará con medios para proceder a su reparación, cualquiera fuera la medida del supuesto perjuicio, de lo contrario, el accionar estatal quedaría paralizado y ninguna ley, reglamento ni acto administrativo podría ejecutarse y devendría imposible atender al bienestar general de la Nación.

Expuso también que la cautelar apelada no cumple con los requisitos establecidos en la ley 26.854.

Recordó que como primer recaudo general de admisibilidad, la Ley 26.854 reclama que el objeto de la medida solicitada sea idóneo y trajo a colación el art. 3 incs. 2. y 4. de la mencionada norma.

Sostuvo que es evidente que si se pretende controvertir los alcances de una Ley o, en su caso, discutir si serían aplicables, tal pretensión constituye una cuestión de fondo que excede el ámbito meramente cautelar, verificándose una identidad total y sustancial.

Señaló la evidente afectación de los recursos y bienes del estado y solicitó que debe tenerse presente que el art. 9 de la Ley 26.854 y que resulta claro que debe revocarse el otorgamiento de dicha medida pues queda indudablemente comprendida en la situación que describe la norma.

4°) La labor de la jurisdicción ha de limitarse a revisar si fue acertada la concesión de la medida cautelar solicitada. Tal es la cuestión traída a juzgamiento de la alzada, vinculada con los límites objetivos de la resolución apelada, sobre la que se encuentra ésta habilitada para expedirse en la actual oportunidad procesal.

Toda medida cautelar debe ser apreciada con criterio restrictivo, en atención a que se trata de un anticipo de jurisdicción favorable en relación con el fallo definitivo de la causa, por lo que los jueces deben extremar la prudencia en la apreciación de los recaudos para su admisión.

Esta característica se acentúa cuando la medida se dirige respecto de la aplicación de lo dispuesto por normas emanadas del Poder Legislativo o de actos de la Administración Pública, ya que -en principio- gozan de presunción de legitimidad y tienen una condición de ejecutoriedad que los tribunales no pueden detener o impedir, salvo razones excepcionales (Acuerdo n° 358/11 de esta Sala "B"). De no ser así, los órganos de la administración pública se verían imposibilitados de actuar, con la consecuente paralización de los actos necesarios para su desempeño.

Otro de los presupuestos indispensables es la existencia de peligro en la demora (Art. 230, inciso 2° C.P.C.C.N.). Esto significa que debe existir un temor grave y fundado en el sentido de que el derecho que se va a reclamar se pierda, se deteriore o sufra un

menoscabo durante la sustanciación del proceso. A ello cabe agregar que la Ley n° 26.854 de Medidas Cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado Nacional (sancionada el 24 de abril de 2013), de aplicación a este caso, establece en su artículo 3° inc. 4 que las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal y en virtud del art. 9 que debe tenerse presente la afectación de los recursos y bienes del Estado.

5°) En primer lugar cabe señalar que no escapa al análisis de la procedencia de la cautelar, que la medida se solicita en el marco de la promoción de una acción meramente declarativa, en los términos del art. 322 del CPCCN.

La CSJN ha admitido este tipo de medidas ya que “La sola circunstancia de tratarse de una acción mere declarativa no excluye la procedencia de medidas precautorias en tanto éstas tienden a evitar el riesgo de que, durante el transcurso del proceso, el proceso que pudiera reconocer o actuar el derecho pierda virtualidad y ese riesgo puede existir no sólo en el supuesto de las acciones de condena sino también en las declaraciones de certeza en la medida en que se afecte de cualquier manera aquél cuyo reconocimiento se persigue” Las premisas apuntadas llevan al rechazo de la apelación en este punto.

6°) En cuanto al planteo referido a la identidad de objeto, debe tenerse presente que el preciso objeto de la demanda consiste en que se despeje la situación generada por la incertidumbre legal que ocasiona a la actora la vigencia del artículo 39 de la ley 24.073, el artículo 4 de la ley 25.561 y el artículo 5 del decreto 214/02 y en general toda la normativa legal y/o reglamentaria que impide la aplicación del ajuste por inflación en la determinación del impuesto a las ganancias provisto en el Título VI de la ley 20.628 (fs. 1 vta.) incluyendo los periodos fiscales correspondientes a los años 2016, 2017 y 2018, y lo pretendido cautelarmente consiste en que se ordene a la AFIP-DGI a que se abstenga de reclamar en cualquier instancia la diferencia económica resultante en función de la pertinente aplicación de ajuste al período fiscal 2018 del impuesto a las ganancias de su parte, en relación al monto que surge como diferencia a ingresar conforme la pretensión del Fisco, sin aplicar el ajuste por inflación a ese período.

