República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-100414246-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-54969057- -APN-SGAI#TFN; COSTA MARINA S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente N° EX-2025-54969057- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **"COSTA MARINA S.A. S/ APELACIÓN"**;

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2025-54961530-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº RESOL-2025-75-E-AFIP-DVRRMP#SDGOPII, de fecha 10/04/2024, dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.R.C.A. – D.G.I.

El apelante impugna la mencionada resolución mediante la cual se determinó de oficio su obligación frente al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2019 y 2020, con más intereses resarcitorios.

Explica que el acto apelado tiene como antecedente sendas acciones declarativas que presentó ante la justicia federal cuestionando las normas que impiden aplicar el mecanismo de ajuste por inflación íntegramente y la actualización de quebrantos. Detalla que la controversia originalmente abarcaba el período 2019 y el 2020, sin embargo decidió por el 2020 acogerse a los beneficios de la ley 27.743 conformando los ajustes efectuados por el Fisco Nacional pero no ha convalidado respecto de ese período el reconocimiento del sexto del ajuste por inflación impositivo por el período 2019.

Describe que, por un lado, goza de sentencia firme en la causa "COSTA MARINA SA C/ AFIP-DGI S/ ACCIÓN MERE DECLARATIVA DE DERECHO" (Expte. Nº FMP 003080/2020), donde se reconoció su derecho de aplicar íntegramente el mecanismo de ajuste por inflación, donde se debatió el quantum y fue establecido judicialmente.

Por otro lado, señala que se encuentra en trámite la causa "COSTA MARINA SA C/ AFIP-DGI S/ ACCIÓN MERE DECLARATIVA DE DERECHO" Expte: FMP 011469/2022, relativa a la posibilidad de actualizar los quebrantos.

Manifiesta que la resolución apelada es nula por contener un vicio en su motivación. Entiende que existe malicia por parte del Organismo Fiscal toda vez que le niega la producción de prueba y desatiende el pronunciamiento judicial señalado.

En ese sentido, la actora plantea la excepción de cosa juzgada en virtud de la sentencia firme que obtuvo en la causa que tramitaba ante la justicia federal. Detalla que en la causa se produjo una prueba pericial la cual fue notificada a las partes y fuera consentida por el Organismo Fiscal. El juez de primera dictó sentencia analizando exhaustivamente la pericia, siendo ella sustento de su posición favorable al contribuyente. Destaca que el Fisco luego apeló la sentencia pero tampoco cuestionó concretamente las conclusiones de la pericia. La Cámara confirmó la sentencia también con sustento en dicha prueba.

Agrega que en dicha causa se debatió amplia y bilateralmente el mecanismo de ajuste por inflación parcializado por la Ley 27.541 y su efecto confiscatorio. Expresa que la pericia contenía un anexo donde se determinó en forma completa el ajuste estático y dinámico y determinó un ajuste por inflación negativo por la suma de $12.953.791,12.

Agrega que, la misma fue iniciada el 05/06/2020 y que, la sentencia, luego de citar el precedente “Candy” señala que “... del simple cotejo de los montos arrojados en la prueba pericial contable efectuada en autos, se desprende que en el caso de aplicarse el régimen de ajuste por inflación previsto en el Título VI, arts. 97 y sstes de la Ley 20.628, el resultado impositivo para el cierre del ejercicio 2019 sería de $127.621.423,45-, arrojando un impuesto determinado de $38.286.427,04-; mientras que para el caso de aplicarse 1/6 de dicho régimen el impuesto resultante ascendería a $41.524.874,84-, determinado a partir de una utilidad de neta de $138.416.249,37.- ““... la carga fiscal se incrementa en $3.238.447.78-, en caso de aplicar 1/6 del Ajuste por Inflación impositivo...” “Considerar los resultados sin practicar el ajuste por inflación impositivo íntegramente, repercute negativamente sobre el ejercicio 2019 y los siguientes, por cuanto, el resultado determinado de esta manera no contempla el verdadero de la empresa, producto del efecto inflacionario. Esta situación provoca el pago de una suma de impuesto a las ganancias en una tasa superior al 30%, lo que resulta confiscatorio; resultados superiores que generan la posibilidad de distribuir utilidades ficticias; y como consecuencia inmediata de lo mencionado el efecto vaciamiento de la firma, lo que implica descapitalización y eventual endeudamiento...”

