

Impuesto A Las Ganancias Ajuste Por Inflacion Procedencia

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las Ganancias. Ajuste por inflación. Procedencia

Se confirma el fallo que hizo lugar a la demanda entablada, declarando la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073 y normas concordantes, y ordenándose recibir y/o admitir a la actora la liquidación del Impuesto a las Ganancias con la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, ya que se ha acreditado la afectación real del principio de capacidad contributiva y de confiscatoriedad de la empresa accionante.

En la Ciudad de Córdoba a veintiocho días del mes de agosto del año dos mil diecinueve, reunida en Acuerdo la Sala ?A? de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: ?TECME S.A. C/ A.F.I.P. - D.G.I. - ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO? (Expte. FCB 24649/2016/CA3), venidos a conocimiento del Tribunal en virtud de los recursos de apelación interpuestos, por un lado, por el apoderado de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (fs. 435/vta.), y por el otro, por el apoderado de la parte actora (fs. 436/vta.), ambos en contra de la Resolución de fecha 26 de octubre de 2.018 dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba que -en su parte pertinente- dispuso hacer lugar a la demanda entablada por ?TECME S.A.? en contra de AFIP- DGI, y en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley 24.073 y de toda otra normativa legal o reglamentaria dictada en su aplicación al caso concreto, ordenándose recibir y /o admitir a la actora la liquidación del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2016, con la aplicación del mecanismo de Ajuste por Inflación. Asimismo, ordenó que el Organismo Fiscal se abstenga de iniciar acciones que impliquen la ejecución forzada del pago del impuesto que se determine de oficio, hasta tanto se encuentre firme el pronunciamiento apelado. A su vez, impuso las costas en el orden causado y reguló los honorarios de los apoderados de la parte actora en un ...% sobre el monto económico involucrado en el proceso, por todo concepto, en conjunto y en la proporción de ley; como así también a los peritos intervinientes, sin hacer lo propio con los correspondientes a la representación jurídica de la demandada por tratarse de profesionales a sueldo de su mandante, en virtud del art. 2 de la ley arancelaria vigente.- Puestos los autos a resolución de la Sala los señores Jueces emiten sus votos en el siguiente orden: GRACIELA S. MONTESI - EDUARDO AVALOS - IGNACIO M. VELEZ FUNES.- La señora Juez de Cámara, doctora GRACIELA S. MONTESI, dijo: I.- Llegan las presentes actuaciones a conocimiento y decisión de este Tribunal de Alzada, en virtud de los recursos de apelación interpuestos, por un lado, por el apoderado de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (fs. 435/vta.), y por el otro, por el apoderado de la parte actora (fs. 436/vta.), ambos en contra de la Resolución de fecha 26 de octubre de 2.018 dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba que -en su parte pertinente- dispuso hacer lugar a la demanda entablada por ?TECME S.A.? en contra de AFIP- DGI, y en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley 24.073 y de toda otra normativa legal o reglamentaria dictada en su aplicación al caso concreto, ordenándose recibir y /o admitir a la actora la liquidación del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2016, con la aplicación del mecanismo de Ajuste por Inflación. Asimismo, ordenó que el Organismo Fiscal se abstenga de iniciar acciones que impliquen la ejecución forzada del pago del impuesto que se determine de oficio, hasta tanto se encuentre firme el pronunciamiento apelado. A su vez, impuso las costas en el orden causado y reguló los honorarios de los apoderados de la parte actora en un ...% sobre el monto económico involucrado en el proceso, por todo concepto, en conjunto y en la proporción de ley; como así también a los peritos intervinientes, sin hacer lo propio con los correspondientes a la representación jurídica de la demandada por tratarse de profesionales a sueldo de su mandante, en virtud del art. 2 de la ley arancelaria vigente (fs. 427/434). II.- Contra el resolutorio antes mencionado, apela en primer lugar el apoderado de la empresa accionante, doctor Eduardo M. Gil Roca, con el patrocinio letrado del Dr. Agustín Patat, fundando su recurso de apelación por la imposición de costas dispuesta en la instancia anterior; y en cuanto a la regulación de honorarios practicada a su favor. En relación a las costas, aducen que el Sentenciante al imponerlas por el orden causado, se aparta tanto de la regla general del art. 68 del CPCCN que consagra el principio general de la derrota en su primera parte, como así también de la necesidad de fundar cualquier excepción que el tribunal considere procedente. Agregan que no resulta fundamento suficiente para apartarse del mentado principio general de imposición de costas, remitirse a cuestiones interpretativas que justificarían la supuesta existencia de ?controversias y diferentes posturas? dado que a casi diez años del dictado del leading case ?Candy?, dicho fundamento es alejado de la realidad, además de la copiosa jurisprudencia en el mismo sentido expuesta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en donde se ratifica la doctrina del citado fallo y que claramente abarca el caso de su mandante. Citan jurisprudencia del Alto Tribunal y de esta Cámara Federal de Apelaciones avalando su postura. Seguidamente, cuestionan la regulación de honorarios practicada, ya que estiman no meritúa correctamente la labor profesional desarrollada, regulando el mínimo establecido por la ley de aranceles y honorarios N° 21.839. Desarrollan una síntesis