En primer término corresponde rechazar el agravio expresado por la demandada que señala que la medida cautelar solicitada coincide en un todo con el fondo de las pretensiones.

En efecto, en este sentido se ha puntualizado: “Las medidas cautelares son instrumentales, por cuanto carecen de un fin en sí mismas, y se encuentran subordinadas y ordenadas funcionalmente a un proceso principal del cual dependen, en miras a asegurar el cumplimiento de la sentencia a dictarse en aquél, y sin que a ello se oponga la coincidencia material que pudiese existir entre el objeto de aquéllas y el de la pretensión o petición de fondo”

“Es que aun del hecho de que pueda mediar identidad sustancial entre la materia de la pretensión cautelar y la pretensión de fondo no se sigue que por ello no exista esa autonomía en el contexto descripto, desde que una y otra pretensiones no son

jurídicamente idénticas, a punto tal que difieren en la causa y, cuando menos, en la estabilidad y extensión de su objeto mediato o más bien de la resolución que la admite. En el primer caso, la causa de la pretensión cautelar reside en o supone la acreditación de hechos que demuestren simplemente un grado aceptable de verosimilitud o apariencia del derecho invocado y el peligro en la demora a partir de un conocimiento periférico o “superficial”, y aspiran a una anticipación, en términos generales, que autorice a obtener una tutela provisional de los bienes o respecto de las personas involucradas en el proceso... En cambio, en la pretensión de fondo, la causa apunta más bien a la demostración de la certeza plena de la existencia del derecho debatido, sea que para ello se comprenda o aprehenda exhaustivamente a toda la relación jurídica o, por el contrario, a un fragmento o parcela de la misma, y al reconocimiento definitivo del derecho en y para ese proceso o para éste y cualquier otro que pudiese plantearse activa o pasivamente” .

Por ello entonces, atendiendo a las conclusiones del autor citado, no se encuentra mérito para receptar el agravio invocado por la demandada para que se revoque la resolución recurrida, cuando por esta medida solo requiere la abstención del cobro de la diferencia que resulta de aplicar el ajuste por inflación, respecto de un solo período ante la inminencia de su presentación.

7º) Ahora bien en cuanto a la verosimilitud del derecho, cabe señalar de las constancias obrantes en la causa que a fs. 16 se acompañó el informe contable emitido por el C.P.N. José Toledo y el presidente de Tubiflex S.A., Hugo González, del cual se desprende que el impuesto a las ganancias determinado, sin aplicar el ajuste por inflación por el ejercicio cerrado el 31/08/2018, asciende a la suma de \$10.871.107,50, lo que representaría el 15,94% del patrimonio neto de la empresa al finalizar el ejercicio y es el 95,79% del resultado contable del ejercicio.

Indicó que el impuesto determinado que hubiese correspondido pagar de haberse aplicado el ajuste inflacionario establecido en la ley de impuesto a las ganancias (ajustado según establece la ley por el índice de precios mayoristas INDEC) ascendería a \$7.777.319,43. Asimismo, reseñó en el informe invocado que abonar la suma de \$3.093.788,07 representaría el 22,16% del stock de la empresa al cierre del ejercicio en cuestión, y que recae no ya sobre la utilidad sino directamente sobre el patrimonio de la empresa erosionándolo.

Agregó que si no se aplicara el ajuste, la incidencia del impuesto a las ganancias sobre el resultado contable asciende al 95,79% del resultado, porcentaje que excede el límite del 35% establecido por la CSJN, ya que la empresa accionante estaría pagando un 39,78% de más en concepto de impuesto a las ganancias.