Señala entonces que se configura un supuesto de confiscatoriedad, toda vez que, la diferencia en palabras de la CSJN “insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor” (del fallo “Candy”).

La Cámara Federal de Mar del Plata se pronunció el 01/03/2024, y manifestó que “dicho informe pericial (con su respectiva aclaración posterior), analizado en función de la doctrina del Alto Tribunal, lleva a la conclusión de que, en este caso particular, se ha logrado acreditar -de manera categórica- que en el caso de no aplicarse el Ajuste por Inflación (solo un sexto) la alícuota es del 32,54%. Con fundamento en ello, se debe tener por acreditado que la aplicación irrestricta de la normativa reglamentaria, conlleva a que se configure un supuesto de confiscatoriedad... “

Agrega que, el Fisco interpuso recurso extraordinario, el cual fue rechazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 21/11/2024.

Señala que en el acto apelado ARCA reconoce la existencia de la sentencia favorable firme pero aduce: que dicha sentencia cae en abstracto debido a que se efectuaron ajustes al cálculo del ajuste por inflación realizado por la contribuyente, generando que se pase de un ajuste que disminuye la utilidad de $12.953.791,12, a uno que la aumenta por $46.516.421,23. Que la sentencia dispone una autorización para que la empresa confeccione la

declaración jurada de ganancias aplicando el ajuste por inflación, pero ello no implica que el organismo fiscal no conserve indemnes sus facultades para impugnar la declaración.

La recurrente sostiene que las sentencias dictadas tuvieron por probada la situación de confiscatoriedad, ante la existencia de un ajuste por inflación negativo que la Ley cuestionada pretendía parcializar. Por lo que, no es que la sentencia haya caído en abstracto sino que la pretensión se trata de un claro avance sobre el principio de cosa juzgada.

Por ello entiende que corresponde se haga lugar a dicha excepción en los términos del art. 347 inciso 6 del CPCCN, en cuanto "... la sentencia firme ya ha resuelto lo que constituye la materia o la pretensión deducida en el nuevo juicio que se promueve...". Que el acto dictado importa virtualmente desconocer los efectos directos que producen las decisiones jurisdiccionales firmes. En definitiva, ARCA intenta alterar la resolución judicial firme, ya que el nuevo cálculo propuesto no hace mas que avanzar sobre la confiscatoriedad probada y los hechos acreditados en los cuales se sostiene la sentencia judicial firme.

Expresa que, el propio acto admite que la sentencia firme no implica que el Fisco no pueda determinar otros ajustes e impugnar la declaración jurada original, sin embargo, aquí no determina otros ajustes sino que vuelve sobre el objeto ya analizado judicialmente. Alega que el aspecto controvertido en tales actuaciones judiciales fue el mecanismo de ajuste por inflación, su quantum y posible incidencia confiscatoria. Ningún acto posterior puede cambiar las conclusiones a las que se arribara en dichas cuestiones.

Aclara que el cambio de argumentación jurídica o una variante en el planteamiento, no transforma a la actual pretensión en una diferente, si se sustenta en las mismas circunstancias de hecho.

Pone de resalto que no nos encontramos ante una pretensión diferente a la ya debatida judicialmente, dado que se sustenta en las mismas circunstancias.

Por otro lado, respecto de los autos "Costa Marina SA c/ AFIP-DGI s/ Acción Mere Declarativa de Derecho" Expte: FMP 011469/2022, en donde se discute la procedencia de la actalización de quebrantos plantea que se da un supuesto de litispendencia con las presentes actuaciones.

Resalta que en la determinación efectuada se impugna la actualización de los quebrantos efectuada por la contribuyente.

Supletoriamente, solicita se declare la suspensión de las presentes actuaciones hasta tanto recaiga sentencia firme en los autos mencionados precedentemente, de lo contrario podría darse el supuesto de dictarse un acto en contradicción.