de las labores llevadas a cabo en los presentes obrados, invocando la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y la aplicación el criterio de la realidad económica. Citan jurisprudencia y hacen reserva del Caso Federal (fs. 441/452vta.). A continuación expresa agravios el representante de la AFIP - DGI, Dr. Pedro Emilio Salvadeo, quien luego de realizar una breve reseña de los antecedentes de la causa y de la sentencia atacada, se agravia en primer lugar en cuanto el Inferior entendió reunidos los requisitos de la acción declarativa de certeza prevista en el artículo 322 del CPCCN, lo que desde su punto de vista no sería así. Destaca que todas las expresiones de la actora son tendientes a encasillar la supuesta ganancia ficticia como atentatoria de la Constitución Nacional y como un peligro inminente que resultan absolutamente inaplicables al caso y solo encubrirían una conducta tendiente a evitar el pago de un tributo en su justa medida y así dilatar el legítimo ejercicio de fiscalización que debe desplegar su representada, distorsionando así las reglas del debido proceso. Afirma que no hay estado de incertidumbre ni posibilidad de daño o perjuicio actual, y sí existen otras vías legales, pues ninguno de estos requisitos se presenta en el caso con una entidad tal que justifique la acción impetrada. Sostiene que si bien la CSJN y el Fuero receptaron y permitieron el avance de acciones declarativas de certeza en las cuales se cuestionaron la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, la presente causa resulta diferente a otras, en tanto la actora presentó la declaración jurada aplicando el ajuste por inflación por lo cual, no se presentaría la posibilidad de una intimación fiscal inminente que le pudiera ocasionar un daño actual o futuro. Como segundo agravio se queja respecto a lo resuelto sobre el fondo de la cuestión, señalando que se trata de un fallo arbitrario ya que ha declarado la inconstitucionalidad de toda una normativa vigente sin fundamento suficiente y en base a afirmaciones dogmáticas, ordenando la aplicación de un mecanismo de actualización que se encuentra tácitamente derogado. En este sentido, se agravia por cuanto el Inferior sostiene que del examen de la prueba pericial oficial llevada a cabo se ha demostrado la diferencia en la carga impositiva y que de no aplicarse el ajuste, el tributo excedería lo razonable a la jurisprudencia citada en el caso "Opizzo" y en "Candy", además de que considera que en el procedimiento utilizado no se manejaron índices con sustento legal, por lo tanto no pueden ser considerado como prueba válida. En tercer lugar, entiende que la aplicación del mecanismo "ajuste por inflación" no encuentra apoyo normativo alguno, puesto que el mismo ha quedado sin efecto, por lo que hasta tanto una nueva ley disponga la posibilidad de efectuarlo, derogando los resultados de la disposición contenida en el signado artículo 39 de la Ley N° 24.073 (B.O. 13/04/1992), y por la ley 25.561, que en su art. 4to. dispone la continuidad de la derogación de las normas que establecen o autorizan algún tipo de indexación, los sujetos comprendidos en el título VI de la ley del gravamen, no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos. Afirma que no compete al Poder Judicial el ejercicio en forma expresa o tácita de funciones que corresponden a los restantes poderes, pues la adopción de una posición contraria puede implicar un menoscabo al principio de separación de poderes. Cita jurisprudencia, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución cuestionada con costas a cargo de la actora (fs. 453/470vta.). A fs. 473/497vta. obra agregada la contestación de agravios de la parte actora, quién solicita en definitiva el rechazo del recurso de apelación deducido y consecuentemente, la confirmación de la sentencia recurrida, términos a los que me remito en honor a la brevedad; como así también a fs. 498/502vta. los de AFIP-DGI, quien por los motivos allí brindados, solicita el rechazo de la pretensión contraria, con costas. III.- A mérito de la reseña que antecede, la cuestión a resolver se circunscribe a analizar: a) la procedencia de la vía intentada por la parte actora; b) si resulta ajustada a derecho la sentencia dictada por el Juez de grado que declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley 24.073 y de toda otra normativa legal o reglamentaria dictada en su consecuencia que impidan la aplicación del ajuste por inflación que regulan los arts. 94 y siguientes de la ley 20.628, a los efectos de la liquidación del Impuesto a las Ganancias del accionante para el ejercicio fiscal 2016, quedando habilitada a presentar sus DDJJ con arreglo a este mecanismo; c) si resulta ajustada a derecho la imposición de costas y la regulación de honorarios practicada a favor de los apoderados de la parte actora. IV.- En respuesta a las quejas deducidas, corresponde abordar el primer punto sometido a estudio, vinculado a la vía procesal intentada. Así, cabe tener presente que el art. 322 del CPCCN dispone: "Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente...?". Al respecto resulta pertinente destacar que: "...las sentencias de pura declaración son las que estiman la demanda del actor cuando tiende, no a la realización del derecho, sino cuando se limita a pedir que sea declarada la existencia del derecho o la inexistencia del derecho ajeno..." (Chioyenda, Giuseppe, "Curso de Derecho Procesal Civil", Ed. Cárdenas, t. IV, México, 1998, p. 86). Asimismo, en relación al otro requisito contemplado en el art. 322 de la Ley de rito, esto es, que la falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión al actor, se entendió: "...la incertidumbre manifestada sobre los alcances y modalidades de su relación con el Estado según la conclusión que se adopte, producirán determinados efectos jurídicos que pueden acarrear un daño sobre el patrimonio de los reclamantes y esta posibilidad de daño hace a la procedencia de las acciones declarativas del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que exige solamente que la falta de certeza sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica pueda producir un perjuicio o