Este resultado que surge del informe debe ser analizado bajo la doctrina sentada por la CSJN en el fallo “Candy”,

De lo acontecido en esta etapa embrionaria de autos se desprende que teniendo en cuenta que el informe acompañado por la actora no ha sido objetado por la demandada

al contestar el traslado o al apelar, y sin otro argumento que lo desvirtúe, del cálculo formulado por la actora se desprende que el porcentaje que debería ingresar en concepto de impuesto a las ganancias excedería el fijado por el Máximo Tribunal -en el fallo señalado- encontrándose acreditada prima facie la confiscatoriedad del tributo.

8º) En cuanto al peligro en la demora, este requisito encuentra su fundamento en la posibilidad de un perjuicio o menoscabo económico en la actividad del actor de tal gravedad que impida una reparación ulterior, especialmente si se tiene en cuenta que de abonar el monto señalado impactaría directamente en el patrimonio de la empresa.

Respecto de la mención formulada por la demandada sobre la afectación a los bienes del Estado, este punto también debe desestimarse, ello por considerar que del escrito recursivo se desprende una simple transcripción del artículo que contiene esta limitación, sin que medie una argumentación que sustente el impacto que causaría el otorgamiento de esta tutela en los recursos del erario público.

La simple enunciación de este requisito no puede ser óbice para que, en este caso puntual y con los elementos con los que se cuenta, se tomen medidas útiles y efectivas a fin de evitar un perjuicio innecesario e irreparable en el patrimonio de la empresa

9º) En este contexto se desprende que han sido acreditado los presupuestos exigidos para la procedencia de la medida precautoria solicitada, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada, difiriendo la condena en costas hasta el dictado de la sentencia de fondo. Así voto.

Los Dres. Toledo y Pineda adhirieron a los fundamentos y conclusiones del voto precedente.

Atento al resultado del Acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

I) Confirmar la Resolución 01/03/2019 (fs. 75/82 vta.). II) Diferir la imposición de las costas al momento de dictarse sentencia definitiva en la causa. Insértese, hágase saber,

2) CORVEN MOTORS ARGENTINA S.A.

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A

Rosario, 17 de abril de 2020.-Visto en Acuerdo de la Cámara Federal de Apelaciones – integrada por feria-, el expediente N° FRO 20529/2019/1, caratulado “CORVEN MOTORS ARGENTINA S.A. c/ AFIP -DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” (del Juzgado Federal de Venado Tuerto) del que resulta que,

1.- Vinieron los autos a esta Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto y fundado por la demandada (fs. 146/159 vta.) contra la resolución del 26 de septiembre de 2019 que hizo lugar a la medida cautelar peticionada por CORVEN MOTORS ARGENTINA SA y ordenó a la AFIP-DGI que se abstenga de reclamar por cualquier vía, la diferencia económica resultante de \$81.016.242, conforme la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2018. Todo ello por un plazo de 6 meses que se computarán a partir del día de la fecha.

Concedido el recurso, contestado los agravios y formado el incidente, se elevó la pieza que quedó radicada en la Sala "A". Ordenado el pase de los autos al Acuerdo, se procedió a la habilitación de la feria extraordinaria (CSJN, Ac. 10/20), por lo que quedaron en condiciones de ser resueltos.

2.- Se agravio el apelante al considerar que la medida cautelar ordenada resultó improcedente dado que la actora optó por un proceso mediante el cual su pretensión se agota en una mera declaración, es decir, que la sentencia agota en sí misma la función jurisdiccional, por lo que no requiere de complementación cautelar ni de aseguramientos. Desarrolló doctrina y jurisprudencia al respecto.

Adujo que la sentencia no cumple con los requisitos del artículo 230 del CPCCN. Respecto de la verosimilitud en el derecho, señaló que de la reseña de normativa que enmarca el tema, sólo puede colegirse que si bien las normas de valuación e imputación prevista en el ajuste por inflación impositivo contemplado en el título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias no han sido derogadas, el referido mecanismo de ajuste careció de operatividad con posterioridad al 31 de marzo de 1991, pues de conformidad con el mandato del artículo 39 de la Ley 24.073, se encuentra vedada la posibilidad de computar las variaciones en el índice a partir de esa fecha, hasta tanto una nueva ley dispusiera la posibilidad efectiva de efectuar un ajuste por inflación, y los sujetos comprendidos en el título VI de la ley del gravamen, no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos.