Por último, expresa sus agravios respecto del fondo del asunto traído a decisión de este Tribunal, ofrece prueba y formula reserva del caso federal.

II.- Que, en IF-2025-87958976-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto.

Manifiesta que la recurrente interpone excepción de cosa juzgada y de litispendencia por conexidad entre las presentes actuaciones y la acción judicial declarativa de certeza relativa a la actualización de quebrantos.

Señala que la recurrente ha interpuesto tres acciones declarativas de las cuales sólo una posee sentencia firme.

Una acción declarativa en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N. cuestionando la constitucionalidad del art. 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias de acuerdo a las modificaciones establecidas por la ley 27.541, t.o. por Decreto 824/2019 caratulada: “COSTA MARINA SA C/AFIP-DGI S/ACCION MERE DECLARATIVA DE DERECHO”, Expte. 3080/2020. En dichas actuaciones, recayó sentencia que cae en abstracto debido a que se efectuaron ajustes al cálculo del ajuste por inflación realizado por la contribuyente, generando que se pase de un ajuste que disminuye la utilidad de $12.953.791,12, a uno que la aumenta por $46.516.421,23. Aclara que “Ello no implica bajo ninguna circunstancia que el Fisco no pueda determinar otros ajustes e impugnar la declaración jurada original...”. Por ello, rechaza la excepción de cosa juzgada.

Advierte que las acciones meramente declarativas se diferencian de las acciones de condena, y tienen la particularidad de agotar su cometido en la mera declaración respecto de la existencia de una relación jurídica, de un derecho, de su eficacia o de su interpretación para un caso concreto.

Sostiene que, con respecto a las restantes acciones declarativas interpuestas por la actora, no corresponde pronunciarse sobre el tópico en tanto se encuentran en etapa probatoria, a saber: “COSTA MARINA SA C/ AFIP-DGI s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO – Expte FMP 11469/2022”, donde se discute la posibilidad de actualizar los quebrantos respecto del período fiscal 2019 y “COSTA MARINA SA C/AFIP-DGI S/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO – Expte. FMP 8250/2021”, donde se cuestiona la constitucionalidad del art. 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias de acuerdo a las modificaciones introducidas por la ley 27.541, t.o. por decreto 824/2019, respecto del período fiscal 2020.

Asimismo, respecto de la litispendencia planteada por la actora, manifiesta que deviene improcedente, dado que se trata de procesos que tienen un objeto distinto. Señala que la excepción de litispendencia procede cuando por la misma causa, el mismo objeto y los mismos sujetos se llevan a cabo dos o más procesos. Su fundamento es evitar el dictado de sentencias contradictorias.

Indica que en el caso no se presenta la triple identidad requerida para la procedencia de la excepción en cuestión, y tampoco resulta viable por conexidad, pues el efecto de tal admisión no podría tener lugar en el diseño jurídico establecido por la Ley N° 11.683.

Advierte que, la acumulación de expedientes tiene el objeto de desplazar la competencia para que sea un solo juez quien conozca las actuaciones y dicte una única sentencia, lo que en el caso de autos sería totalmente improcedente dada las diferentes naturalezas jurídicas de las acciones en curso.

Concluye que admitir la excepción de la actora atentaría contra la normal percepción de las rentas públicas, impidiendo ilegítimamente a su mandante el normal desarrollo de su actividad recaudatoria. Rechaza asimismo la suspensión del presente proceso. Contesta los agravios de fondo y hace reserva del caso federal.

III.- Que, en el punto 1) de la PV-2025-94187883-APN-VOCV#TFN se dispuso tratar las excepciones de cosa juzgada y de litispendencia opuestas por la recurrente como de previo y especial pronunciamiento, y en el punto 2) se elevaron los autos a consideración de la Sala “B”, la que los llamó para sentencia.

IV.- Que, corresponde en primer lugar considerar la excepción de cosa juzgada planteada por la parte actora, en virtud de la existencia de sentencia firme de la justicia federal en el marco de la acción declarativa iniciada ante la justicia federal, en relación a la aplicación del ajuste por inflación integral respecto del período fiscal 2019, el cual es determinado en autos por el Fisco Nacional.