lesión actual al demandante (C.S., noviembre 5, 1996. - DE BERNARDI, Etzel c/Provincia de Buenos Aires, LA LEY, 1998-D, 844). No estamos en presencia de cuestiones meramente teóricas (ED. 130 550), sino ante la posibilidad cierta de un peligro de daño generado en el estado de incertidumbre acerca de la obligatoriedad de continuar tributando en condiciones diversas. En concreto, resulta probable la existencia de un daño, lo que de por sí deja perfectamente justificada la existencia del estado de incertidumbre invocado y la pretensión de que ello sea despejado por el tribunal...?. Por último, y en lo atinente a la inexistencia de otro medio legal para poner fin en forma inmediata al estado de incertidumbre imperante se sostuvo: ?... la finalidad de esta acción es eliminar en forma inmediata el estado de duda razonable que repercute sobre el patrimonio del supuesto afectado, buscando así reinstaurar el imperio del derecho?. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que si bien la misma ?...no está destinada a reemplazar los medios ordinarios instituidos para la solución de controversias, su exclusión por la existencia de otros procedimientos administrativos no puede fundarse en la apreciación meramente ritual toda vez que la institución tiene por objeto una efectiva protección de derechos más que una ordenación o resguardo de competencias...? (C.S.J.N., marzo 15-983, ?MORENO, José y otros c/ Caja Nac. de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles? D.T. 983- 869). Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: ?CSJ 62/2010 (46-E) ORIGINARIO Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. C/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad?, de fecha 29/04/2015, entendió que la acción declarativa es la vía idónea para suscitar la intervención de ese Tribunal, pues no se trataba de dar solución a una hipótesis abstracta sobre los efectos de aplicación de una ley tributaria, sino ?...fijar la relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto...? (Fallos: 311:421; 318:30; 323:1206; 327:1034, y CSJ 481/2003 (39-a) ?ARGENOVA S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ Acción Declarativa?, sentencia del 14 de diciembre de 2010). Por lo tanto, es dable concluir que en autos se encuentran acreditados los extremos exigidos por el art. 322 del CPCCN a los fines de la procedencia formal de la acción impetrada por la firma actora.

V.- Ingresando ahora al estudio de la cuestión de fondo, resulta oportuno remarcar que a través de la presente acción declarativa intentada, la parte actora requiere un pronunciamiento concreto sobre la procedencia, alcance y extensión de la pretensión fiscal de la accionada respecto a la obligación de pago del Impuesto a las Ganancias, período fiscal correspondiente al ejercicio 2.016, y se haga cesar el estado de incertidumbre sobre el derecho del Fisco, solicitando se declare la inconstitucionalidad de los arts. 39 de la Ley 24.073, 4° de la Ley 25.561 y 5° del Decreto 214/02 en lo que respecta al ajuste por inflación computable en las declaraciones juradas del impuesto por el período fiscal señalado. Pide en definitiva una declaración judicial de certeza determinando si corresponde que la Empresa presente su declaración jurada del impuesto en cuestión, conforme a los mecanismos de ajuste por inflación mencionados.