Indicó que esa es la interpretación que corresponde atribuir al derecho aplicable al caso. Destacó que no surge que la situación financiera del actor se encuentre comprometida en la forma que alegó, por el contrario, de la documental acompañada emerge que el impuesto en realidad sería proporcionalmente poco significativo en relación a su situación patrimonial. Citó jurisprudencia.

Expuso que, si a pesar de que el legislador ha considerado conveniente, por razones de política económica y/o tributaria, modificar la Ley del Impuesto a las Ganancias, exponiendo ciertos parámetros concretos de aplicación, si admitiese que el juez tiene facultades para modificar y fijar el modo de liquidar el gravamen, estimándose que el magistrado debería ponderar caso por caso si corresponde la aplicación del índice indicado por la ley, a través de la jurisprudencia se introduciría una casuística que vulneraría la necesaria uniformidad en la aplicación del impuesto, la cual sólo es posible mediante el dictado de normas generales por quien se encuentra facultado para ello, es decir, el Poder Legislativo Nacional.

Consideró que no existe en la especie verosimilitud en el derecho.

En cuanto al peligro en la demora invocó jurisprudencia referida a la materia y adujo que, en el caso, más allá de las constancias acompañadas al inicio de este expediente referidas a la incidencia del impuesto a las ganancias en las declaraciones juradas del contribuyente por la no aplicación del ajuste por inflación, no se advierte que la espera de la sentencia sobre el fondo del asunto pueda tornar ineficaz o ilusorio el derecho cuyo reconocimiento se pretende.

Sostuvo que ello es lógico y no hace más que concretar el principio de razonabilidad, dado que la relación de proporcionalidad entre los medios y fines perseguidos por el legislador es perfecta. Explicó que si la finalidad es otorgar una tutela que implique un sacrificio máximo del interés general, va de suyo que, como contrapartida se exija que el perjuicio que podría verificarse de no mediar esa tutela anticipada sea grave e irreparable, de lo contrario, no existiría fin respecto del cual resultara proporcionalmente justificado un medio que consiste en un supremo sacrificio del interés general.

Asimismo, adujo que, si el eventual perjuicio que pudiera configurarse no es grave ni irreparable, el Estado siempre contará con medios para proceder a su reparación, cualquiera fuera la medida del supuesto perjuicio, de lo contrario, el accionar estatal quedaría paralizado y ninguna ley, reglamento ni acto administrativo podría ejecutarse y devendría imposible atender al bienestar general de la Nación. Expuso que la cautelar venida en revisión no cumple con los requisitos establecidos en la Ley 26.854. Recordó que, como primer recaudo general de admisibilidad, la Ley 26.854 reclama que el objeto de la medida solicitada sea idóneo y trajo a colación el artículo 3 incisos 2 y 4 de la mencionada norma. Sostuvo que es evidente que, si se pretende controvertir los alcances de una ley o, en su caso, discutir si serían aplicables, tal pretensión constituye una cuestión de fondo que excede el ámbito meramente cautelar, verificándose una identidad total y sustancial.

Señaló la evidente afectación de los recursos y bienes del estado y que resulta claro que debe revocarse el otorgamiento de dicha medida pues queda indudablemente comprendida en la situación que describe el artículo 9 de la Ley 26.854 que establece que: “Los jueces no podrán dictar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los bienes o recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias”.

Para el caso en que no se hiciese lugar a la apelación, mantuvo la cuestión constitucional por cuestión federal simple y arbitrariedad.

El Dr. Aníbal Pineda dijo:

1) CORVEN MOTORS ARGENTINA S.A. interpuso acción meramente declarativa de inconstitucionalidad contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, a fin de que se despejara la situación generada por la incertidumbre

legal que le ocasiona la vigencia del artículo 39 de la Ley 24.073, el artículo 4 de la Ley 25.561 y artículo 5 del Decreto 214/02, y en general toda aquella normativa legal y/o reglamentaria que impide la aplicación del Ajuste por Inflación en la determinación del Impuesto a las Ganancias previsto en el Título VI de la Ley 20.628, en relación a los período fiscal 2018.