En resumen, por un lado, el Fisco Nacional señala que la sentencia dictada por la Cámara Federal de Mar del

Plata devino abstracta porque si bien autorizó la aplicación integral del ajuste por inflación en el período 2019 (y no por sextos) ello no impide al Fisco recalcular el ajuste estático y dinámico lo que lleva en el acto apelado a reconocer en lugar de un ajuste negativo uno positivo.

Por su lado, la actora entiende que en la causa reseñada no sólo se ha decretado la posibilidad de aplicar en forma integral el ajuste por inflación si no que se ha producido una pericia en la cual se confeccionó el ajuste estático y dinámico y que no fuera oportunamente cuestionado o impugnado por la Administración.

Resumidas las posiciones de las partes, corresponde señalar que este Tribunal tuvo oportunidad de acceder a través del sitio del Poder Judicial de la Nación a las constancias de la causa Expte. 003080/2020.

De dichas actuaciones se observa que la pericia llevada a cabo por el perito oficial tuvo como objetivo en el punto 5 de pericia: *"5. Partiendo de la utilidad histórica practique el ajuste por inflación impositivo contemplado en el TITULO VI de la ley del impuesto a las ganancias y determine el resultado impositivo para el ejercicio 2019 aplicando el mismo íntegramente o solo un sexto."* En efecto, luce en los anexos de la pericia la confección del ajuste estático y dinámico por parte del profesional con el detalle completo de su cálculo.

Por otro lado, que dicho informe no sufrió impugnaciones de la representación fiscal. Asimismo, tal como se observa de la sentencia de la Cámara si bien hubo impugnaciones del Fisco Nacional, éstas fueron extemporáneas (en los alegatos) y no refirieron a la confección de los ajustes estático y dinámico que ahora viene a cuestionar.

Señalado ello, se observa tanto de la sentencia de primera instancia como de la Excma. Cámara que ambas se pronunciaron no sólo respecto de la posibilidad de la aplicación del ajuste por inflación en forma integral sino que se discutió y resolvió sobre parámetros que llevaron a reconocer la confiscatoriedad del gravamen y que ahora el Fisco pretende desechar.

Que conocida jurisprudencia del Máximo Tribunal ha conferido jerarquía constitucional a la cosa juzgada (Fallos: 224:657; 250:435; 252:370), en razón de que la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme reconoce fundamento en los derechos de propiedad y defensa en juicio (Fallos: 199:466; 258:220; 281:421; 319:2527; 328:3299; 340:1982; 343:1894) y de que la estabilidad de las decisiones jurisdiccionales constituye un presupuesto ineludible de la seguridad jurídica (Fallos: 319:2527; 341:774).

Al aplicar el principio de la cosa juzgada se ha afirmado que la autoridad de la sentencia debe ser inviolable, tanto con respecto a la determinación imperativa del derecho sobre el cual se requirió un pronunciamiento judicial, cuanto en orden a la eficacia ejecutiva de este último (Fallos: 184:137; 209:303; 235:171; 259:289; 266:170; 307:1289; 311:495; 312:122; 340:1982). Lo decidido por una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada no es susceptible de alteración ni aun por vía de la invocación de leyes de orden público toda vez que la estabilidad de las sentencias, en la medida en que constituye un presupuesto ineludible de seguridad jurídica, es también exigencia del orden público con jerarquía superior (Fallos: 299:373; 301:762; 302:143; 311:495; 312:376; 338:599, entre muchos otros).

Por lo tanto, habiendo quedado firme la sentencia que decidió sobre el quantum del ajuste por inflación correspondiente al período fiscal 2019, luego de sustanciarse un proceso con todas las garantías para ambas partes, no puede aceptarse –por aplicación del principio de cosa juzgada– que la administración fiscal pretenda declarar abstracto dicho pronunciamiento, ni que que la misma cuestión pueda ser nuevamente juzgada sin afectar la seguridad de las relaciones jurídicas.