En estos términos, cabe recordar lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas ?Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ Amparo?, del 30/06/05 (Fallos 328:2567) y ?CANDY S.A. c/ AFIP y otros s/ Acción de Amparo?, del 3/07/09 (Fallos 332:1571). Así, cabe destacar que con fecha 23 de junio de 2.008, en atención a la existencia de criterios jurisprudenciales divergentes y contradictorios en relación al tema que nos ocupa, este Tribunal, con su anterior integración, convocó a reunión plenaria y dictó en los autos caratulados: ?OPIZZO, María Leticia c/ E.N.A. - A.F.I.P. - Acción Declarativa de Certeza? , sentencia plenaria N° 41 de las Salas ?A? y ?B? (Protocolo de Fallos Plenarios a fs. 38/56), donde resolvió por unanimidad ?Declarar que son inconstitucionales los arts. 39 de la Ley 24.073, art. 4° de la Ley 25.561 en cuanto modifican los arts. 7 y 10 de la Ley 23.928 y el art. 5° del Decreto 214/02 y toda otra norma concordante que impida el ajuste por inflación que regulan los arts. 94 y siguientes de la Ley N° 20.628, a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal del año 2002 con la aplicación de ese mecanismo contable?, y por mayoría, ?... Establecer que la declaración de inconstitucionalidad referida anteriormente lo es para cada caso particular y concreto, siempre que -por no tratarse sólo de una cuestión de puro derecho- se demuestre a través de la prueba rendida la confiscatoriedad y/o el supuesto de hecho que torna aplicable el ajuste por inflación?. En tal sentido, lo que importa a los efectos de la pertinencia de la pretensión esgrimida, es dilucidar si a través de los medios probatorios rendidos en la causa se ha logrado determinar la afectación de los principios jurídicos constitucionales que comprenden las restricciones al poder tributario del Estado y en consecuencia, declarar la constitucionalidad o no de la prohibición del ajuste por inflación de los balances a efectos de liquidar el impuesto a las ganancias por el período en cuestión.

Así, en el mentado plenario se expresó puntualmente que ?... La situación económica de confiscatoriedad que conceptualmente se verifica como tal y que alcanza a un patrimonio no ajustado en sus balances, implica que la contribución resultante por esa prohibición absorbe una parte sustancial del patrimonio de la persona, de sus rentas o del valor de un bien determinado relacionado con la aplicación del tributo que reclama, sobre la base de valores aparentes o ficticios que lesionan el real o específico derecho de propiedad. La creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y en consecuencia, no es lícito desde el punto de vista constitucional aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por ley (CSJN., Fallos 180:384; 184:542; 195:59, entre otros). Del mismo modo ninguna carga tributaria puede ser exigida a los contribuyentes y responsables sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada

por el único poder del Estado investido de tales atribuciones: el Congreso de la Nación (Fallos: 316:2329)...?. Por ello, y reforzando la necesidad de adecuación de las leyes a la realidad económica se dijo que "...ante el resurgimiento innegable objetivamente de la inflación en nuestro país, las prerrogativas que regulan el ajuste por inflación para los balances contables recobran vigencia y como tal obligan a su plena aplicación, como lo autorizó antaño el art. 94 de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628. En épocas de inflación se producen variaciones en el valor de la moneda que a fin de determinar efectivamente la renta, no se puede contar con una unidad de medida homogénea, salvo que dichas variaciones sean corregidas. El mecanismo idóneo para ello es el ajuste por inflación tendiente precisamente a evitar que las variaciones en el valor de la moneda no distorsionen la renta efectivamente obtenida durante el ejercicio fiscal que se liquida para establecer la base imponible sobre la cual deberá determinarse el impuesto a las ganancias...?. (sin destacar el original). Continuando con el razonamiento, en dicha resolución también se sostuvo que "...La prohibición de ajustar los balances con el ajuste por inflación contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628, correspondientes al ejercicio 2002, contradice el orden constitucional en perjuicio de la actora, puesto que es público y notoria la aparición del fenómeno inflacionario con posterioridad a los sucesos acaecidos a los fines de 2001 y comienzos del año 2002, que previa salida de la convertibilidad, dieron lugar al dictado de una diversidad de normas declaradas inconstitucionales por esta Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba en los precedentes ?LEMA? y ?MARTINEZ?- que dispusieron la pesificación de las obligaciones en moneda extranjera y la fijación de un tipo de cambio oficial del dólar estadounidense a U\$S 1 = \$ 1,40, originando aquellas medidas una alza sorpresiva y significativa en los precios y una profunda modificación en los índices económicos utilizados como parámetros de ajuste. El impedimento que traen aparejada las disposiciones de la AFIP (en especial la Nota Externa N° 10/02) vulneran, entre otros, los principios de igualdad en iguales circunstancias y por ende afectan la legalidad, capacidad contributiva y la garantía constitucional de no confiscatoriedad reconocidos a favor de todos los ciudadanos por nuestra Carta Magna. La Constitución Nacional de la República Argentina, en su artículo 16 expresa que: "...la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas...?. Este principio ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio reglamentario por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que lo infringe, cuando excede los límites del correcto ejercicio del poder de policía que están ínsitos en la misma Constitución Nacional (razonabilidad de la ley reglamentaria, intimidad personal, desnaturalización del precepto constitucional y principio de reserva)...?. Finalmente y a modo de conclusión del desarrollo expuesto en aquel pronunciamiento plenario, se concluyó que "...al no haberse derogado expresa, concreta y específicamente la normativa que regula el proceso de ajuste por inflación para los estados contables, se debía liquidar el Impuesto a las Ganancias -conforme lo regula el Título VI de la Ley 20.628 y modificatorias-, siempre que acaeciera el presupuesto fáctico o de hecho que lo torna aplicable, siendo así inconstitucionales las normas que lo impidan...?. VI.- Aplicando al caso de autos las consideraciones expuestas, y sin perder de vista el pronunciamiento de nuestro más Alto Tribunal de julio de 2.009 en autos ?CANDY S.A. c/AFIP y otros? (Fallos 322:1571), donde poniendo especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor y teniendo en cuenta que el año 2.002 se encontró signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país, consideró que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resultaba inaplicable en la medida que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo a dichos parámetros, insumió una porción sustancial de las rentas obtenidas por el actor, excediendo cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad en el caso concreto (Fallo 332:1571). Es decir, a lo que se aspira en función de la prueba pericial contable ofrecida es a establecer en este caso puntual, si la determinación del impuesto referenciado, sin ajuste y con ajuste por inflación, muestra una diferencia de magnitud tal que convierta el impuesto así determinado en verdaderamente confiscatorio y violatorio de la capacidad contributiva de la accionante, no solo por el monto a que asciende, sino también y especialmente, porque lo que se está gravando, resultan ser ganancias irreales o meramente nominales. Así, en base al informe pericial contable de fs. 374/383vta. acompañado, el que fuera realizado por la Contadora Pública Oficial María Ester Medina, sobre la posición fiscal de la empresa según valores históricos y valores ajustados por inflación, todo ello con la conformidad del consultor técnico de la parte actora, Cr. Alberto F. Asensio, entiendo que se ha acreditado en la especie la afectación real del principio de capacidad contributiva y de confiscatoriedad de la empresa accionante. Más aun teniendo en cuenta que el resultado contable antes del Impuesto a las Ganancias sin aplicar el mecanismo impositivo de ?ajuste por inflación? correspondiente al ejercicio fiscal del año 2.016, asciende a la suma de Pesos Cincuenta y dos millones ciento doce mil trescientos ochenta y ocho (\$ 52.112.388), siendo el resultado contable antes del Impuesto a las Ganancias aplicando el mecanismo impositivo de ?ajuste por inflación?, de Pesos Dieciocho Millones doscientos treinta y nueve mil trescientos treinta y cinco con cincuenta y cinco centavos (\$ 18.239.335,55). Asimismo, en el mentado informe pericial se dictaminó, considerando las variables inflacionarias sobre la totalidad de las rentas alcanzadas por el impuesto, una ganancia imponible de Pesos Veintiocho millones cuatrocientos cincuenta mil ciento treinta (\$ 28.450.130) para el periodo