Solicitó como medida cautelar que se ordenara a la AFIP-DGI que se abstuviera de reclamar, en cualquier instancia, la diferencia económica resultante en función de la pertinente aplicación del ajuste por inflación para el período fiscal 2018 del Impuesto a las Ganancias, en relación al monto que surge como diferencia a ingresar conforme la pretensión del Fisco, sin aplicar el ajuste por inflación al período citado, el que se eleva a la suma de \$81.016.242,01, a lo que el juez a quo no hizo lugar (resolución del 01 de julio de 2019, fs. 87/94 vta.).

Posteriormente, la accionante amplió su demanda, y solicitó nueva medida cautelar, a fin de que la AFIP-DGI se abstuviera de reclamar la diferencia económica resultante de \$81.016.242,01, conforme la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2018, hasta el momento de la sentencia definitiva, a lo que finalmente el juez a quo accedió (fs. 95/104 vta.).

2) Se advierte que la medida cautelar venida en revisión fue concedida por el término de 6 meses (art. 5 Ley 26. 854) a contar desde su dictado, esto es, el 26 de septiembre de 2019 Asimismo, según decreto firme del 4 de diciembre de 2019, su apelación fue concedida con efecto suspensivo que impacta sobre la eficacia inmediata de la medida en revisión. Si bien el juez fundó su decisión en los términos del artículo 250 incisos 2° y 3° del CPCCN, debe considerarse que la apelación fue otorgada con efecto suspensivo (art. 13 inc.3 segunda parte ley 26854).

Por otro lado, es de considerar que la ley de cautelares contra el Estado dispone: “1. La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) Se acreditare sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto; d) La no afectación del interés público; e) Que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles (...) 3. La providencia que suspenda los efectos de un acto estatal será recurrible por vía de reposición; también será admisible la apelación, subsidiaria o directa. El recurso de apelación interpuesto contra la providencia cautelar que suspenda, total o parcialmente, los efectos de una disposición legal o un reglamento del mismo rango jerárquico, tendrá efecto suspensivo, salvo que se encontrare comprometida la tutela de los supuestos enumerados en el artículo 2°, inciso 2.” (art. 13 inciso 3° segunda parte de la Ley 26.854).

Si bien el peticionante encuadró su petición dentro de las medidas de no innovar (ver fs. 97), el supuesto transcrito es de aplicación al caso, desde que lo peticionado no es otra

cosa que la suspensión de una norma de carácter general que impide la aplicación del ajuste por inflación pretendido por la accionante. Por lo que, habiéndose concedido el recurso en trato con efecto suspensivo según los prescribe la ley, corresponde tratar el recurso incoado.

3) Es sabido que toda medida cautelar debe ser apreciada con criterio restrictivo, por lo que los jueces deben extremar la prudencia en la apreciación de los recaudos para su admisión. Esta característica se acentúa cuando la medida se dirige respecto de la aplicación de lo dispuesto por normas emanadas del Poder Legislativo o de actos de la Administración Pública.

En ese orden de ideas, esta Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, en los autos caratulados “Pieza Separada en MONTI, Raúl Jorge c/ ANSeS – AFIP s/ Acción Mere Declarativa de Derecho”, expediente Nro. FRO 93008904/2012, ha sostenido que “Para solicitar como media cautelar la suspensión judicial de los efectos de un acto administrativo, el peticionario debe demostrar prima facie una ilegalidad o arbitrariedad que le causa agravio a un derecho subjetivo protegido por el orden jurídico, analizando la medida con criterio restrictivo. Esta característica se acentúa cuando la medida se dirige respecto de la aplicación de lo dispuesto por normas emanadas del Poder Legislativo o de actos de la Administración Pública, que gozan de presunción de legitimidad y tienen una condición de ejecutorias que los tribunales no pueden detener o impedir, salvo razones excepcionales. De no ser así, los órganos de la Administración Pública se verían imposibilitados de actuar, con la consecuente paralización de los actos necesarios para su desempeño...”.

Asimismo, es de tener especial consideración que para el caso rige una ley específica – Ley 26.854 en la que la actora encuadró su petición que regula los requisitos de admisibilidad de las medidas cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado.

Los artículos 13, 14 y 15 de la mentada ley, tipifican tres clases de medidas cautelares: a- la suspensión de los efectos de un acto estatal; b- la medida innovativa; y la medida de no innovar. Estos artículos disponen los requisitos de admisibilidad cuyo cumplimiento debe ser verificado en oportunidad del estudio de su procedencia.

