

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

AJUSTE POR INFLACIÓN. (Fallo «Bodegas Esmeraldas S.A.» (Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, 14-2-20)

Autor: Juan C. Cardoso\*

Fecha: Lunes, 11 de Mayo de 2020

DJuris643

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. INFLACIÓN. EMERGENCIA ECONÓMICA. AFIP. Declaración jurada. MEDIDAS CAUTELARES. Capacidad contributiva. CONFISCATORIEDAD. Sumario:

I. Sinopsis. II. Introducción. III. El fallo: Lo trascendente. IV. Comentarios. V. Algunas conclusiones.

«En derecho el tiempo es más que oro, es justicia»

(E.J. Couture)

### I. SINOPSIS

A través del fallo, se habilita:

- La aplicación del mecanismo ajuste por inflación;
- Tomar como índice el IPC (índice de precios consumidor nivel general) sin diferimiento;
- Aplicación de la doctrina sentada en el fallo «Candy» respecto a la confiscatoriedad.

### II. INTRODUCCIÓN

Recientemente la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba, en el caso «Bodegas Esmeralda», confirmó una medida cautelar contra el diferimiento del ajuste por inflación de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Ley N° 20.628), hoy modificado por la Ley de Solidaridad y Recuperación Productiva (Ley N° 27.541), con el voto unánime de los camaristas Luis Rueda, Liliana Navarro y Abel Sánchez Torres.

La medida judicial suspende por seis meses tal diferimiento, y ordena a la A.F.I.P. que permita a Bodegas Esmeralda S.A. presentar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2.019, aplicando el ajuste por inflación sin ese recorte. Esto implica además, uno de los primeros reveses contra la reciente Ley N° 27.541, conocida como Ley de Solidaridad.

Esta decisión prohíbe además a la A.F.I.P. iniciar o proseguir reclamos administrativos y/o judiciales por la diferencia del impuesto que surja de no aplicar el diferimiento de la norma, así como también veda la posibilidad de decretar y/o requerir embargos a la empresa e iniciar acciones penales, según corresponda.

«... a 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.»

### III. EL FALLO: LO TRASCENDENTE

El 14 de febrero de 2020, la Sala «B» de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial de la provincia de Córdoba, en los autos caratulados «BODEGAS ESMERALDA S.A. C/ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) s/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD» (Expte. FCB 26202/2019/CA1), falló a favor de Bodegas Esmeralda S.A., confirmando de esta manera la medida cautelar dictada en contra del Fisco Nacional por el Tribunal de origen, que tiene por finalidad suspender la aplicación de la ley que obliga al diferimiento en tres años (actualmente fijado en seis años, de conformidad con el art. 27 de la Ley 27.541) del ajuste por

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

inflación de los balances para la liquidación del Impuesto a las Ganancias.

Adujo el Tribunal que a raíz de esa norma se producen tasas confiscatorias en el gravamen, y que tal confiscación estaría probada por Bodegas Esmeralda S.A.

En este sentido se confirmó la sentencia de grado, que ordena a la A.F.I.P.- D.G.I., a que arbitre los medios necesarios a fin de que Bodegas Esmeralda S.A. presente la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal finalizado el 31 de marzo de 2.019, aplicando el «ajuste por inflación», contemplado en el Título VI de la Ley de Impuestos a las Ganancias, y tomando como índice el «IPC», sin el diferimiento dispuesto en el Art. 2° agregado a continuación del Art. 118 de la citada ley, debiendo abstenerse el Fisco Nacional de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, y a trabar por sí o judicialmente, medidas cautelares en resguardo del crédito, así como también abstenerse de iniciar acciones bajo la ley Régimen Penal Tributario (esto último es una aclaración que debiera ser ociosa, ya que la A.F.I.P. por sí, no está habilitada legalmente a trabar embargos, criterio confirmado en el cuestionado fallo de Corte, «Fisco Nacional - AFIP - DGI c/Intercorp. s/Ejec. Fiscal», emitido por la CSJN en fecha 15/6/10).