2.016, variando el importe a Pesos Nueve millones novecientos cincuenta y siete mil quinientos cuarenta y cinco con cincuenta centavos (\$ 9.957.545,50), calculando el mismo impuesto en igual periodo ajustado por inflación. En este sentido, la diferencia de impuesto que la sociedad hubiera tenido que soportar de no aplicarse los mecanismos de ajuste por inflación indicados en el punto de pericia, ascienden a la suma de Pesos Ocho millones doscientos ochenta y un mil setecientos noventa con cincuenta centavos (\$ 8.281.790,50); y la alícuota efectiva del impuesto determinado sin ajuste, respecto del resultado impositivo ajustado, resulta en un 64,11%, porcentaje que excede claramente la alícuota efectiva del impuesto a las ganancias expresada como cociente entre el ?IG determinado sobre el resultado impositivo histórico? sobre el ?resultado impositivo ajustado por inflación? del 35 %. Ello así, se advierte una diferencia en la determinación impositiva referida, que en definitiva se extiende de forma claramente perjudicial sobre el capital de la actora, afectando en forma confiscatoria su capacidad contributiva por la distorsión que el tributo liquidado sin el ajuste genera. Es importante destacar que el dictamen reúne los recaudos exigidos por el art. 472 del C.P.C.N., por lo que sus conclusiones serán tenidas por válidas por la suscripta, habiéndose demostrado a través de esta prueba la confiscatoriedad y/o el supuesto de hecho que torna aplicable el ajuste por inflación. Asimismo, no resulta atendible lo manifestado por el recurrente con base en el dictamen en disidencia de su perito consultor, Cra. Ivana Andrea Babalfi obrante a fs. 95/397, ya que constituyen afirmaciones que no conmueven ni alteran las conclusiones a que se arriba, que como ya se dijo, responden a un análisis serio y ampliamente fundado de la documentación contable de la empresa así como de la influencia negativa de los factores inflacionarios para la determinación del tributo. Cabe destacar al respecto que, no obstante lo manifestado por la demandada, ésta no ha aportado a la causa otros elementos de juicio que logren desvirtuar las conclusiones a las que se arribara. De tal modo, y sin entrar en el análisis de distintas consideraciones fundadas en conceptos altamente técnicos que expresa la perito de control, lo real y concreto es que el ?Ajuste por inflación impositivo? constituye un mecanismo incorporado a la Ley del Impuesto a las Ganancias -arts. 94 a 98- reglamentado por los arts. 159 a 164 de su respectivo Decreto Reglamentario, cuya finalidad es el cálculo del monto del ajuste -positivo o negativo- a introducir en la determinación del tributo, por la ganancia o pérdida que obtiene un contribuyente por mantener bienes y pasivos, en términos generales, expuestos a la inflación. Es decir, el ajuste por inflación se plasma en la declaración jurada determinativa del gravamen, como un ?ajuste impositivo? que aumenta o disminuye el resultado contable histórico, según el contribuyente haya ganado o perdido por efecto inflacionario. Esto es, se lo entiende como un ajuste impositivo adicional al que un contribuyente debe realizar para determinar la ganancia sujeta al impuesto o, eventualmente, el quebranto impositivo que se traslada a los ejercicios fiscales siguientes.

VII.- Por lo tanto, conforme la doctrina plenaria enunciada y teniendo presente la obligación de acatar las mismas por parte de esta Cámara que las dictó y para los jueces de Primera Instancia respecto de los cuales sea aquélla tribunal de Alzada (conf. Art. 303 del CPCCN), se advierte que en el caso de autos, tal como como concluyó el Juez de grado, ha quedado probado el quebranto alegado por el interesado para perseguir la inconstitucionalidad de que se trata y, en consecuencia, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación consignado precedentemente. A mayor abundamiento, nos remitimos a lo expresado por el magistrado interviniente en el pronunciamiento antes aludido. Finalmente, cabe resaltar reciente pronunciamiento del Máximo Tribunal en el cual por aplicación del precedente ?Candy S.A.? establece que ?...los instrumentos acompañados por la actora (conf. fs. 5/9) y, en especial, las conclusiones del peritaje contable (fs. 164/175) llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los considerandos 7º y siguientes del referido precedente.? (?PEMP, Francisco José c/ Estado Nacional y AFIP s/ Ordinario? FGR 71000025/2009/CS1. 29/04/2015). De lo antes expuesto surge entonces que se debe aplicar el criterio sentado en ?Candy? a los fines de comprobar la existencia de confiscatoriedad. Todo ello permite afirmar, como lo hiciera la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las impugnaciones efectuadas por el Fisco ?...sólo constituyen meras discrepancias que carecen de un adecuado desarrollo argumental y que, por ende, no son idóneas para restar fuerza de convicción a las probanzas antes referidas...? (considerando décimo del citado precedente). En virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta que la presente solución ya ha sido sostenida de forma unánime por esta Sala en su actual integración en autos: ?Allende Marcos c/ A.F.I.P. s/ Acción Meramente Declarativa de Derecho? mediante sentencia de fecha 11 de noviembre de 2.015; ?BODEGAS ESMERALDA SA c/ Estado Nacional s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad? (Expte. N° 21830/2014), mediante sentencia de fecha 31 de mayo de 2.017 y ?BODEGAS ESMERALDA S.A. c/ ESTADO NACIONAL - AFIP-DGI s/ ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD? (Expte. N° 29682/2015/CA1) mediante sentencia de fecha 14 de noviembre de 2.017 -entre otros-, entiendo que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación deducido por la demandada y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en lo que ha sido materia de agravio.