Conforme lo expuesto, la procedencia de medidas cautelares de este tipo no difiere de las demás precautorias en cuanto a la reunión de presupuestos. La diferencia se encuentra en afirmaciones respecto a señalar que la verosimilitud en el derecho debe ser apreciada con mayor rigurosidad en razón del principio de ejecutoriedad del acto administrativo y/o presunción de legitimidad del acto legislativo

Conteste con ello afirma la doctrina: “la verosimilitud del derecho está aumentada en el presente caso, pues no se pretende el concepto general que estima como probable el derecho reclamado, sino que esa probabilidad debe ser cercana a la certeza” Otro de los presupuestos indispensables es la existencia de peligro en la demora (artículo 230, inciso 2° C.P.C.C.N.). Esto significa que debe existir un temor grave y fundado en el

sentido de que el derecho que se va a reclamar se pierda, se deteriore o sufra un menoscabo durante la sustanciación del proceso, A ello, cabe agregar que la Ley n° 26.854 de Medidas Cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado Nacional (sancionada el 24 de abril de 2013), establece en su artículo 3° inciso 4 que las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal y en virtud del artículo 9 que debe tenerse presente la afectación de los recursos y bienes del Estado.

4) Adentrándonos en el tratamiento de los agravios esgrimidos por la apelante, no escapa al análisis de la procedencia de la cautelar, que la medida se solicitó en el marco de la promoción de una acción meramente declarativa, en los términos del artículo 322 del CPCCN.

La CSJN ha admitido este tipo de medidas ya que “La sola circunstancia de tratarse de una acción mere declarativa no excluye la procedencia de medidas precautorias en tanto éstas tienden a evitar el riesgo de que, durante el transcurso del proceso, el proceso que pudiera reconocer o actuar el derecho pierda virtualidad y ese riesgo puede existir no sólo en el supuesto de las acciones de condena sino también en las declaraciones de certeza en la medida en que se afecte de cualquier manera aquél cuyo reconocimiento se persigue Las premisas apuntadas llevan al rechazo de la apelación en este punto.

5) En cuanto al planteo referido a la identidad de objeto, debe tenerse presente que el preciso objeto de la demanda consiste en que sea despejada la situación generada por la incertidumbre legal que ocasiona a la actora la vigencia del artículo 39 de la Ley 24.073, el artículo 4° de la Ley 25.561 y el artículo 5° del Decreto 214/02, y en general toda la normativa legal y/o reglamentaria que impide la aplicación del Ajuste por Inflación en la determinación del Impuesto a las Ganancias previsto en el Título VI de la Ley 20.628 en relación al período fiscal 2018 , y lo pretendido cautelarmente consiste en que se ordene a la AFIP-DGI que abstuviera de reclamar por cualquier vía, la diferencia económica resultante de \$81.016.242,01, conforme la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2018, hasta el momento de la sentencia definitiva.

En este sentido se ha puntualizado que: “Las medidas cautelares son instrumentales, por cuanto carecen de un fin en sí mismas, y se encuentran subordinadas y ordenadas funcionalmente a un proceso principal del cual dependen, en miras a asegurar el cumplimiento de la sentencia a dictarse en aquél, y sin que a ello se oponga la coincidencia material que pudiese existir entre el objeto de aquéllas y el de la pretensión o petición de fondo” “...La coincidencia sustancial entre el objeto mediato de la pretensión cautelar y el de la pretensión de fondo no importa desconocer el carácter instrumental de la primera “Es que aun del hecho de que pueda mediar identidad sustancial entre la materia de la pretensión cautelar y la pretensión de fondo no se sigue que por ello no exista esa autonomía en el contexto descripto, desde que una y otra pretensiones no son jurídicamente idénticas, a punto tal que difieren en la causa y, cuando menos, en la estabilidad y extensión de su objeto mediato o más bien de la

resolución que la admite. En el primer caso, la causa de la pretensión cautelar reside en o supone la acreditación de hechos que demuestren simplemente un grado aceptable de verosimilitud o apariencia del derecho invocado y el peligro en la demora a partir de un conocimiento periférico o “superficial”, y aspiran a una anticipación, en términos generales, que autorice a obtener una tutela provisional de los bienes o respecto de las personas involucradas en el proceso... En cambio, en la pretensión de fondo, la causa apunta más bien a la demostración de la certeza plena de la existencia del derecho debatido, sea que para ello se comprenda o aprehenda exhaustivamente a toda la relación jurídica o, por el contrario, a un fragmento o parcela de la misma, y al reconocimiento definitivo del derecho en y para ese proceso o para éste y cualquier otro que pudiese plantearse activa o pasivamente”