#### IV. COMENTARIOS

Si bien el fallo comentado es de suma trascendencia y aún cuando la disputa pueda seguir adelante por tratarse de una sentencia apelable, ya que emana de una Cámara Federal que seguramente A.F.I.P. va a cuestionar ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (para el caso de que la C.S.J.N. habilite la vía, ya que al tratarse de una sentencia interlocutoria, no existe definitividad, y esto habilitaría al Tribunal Superior de la Nación a no abrir la instancia extraordinaria), debemos tener presente que actualmente se modificaron las normas del diferimiento, como adelantamos anteriormente, y el mismo ya no es en tres años, sino en seis (en mayor perjuicio a los contribuyentes).

La A.F.I.P. adujo en su apelación ante la Cámara, que con la sentencia de primera instancia favorable a Bodegas Esmeralda S.A. «se encuentra comprometido el interés público, ya que el mismo importa la normal percepción de las rentas públicas, considerando un evidente impacto fiscal en las mismas», los camaristas por unanimidad rechazaron esta afirmación, por considerar que para una cautelar, basta la pericia contable que presentó Bodegas Esmeralda S.A., sin que en esa instancia sea necesaria todavía una pericia judicial, lo que determinará la procedencia final o no de la acción.

Sobre esa base, Bodegas Esmeralda S.A., pidió que «se suspenda la aplicación del diferimiento hasta tanto presente la declaración jurada de Ganancia sin aplicarlo».

La empresa advirtió al Tribunal que «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».

Para resolver como se hizo, resultó muy importante el cálculo contable presentado por la peticionante, a fin de demostrar la confiscatoriedad que denunciada. En este sentido fundamentó su petición cautelar en un informe de contador público de parte, que sostuvo que en el caso concreto se aplicaría una alícuota del Impuesto a las Ganancias, por el ejercicio fiscal 2.019, que asciende al 60,25%, y que el 45,74% de la utilidad contable ajustada por inflación, en lugar de la alícuota legalmente prevista del 30%.

Se dijo contundentemente que «el impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias gravadas pueden ser en realidad ficticias por ser una consecuencia de la depreciación de la moneda», rematando que «en base a lo expuesto, se concluye que existe la verosimilitud del derecho como requisito fundante de la pretensión cautelar» y «se verifica la inminencia de un daño o una situación de gravedad que torne imperiosa la admisión de la medida cautelar».

Sobre esta base que resumimos, se suspendió el diferimiento legal, y se ordenó que el ajuste por inflación se aplique por el

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 **Juris online. Jurisprudencia rosarina**

editorial@editorialjuris.com

 **Jurisprudencia\_rosarina**

Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Para fundamentar este pedido, la actora sostuvo que en su caso se verifica la existencia de «confiscatoriedad», en los términos del fallo «Candy», que es el primero en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación receptó que, si las empresas prueban contablemente esa situación, se debe aplicar el ajuste por inflación.

### V. ALGUNAS CONCLUSIONES

Si bien la solución de Cámara es unánime, el fallo no implica «expedirse sobre el planteo de inaplicabilidad e inconstitucionalidad articulado por la firma Bodegas Esmeralda S.A.» respecto del diferimiento que establece la L.I.G., sino que resuelve solo un pedido cautelar, anticipado, y deberemos indefectiblemente esperar a lo que se resuelva respecto del fondo del asunto.

Es un avance incuestionable en protección de los derechos de los contribuyentes y en demostración de la inequidad y perversidad de nuestro «sistema» tributario, alejado de la realidad económica, financiera del país, e inclusive del resto de la legislación (laboral, previsional, concursal, etc.).

Igualmente no podemos dejar de señalar que siempre debemos estar al caso concreto, y esta decisión no se aplica directa y linealmente a todos los contribuyentes; Bodegas Esmeralda S.A. demostró la confiscatoriedad en su planteo, a lo que agregamos que la Corte Nacional, autoridad máxima en materia judicial nacional, todavía no se expidió al respecto.