VIII.- Cabe ahora referirme a la imposición de costas en el orden causado dispuesta en la instancia de grado, lo que fuera motivo de agravio por parte de los apoderados de la parte actora. Sobre el particular, entiendo que le asiste razón en este sentido a la quejosa, ya que la solución a la que arriba el Sentenciante, se enmarca en lo resuelto por la Corte Suprema en el citado fallo ?Candy S.A.? que data de fecha 03 de julio de 2.009 (Fallos 332:1571), habiendo por lo tanto dejado de ser la materia

traída a litigio una cuestión novedosa de derecho que permita apartarme del principio objetivo de la derrota dispuesto por el art. 68, 1ra parte del CPCCN; manteniendo desde entonces el Alto Tribunal una postura pacífica sobre la cuestión de derecho involucrada. Pese a ello, el Fisco mantuvo a lo largo de todo el pleito una resistencia a reconocer la razón de la actora a su planteo jurídico; por tal motivo, aun cuando para dirimir el conflicto sea necesario realizar un informe pericial, tal circunstancia -y por lo antes dicho- no autoriza de eximir de costas a la parte accionada vencida en el proceso. Por lo tanto, propicio modificar la sentencia recurrida en este punto, debiendo imponerse las costas de primera instancia en su totalidad a la demandada perdedora, en virtud de lo prescripto por el art. 68, 1ra. parte del CPCCN. IX.- En relación al agravio esgrimido por la representación jurídica de la parte actora, doctores Eduardo M. Gil Roca y Agustín S. Patat, respecto a los honorarios regulados en la instancia de grado fijados por todo concepto, en conjunto y en proporción de ley, en un ...% sobre el monto económico involucrado en el proceso, con más el ...% por el doble carácter actuado, lo que arriba al ...%, sostienen los quejosos que el A quo al regular el porcentaje antes indicado, consideró solamente el mínimo legal previsto por la normativa de aplicación al caso, por lo que entienden que la sentencia apelada no meritúa correctamente la labor desarrollada, ya que la misma hizo lugar en todos sus términos a la demanda impetrada, admitiendo totalmente la pretensión actora, resultando la labor jurídica encargada exitosa en toda su extensión; y que, no obstante ello, practicó la regulación ahora apelada. Afirman que se han cumplido claramente las tres etapas contempladas en la ley de honorarios aplicable; y que el monto del juicio asciende a un monto determinado -Pesos Ocho millones doscientos ochenta y un mil setecientos noventa con cincuenta centavos (\$ 8.281.790, 50)- conforme lo dispuesto por el propio tribunal. A su vez, remarcan que el importe regulado sería ínfimo, ya que el periodo temporal que ha transcurrido desde la interposición de la Acción Declarativa que dio lugar a estas actuaciones, en vistas del proceso inflacionario que se vive en el país y que no puede desconocerse, surge un claro deterioro. Ahora bien, a los fines regulatorios la presente acción declarativa de certeza está dividida en tres etapas: en primer lugar la demanda y su constatación; como segunda etapa las actuaciones sobre la prueba, y en tercer lugar los alegatos y cualquier actuación posterior hasta la sentencia definitiva, ello siguiendo lo dispuesto en los artículos 38 de la Ley N° 21.839 y artículo 29 de la Ley N° 27.423. Por lo que, y considerando que las labores profesionales fueron efectuadas en tres etapas y bajo la vigencia de distintas legislaciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados: "Establecimiento Las Marías SACIFA c/ Misiones, provincia de s/acción declarativa", con fecha 4 de septiembre del año 2018, por mayoría entendió que frente a la publicación de la nueva ley de honorarios N° 27.423, según la observación del art. 64 del texto normativo sancionado por el Congreso de la Nación y la promulgación parcial dispuesta por el Decreto N° 1077/2017 (art. 7°), correspondía examinar cual era la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia de dicho texto normativo; concluyendo que con arreglo a lo decidido por esa Corte ante situaciones sustancialmente análogas, esto es que en los trabajos profesionales el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación (Fallos: 321:146; 328:1381; 329:1066; 3148, entre muchos otros), el nuevo régimen legal no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la Ley N° 21.839 y su modificatoria Ley N° 24.432 o que hubieran tenido principio de ejecución (art. 7° del Decreto N° 1077/2017, considerandos referidos al art. 64 de la ley 27.423 y doctrina de Fallos 268:352; 318:445 -en general considerando 7°-; 318:1887; 319:1479; 323:2577; 331:1123, entre otros). En consecuencia, considero necesario destacar que si la tarea profesional no se realizó íntegramente durante la ley derogada, corresponderá fijar los honorarios por etapas, aplicando en cada una de ellas la legislación vigente al momento de la prestación del servicio. Ello así, de las constancias de la causa se desprende que la primera etapa del juicio, esto es la interposición de la demanda (24/06/2016), el informe del artículo 4 de la Ley N° 26.854 evacuado por la demandada (04/08/2016), el proveído que hace lugar a la medida cautelar (16/08/2016), la solicitud de la prórroga de la medida cautelar (01/08/2017) y su concesión (14/02/2017); y la contestación de la demanda (01/02/2017), fueron todas realizadas íntegramente bajo la vigencia de la ley N° 21.839. En relación a la segunda etapa del juicio, esto es las actuaciones sobre la prueba, se observa que mediante proveído de fecha 06/10/2017 el señor Juez de grado abrió la causa a prueba, culminando la misma el 23 de agosto de 2018 (ver proveído de fs. 400). Es decir, si bien las tareas realizadas fueron iniciadas bajo la vigencia de la Ley N° 21.839, tuvieron fin bajo la vigencia de la Ley N° 27.423. En virtud de lo expuesto, y de conformidad a lo dispuesto por el Alto tribunal en "Establecimiento Las Marías" reseñado previamente, advirtiéndose asimismo que el principio de ejecución lo fue bajo la vigencia de la Ley N° 21.839; ésta es la que resulta aplicable a los fines de la regulación de honorarios en esta etapa. Distinto es el caso de las tareas profesionales desarrolladas posteriormente en la tercera etapa del juicio, ya que los alegatos esgrimidos tanto por la parte demandada (30/08/2018) como por la parte actora (03/09/2018), fueron presentados íntegramente bajo la vigencia de la Ley N° 27.423; resultando los parámetros allí dados los que se tengan en cuenta a los fines de regular las labores desarrolladas en esta etapa. Por lo tanto, entiendo que deben dejarse sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas por el Juez de grado, debiendo el mismo proceder a efectuar una nueva regulación aplicando en cada una de ellas la legislación vigente al momento de la prestación del servicio; y atento la imposición de costas que se modifica la presente