Por lo expuesto, no se encuentra mérito para receptar el agravio invocado por la demandada para que la resolución recurrida sea revocada, desde que por esta medida se requiere la abstención del cobro por parte del Fisco de la diferencia que resulte de aplicar el ajuste por inflación, respecto de un solo período (2018) ante la inminencia de su presentación.

6) En lo que hace al requisito de verosimilitud del derecho, de la prueba rendida en autos, al menos de la que cuento en esta etapa preliminar, surge que se acompañó documental contable correspondiente a los ejercicios finalizados el 31/12/2018 y 2017, estado de evolución del patrimonio neto, notas a los estados contables y otros cuadros comparativos de los activos intangibles, las inversiones y activo y pasivo en moneda extranjera, información sobre gastos y su aplicación art. 64 inc. B) Ley 19.550 (fs. 5/28). Asimismo, obra un informe contable certificado por el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de la provincia de Santa Fe, sobre resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo suscripto por la C.P.N. Sandra Edit Pelaez (fs. 44/52).

De su análisis, se desprende que el impuesto tendría, en principio, una incidencia del 149% del resultado contable del ejercicio fiscal del año 2018 y que el tributo determinado, sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación sería de \$101.508.303,40, por lo que la diferencia a pagar al aplicar dicho ajuste (y cuya determinación por parte de la demandada se pretende evitar) sería de \$81.016.242,01, ya que el impuesto ascendería a \$20.492.061,39.

Estos resultados deben ser analizados bajo la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia la Nación en el fallo “Candy”, De lo expuesto en esta etapa embrionaria se desprende que, teniendo en cuenta que el informe acompañado por la actora no ha sido objetado por la demandada al contestar el traslado o al apelar, y sin otro argumento que lo desvirtúe, del cálculo formulado por la CPN Sandra Edit Pelaez se desprende que, el porcentaje que debería ingresar en concepto de impuesto a las ganancias excedería el fijado por el Máximo Tribunal -en el fallo señalado- encontrándose acreditada prima facie la confiscatoriedad del tributo.

7) En cuanto al requisito de peligro en la demora, encuentra su fundamento en la posibilidad de un perjuicio o menoscabo económico en la actividad de la actora de tal gravedad que impida una reparación ulterior, especialmente si se tiene en cuenta que de abonar el monto señalado (\$81.016.242,01) impactaría directamente en el patrimonio de la empresa.

Respecto de la mención formulada por la demandada sobre la afectación a los bienes del Estado, este punto también debe desestimarse en virtud de que, del escrito recursivo se desprende una simple transcripción del artículo que contiene esta limitación, sin argumentación acabada alguna que sustente el impacto que causaría el otorgamiento de esta tutela en los recursos del erario público.

La simple enunciación de este requisito no puede ser óbice para que, en este caso puntual y con los elementos con los que se cuenta, se tomen medidas útiles y efectivas a fin de evitar un perjuicio innecesario e irreparable en el patrimonio de la empresa.

Por todo lo expuesto, considero que corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar la resolución apelada, difiriendo la condena en costas hasta el dictado de la sentencia de fondo.

Ahora bien, atento el monto de la diferencia existente entre el impuesto pretendido por la AFIP y el requerido por el actor, la caución dispuesta por el Juez a quo podría ser insuficiente a los efectos de la eventual reparación del daño, por lo cual corresponde ampliarla a la suma de cincuenta millones de pesos (\$ 50.000.000).

Así voto.

El Dr. José Guillermo Toledo dijo:

Que adhiere a la solución propuesta por el colega preopinante.