Nota:

(\*) Juan C. Cardoso: Magister y Especialista en derecho Tributario por la Universidad Austral, y abogado egresado de la Universidad de Mendoza

N. de la R.: Informe impositivo N° 1/20 del Estudio Bustelo, Cardoso y Asociados.

<http://analisistributarioargentino.blogspot.com.ar/>

ARTICULO PUBLICADO EN MICROJURIS ARGENTINA

Transcripción del fallo citado:

En la Ciudad de Córdoba a catorce días del mes de febrero del año dos mil veinte, reunida en Acuerdo la Sala "B" de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: "BODEGAS ESMERALDA S.A. C/ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) s/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD" (Expte. FCB 26202/2019/CA1), venidos a conocimiento del Tribunal en virtud del recurso de apelación deducido a fs. 285 por la representación legal de la demandada -Administración Federal de Ingresos Públicos- en contra de la medida cautelar dictada con fecha 15 de agosto de 2019 por el Sr. Juez Federal N° 1 de Córdoba, obrante a fs. 273/274 de autos, que dispuso: " . hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses (Art. 5, 1° párrafo de la ley 26.854), 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 Régimen Penal Tributario." . Puestos los autos a resolución de la Sala los señores Jueces emiten sus votos en el siguiente orden: LUIS ROBERTO RUEDA- LILIANA NAVARRO - ABEL G. SANCHEZ TORRES.

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

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

I.- Llegan las presentes actuaciones a estudio del Tribunal en virtud del recurso de apelación deducido a fs.285 por la representación legal de la demandada -Administración Federal de Ingresos Públicos- en contra de la medida cautelar dictada con fecha 15 de agosto de 2019 por el Sr. Juez Federal N° 1 de Córdoba, obrante a fs. 273/274 de autos, que dispuso: ". hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses (Art. 5, 1° párrafo de la ley 26.854), 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 sí o judicialmente medidas cautelares en resguardo del crédito, iniciar acciones bajo la ley Régimen Penal Tributario.". El escrito de expresión de agravios luce agregado a fs. 294/314. A través del mismo, la demandada cuestiona la decisión del a quo, en primer lugar, por entender que la medida cautelar implicaría un evidente adelanto de jurisdicción favorable sobre el fondo de la cuestión; asimismo, se queja por entender que se encuentra comprometido el interés público, ya que el mismo importa la normal percepción de las rentas públicas, considerando un evidente impacto fiscal en las mismas, con lo que ello puede traer aparejado. También se agravia la accionada por entender que no se da el requisito de la verosimilitud en el derecho, ya que la parte actora no acredita cuál es el perjuicio concreto que se pretende evitar, sino que tampoco lo indicó claramente, ya que sus argumentos resultan meras afirmaciones generales, sin respaldo fehaciente alguno. Y, por último, se queja manifestando que tampoco se da el supuesto del peligro en la demora que amerite la presente concesión cautelar. En virtud de los argumentos brindados, solicita se revoque el decisorio impugnado. Hace reserva de caso federal.

Corrido el traslado de ley, el mismo fue evacuado por la accionante mediante presentación que luce agregada a fs. 316/336vta. de autos, y a cuya lectura remito en honor a la brevedad. Sustanciado el recurso, fueron elevadas las actuaciones ante esta Alzada a los fines de su resolución.

II.- A fin de abordar la cuestión de manera ordenada, cabe efectuar una reseña de lo acontecido en torno al planteo que aquí se suscita. La actora inicia la presente acción declarativa de derecho solicitando se ponga fin a la situación de incertidumbre que ha creado el art. 95 últimos dos párrafos de la Ley N° 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones en cuanto dispone la prohibición normativa para aplicar el mecanismo de "ajuste por inflación", al establecer para la procedencia del mecanismo un índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministra el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), acumulando en los últimos treinta y seis meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida superior al 100%, único a la exigencia de que la variación del mentado índice supera el 55%, que en el caso de Bodegas Esmeralda S.A. se trata del ejercicio iniciado el 1°/04/2018 y finalizado el 31/03/2019. Asimismo, peticiona la declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los últimos párrafos del artículo 95 de la Ley N° 20.628, t.o. 1997 y sus modificatorias y de toda otra normativa legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden a Bodegas Esmeralda S.A. aplicar el ajuste por inflación impositivo (Título VI, artículo 94 y concordantes), así como especialmente el arbitrario diferimiento dispuesto en el artículo segundo agregado a continuación del art. 118 de la Ley N° 20.628, t.o.1997 y sus modificaciones. Fundamenta la presente demanda, la circunstancia que en el presente caso se verifican los extremos que configuran en la especie la existencia de "confiscatoriedad", en los términos que da cuenta la doctrina del fallo de la CSJN en la causa "CANDY", pacíficamente ratificada por otros precedentes del Máximo Tribunal. En el mismo escrito, solicita una medida cautelar, en los términos del art. 230 del CPCCN, tendiente a suspender la aplicabilidad del artículo 95 de la Ley N° 20.628, t.o. 1997 y sus modificatorias, y del diferimiento dispuesto en el artículo segundo agregado a continuación del art. 118 de la mentada ley, hasta tanto se resuelva la presente acción, ordenando a la demandada que: permita a la Empresa presentar su declaración jura