resolución. En consecuencia, el planteo efectuado por la parte actora en relación a los honorarios regulados a su favor, deviene abstracto. X.- Por lo tanto, corresponde hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte actora, y en consecuencia, modificar la Resolución de fecha 26 de octubre de 2.017 tanto en relación a la distribución de costas dispuestas en la instancia de grado, las que se imponen en su totalidad a la demandada perdidosa en virtud de lo prescripto por el art. 68, 1ra. parte del CPCCN; como así también respecto a la regulación de honorarios dispuesta, la que se deja sin efecto debiendo efectuarse una nueva siguiendo los lineamientos dados en la presente. Las costas de la Alzada también se imponen a la vencida en virtud del principio objetivo de la derrota, atento no existir causal alguna que autorice su apartamiento (art. 68, 1° parte del CPCCN); difiriendo la regulación de honorarios profesionales que pueda corresponder para cuando se encuentren estimados los de la instancia anterior. ASI VOTO. Los señores Jueces de Cámara, doctor EDUARDO AVALOS y doctor IGNACIO M. VELEZ FUNES, dijeron: Que por análogas razones a las expresadas por la señora Juez preopinante, doctora GRACIELA S. MONTESI, votan en idéntico sentido. Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: I.- Modificar la Resolución de fecha 26 de octubre de 2.017 dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba, y en consecuencia; dejar sin efecto la imposición de costas de primera instancia, las que deberán ser soportadas en su totalidad por la demandada perdidosa en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 68, 1° parte del CPCCN); dejando sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas, las que deberán efectuarse siguiendo los lineamientos dados en la presente. II.- Confirmarla en todo lo demás que decide y ha sido motivo de agravios. III.- Imponer las costas de la Alzada a la demandada perdidosa (art. 68, 1ra parte del CPCCN), atento no existir causal alguna que autorice su apartamiento. Diferir la regulación de honorarios profesionales que pueda corresponder para cuando se encuentren estimados los de la instancia anterior. IV.- Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen. GRACIELA S. MONTESI IGNACIO MARIA VELEZ FUNES EDUARDO AVALOS MIGUEL H. VILLANUEVA SECRETARIO DE CÁMARA
043492E