Por tanto,

SE RESUELVE:

I) Confirmar parcialmente la Resolución del 26 de septiembre de 2019 (fs. 127/136 vta.) en cuanto ha sido materia de apelación. II) Ampliar la caución real impuesta a la suma de cincuenta millones de pesos (\$ 50.000.000). III) Diferir la imposición sobre costas al momento de dictarse sentencia definitiva en la causa. IV) Insertar, hacer saber, comunicar en la forma dispuesta por Acordada n° 15/13 de la C.S.J.N. y oportunamente, devolver los autos al juzgado de origen.

BIBLIOGRAFIA

- Balzarotti, Guillermo C., “Tratamiento fiscal a los intereses y diferencias de cambio”, IMP, 1661, XLIII-B, 85,
- LL.Bello, Alberto M. y Zunino, Rodolfo G., “Efectos post reforma del ajuste por inflación impositivo”, Revista Impuestos y Práctica Profesional N° 60, septiembre de 2019, Ed. Thomson Reuters, págs. 38 a 50.
- Churchill, Neil, “Don’t let inflation get the best of you”, Harvard Business Review, marzo-abril, 1982, p. 6.
- Díaz, Vicente Oscar, “Evolución de la Imposición sobre la renta en la República Argentina. Al cumplirse 75 años de su creación”, Director: Enrique L. Scalone, 1ª ed., Edicon, 2008, citando a Kevis Holmes, “The Concept of Income”, IBDF Documentation, Holanda, 2001.Fernández, Luis O., “El ajuste impositivo por inflación (primera parte)”, Con-sultor Tributario Errepar, N° 150, agosto de 2018.
- Fernández, Luis O., “Impuesto a las Ganancias”, Ed. La Ley, p. 587.
- Fowler Newton, Enrique, “Normas Internacionales de Información Financiera”, 1ª ed., Ed. La Ley, p. 119.Frachebourg, Fernand, “El balance impositivo”, Ed. Oresme, 1953.175-anexos ajuste por inflacion.indd 20311/5/19 10:30 AM
- Gebhardt, Jorge, “Un análisis de las reformas introducidas al ajuste por inflación impositivo e ideas acerca de la modificación del régimen”, XVI Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), Comisión N° 3: Impuesto a las ganancias (ley 23.260). Ajuste impositivo por inflación, Ciudad de Mar del Plata, 6, 7 y 8 de noviembre de 1986.
- Goldemberg, Cecilia E., “Los aumentos de capital ante el ajuste por inflación. La Información”, tomo LVI, 257.Hernandorena, Ana R. y García, Fernando D., “Ajuste por inflación: caso práctico de la Ley 21.894”, Derecho Fiscal, tomo XXIX, enero-junio de 1980, p. 589.
- Jarach, Dino, “Impuesto a las ganancias”, Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1980.
- Koss, Ricardo, “Efectos de la inflación en la determinación del impuesto a las ganancias”, Errepar, DTE, tomo XXXIX, octubre de 2018
- López Santiso, Horacio y García, Fernando D., “Ajuste impositivo por inflación. Ley 23.260”, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1988.
- Martín, Julián Alberto, “Impuesto a las Ganancias. Análisis Integral, Técnico y Práctico”, Ed. Tributaria, Buenos Aires, 1994.
- Reig, Enrique J., “Impuesto a las Ganancias”, 7ª ed., Ediciones Macchi, Capítulo VII - Contabilidad Fiscal: concepto y diferencias con el balance comercial.
- Reig, Enrique J., “Contabilidad vs. Impuestos”, Revista OIKOS de Posgrado, Investigación y Doctorado, Año I, N° 2, noviembre de 1993, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, ps. 31/35.

- Reig, Enrique J., “Impuesto a las ganancias”, 11ª ed., Ediciones Macchi, abril de 2006.
- Reig, Gebhardt y Malvitano, “Impuesto a las ganancias”, 12ª ed. ampliada y actualizada, Errepar, p. 743.
- Schindel, Ángel, “Ajuste Impositivo por Inflación”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978.

ÍNDICE

1. PRÓLOGO.....	2
2. CAPÍTULO 1. Reseña histórica.....	3
3. CAPÍTULO 2. Situación actual.....	6
4. CAPITULO 3. Distorsiones provocadas por el estado actual de las normas.....	10
5. CAPITULO 4. Jurisprudencia reciente.....	14
6. Bibliografía.....	33