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

da del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019 aplicando el "ajuste por inflación" contemplado en el Título VI de la LIG, tomando como índice el "IPC" y sin el diferimiento dispuesto en el artículo segundo agregado a continuación del art. 118 de la LIG; y por último, se abstenga de iniciar cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, trabar por sí, o demandar judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo de ese supuesto crédito, iniciar acciones bajo la ley del Régimen Penal Tributario (ley 27.430), y/o aplicar a la actora sanciones administrativas. Mediante providencia dictada con fecha 15 de agosto de 2019, el magistrado actuante se pronuncia en forma positiva respecto de la cautelar solicitada por la firma Bodegas Esmeralda S.A., donde dispuso: ". Estimando 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 CPCCN, como así también los presupuestos del art.13 de la Ley N° 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 corresponde hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses (art. 5, 1° párrafo de la Ley 26.854), 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 Régimen Penal Tributario. ". Contra dicho decisorio, la demandada interpuso a fs. 285 recurso de apelación, que fuera oportunamente fundado a fs. 294/314. Corrido traslado de la presentación efectuada por la demandada, ésta lo evacua a fs. 316/336vta. de autos. A fs. 342 se dicta decreto de autos a los fines de la resolución.

III.- Conforme los agravios reseñados, 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.

IV.- Entrando al tratamiento de los agravios expresados, corresponde establecer si "prima facie" se encuentran presentes de acuerdo al estado procesal de la causa, los requisitos a los fines de que proceda una medida cautelar innovativa en los términos en que fuera solicitada por la parte actora, para lo cual resulta ineludible remitirme a lo dispuesto especialmente por el art. 13 de la Ley N° 26.854. En este sentido este Tribunal entiende que la norma antes referida impone el análisis de una serie de conceptos jurídicos que habrán de apreciarse en cada caso concreto. En este cometido, se evaluarán tales preceptos en forma acorde y en consonancia con la garantía de tutela judicial efectiva consagrada como un derecho fundamental que adquirió

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

jerarquía constitucional al ser enumerada por diversos tratados de derechos humanos a los cuales nuestra Constitución Nacional otorgó jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22); entre los cuales se encuentra la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 8, punto 1 y 25) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (arts. 2.3 y 14.1), entre otros. Dicha garantía anudada a la del debido proceso (art. 18 CN), aconsejan al operador jurídico extremar las posibilidades de interpretación en relación a la tutela cautelar, en un sentido que no desnaturalice el acceso a la jurisdicción, o cual debe ser ponderado puntualmente en cada caso y según las circunstancias presentes en cada causa. 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. Es decir, el régimen de medidas cautelares como la aquí tratada debe ser examinado con particular estrictez, con fundamento en que su admisión o denegatoria excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad en razón de su aptitud para perturbar la oportuna percepción de la renta pública, o en algunos casos para postergarla considerablemente (CSJN in re "Firestone de la Argentina SAIC s/ Recurso de Apelación - IVA" 27/04/93; "Video Cable Comunicación S.A./ Instituto Nacional de Cinematografía" 09/12/93, La Ley, 1991-B-295; 1993-D, entre otros). 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; que fueran aludidos en los párrafos precedentes.

V.- Efectuada la introducción precedente, corresponde analizar concretamente los requisitos legales fijados a los fines de la procedencia de la medida innovativa solicitada por la actora y concedida a en la instancia de grado.

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. ". De la lectura de la normativa transcrita, se advierte, por un lado, que en la misma se contemplan -entre otros- al igual que lo hace el art. 230, los requisitos de verosimilitud en el derecho y peligro en la demora, a más que se imponen otra serie de conceptos jurídicos indeterminados que habrán de apreciarse en cada caso concreto. Así las cosas, debe considerarse que el concepto de verosimilitud en el derecho reproducido en el inc. b) del citado art.13 de la Ley 26.854, no ha variado en relación a lo que pacíficamente ha entendido la doctrina y la jurisprudencia con motivo de la interpretación del art. 230 del CPCCN. Así, 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. (ver al respecto PALACIO, Lino E., "Derecho Procesal Civil - Tomo VIII", p. 32). 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

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

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. En tal sentido, entiendo acertado el criterio sentado por la Academia Nacional de Derecho de Buenos Aires en oportunidad de emitir Dictamen sobre el Proyecto de Reforma de medidas Cautelares contra el Estado, citado por FALCON, Enrique M. en su obra: "Reformas al Sistema Procesal - Medidas Cautelares y Tribunales de Casación", (Ed. Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fe - 15 de julio de 2013, p. 94), que al referirse al mentado requisito dispuso que a la hora de analizar el mismo, ". 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 ." (el destacado me pertenece). En base a lo expuesto, el requisito de la verosimilitud debe ser analizado en función del previsto en el inciso primero. En tal sentido, Enrique M. Falcón en su obra pone de manifiesto que ambos presupuestos son vasos comunicantes, de modo tal que el mayor volumen de uno morigera la necesidad del otro, aunque ambos deben estar presentes en alguna medida. (autor citado, " Reformas al Sistema Procesal - Medidas Cautelares y Tribunales de Casación", Ed. Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fe - 15 de julio de 2013, p.93).

VI.- 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 imponderables los incrementos de valor de los bienes que sigan en el patrimonio del contribuyente (conf. Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 544). 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

## INSTITUCIÓN FORMADORA DE MEDIACIÓN N° 27

Según Resolución N° 28 del Ministerio de Justicia y DD.HH. de Santa Fe

Moreno 1580 2000 Rosario Tel. 0341-4267301/2

 Juris online. Jurisprudencia rosarina

editorial@editorialjuris.com

 Jurisprudencia\_rosarina

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 ". (COUTURE, Eduardo J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil ", Ed. Depalma, Bs.As., 1997, p. 326).

VII.- 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.

Asimismo, deberá ser analizado en correlación y proporcionalidad con el requisito anterior -conforme lo expresado en el considerando anterior- en el sentido que, ante mayor verosimilitud, cabe una menor exigencia en cuanto al peligro. 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 por la firma Bodegas Esmeralda S.A., materia sobre la cual corresponderá resolver al momento de dictarse la sentencia definitiva. Es decir, se verifica en el presente la inminencia de un daño o una situación de gravedad que torne imperiosa la protección jurisdiccional y/o ineludible su admisión.

VIII.- 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. IX.- 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.

X.- 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.

XI.- Resta expedirme respecto de las costas generadas en la presente instancia, las que se imponen a la recurrente perdedora, ello en virtud al resultado arribado y a lo dispuesto por el principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68, primera parte del CPCCN. Las regulaciones de honorarios que correspondan se difieren para su oportunidad.

ASÍ VOTO. 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, doctor LUIS ROBERTO RUEDA, votan en idéntico sentido. Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: 1.- Confirmar la Resolución de fecha 15 de agosto de 2019, dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba, en todo lo que decide y ha sido materia de agravios. 2.- Imponer las costas devengadas en esta instancia, a la recurrente perdedora -AFIP/DGI, de conformidad con lo dispuesto por el art. 68, primer párrafo del código ritual, difiriéndose las regulaciones de honorarios correspondientes para su oportunidad. 3.- Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquense y bajen.

LILIANA NAVARRO - LUIS ROBERTO RUEDA - ABEL G. SANCHEZ TORRES