Ello así, corresponde hacer lugar a la excepción de cosa juzgada planteada por la recurrente en cuanto a la

determinación de oficio relativa a la aplicación del ajuste por inflación (art. 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias de acuerdo a las modificaciones establecidas por la ley 27.541) por el período 2019. Con costas.

Cabe señalar que lo resuelto en el párrafo precedente, no alcanza a la determinación respecto de la procedencia o no de la actualización del quebranto, discusión que subsiste en autos.

V.- Que, corresponde pronunciarse con relación a la excepción de litispendencia opuesta por la parte actora entre las presentes actuaciones por la actualización del quebranto (período 2019) y la causa "COSTA MARINA SA C/ AFIP- DGI s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO" Expte FMP 11469/2022", donde se discute la posibilidad de actualizar los quebrantos respecto del período fiscal 2019.

Debe señalarse que existe litispendencia cuando se tramitan dos procesos pendientes entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto, es decir, frente a la coexistencia de dos pretensiones cuyos elementos son idénticos.

Como afirma Alsina "dos acciones, son iguales cuando intervienen las mismas personas, tienen la misma causa y se dirigen al mismo objeto" (Alsina Hugo, Tratado Teórico Práctico de Derecho Civil y Comercial Tº 1, pág. 376).

Tal como lo señala Lino Enrique Palacio ("Manual De Derecho Procesal Civil" Decimoséptima Edición Actualizada, Ed. Lexis Nexis Abeledo-Perrot, pág. 368) y Osvaldo Alfredo Gozaíni (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Comentado y Anotado, Ed. La Ley, Tomo II, pág. 271 y ste.), para la procedencia de la excepción que nos ocupa, se requiere también que ambos procesos sean susceptibles de sustanciarse por los mismos trámites.

En definitiva, la excepción de litispendencia tiene como fundamento la necesidad de evitar que una misma pretensión sea objeto de un doble conocimiento, lo cual posibilitaría que sobre la misma recaigan sentencias contradictorias.

Cabe aclarar que la Ley Nº 22.434 modificó el artículo 190 del C.P.C.C.N. y eliminó la posibilidad de obtener la acumulación de procesos mediante la excepción de litispendencia, por entender que ésta sólo pretende evitar la posibilidad de que una única situación de hecho o de derecho se juzgue en dos procesos distintos, de manera tal que la defensa se reduce actualmente a los supuestos en que exista la triple identidad (partes, objeto y causa).

Entrando al análisis del caso concreto traído a decisión de este Tribunal, cabe adelantar que corresponde rechazar la excepción de litispendencia planteada por la parte actora.

En efecto, en autos la recurrente funda la excepción intentada en la conexidad que existiría entre la acción judicial declarativa de certeza constitucional que tramita ante el Juzgado Federal de Mar del Plata N° 4, caratulada como COSTA MARINA SA C/ AFIP- DGI s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO – Expte FMP 11469/2022", y el recurso de apelación incoado ante este Tribunal.

Cabe reiterar que es una de las condiciones para la procedencia de la excepción planteada, que debe tratarse de "pleitos análogos" (CSJN, 18/4/1928, JA T. XXVII, pág. 429), y que de acuerdo al artículo 354 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, los procesos deben ser "idénticos".

En este sentido es evidente la diferente naturaleza de la acción declarativa que ha intentado la actora en sede judicial con la que se ha planteado ante este Tribunal, a lo que cabe agregar que ambos procesos no se sustancian

por los mismos trámites, ni que las partes actúen en la misma calidad en los dos casos. (CNCiv., B, La Ley 110-945, 9029-S y otra jurisprudencia citada por Palacio, Lino E.:"Manual de Derecho Procesal Civil", T. I, pág. 393).

A mayor abundamiento, cabe consignar que la acción meramente declarativa tiene carácter subsidiario, pues está subordinada a otro medio legal e idóneo que evite un perjuicio (CNCiv Sala C “Almagro Construcciones S.A. c/ Howosad Silvia E” - La Ley 1996-A, 800), pero aún en casos en que se admite la procedencia de esta acción en relación al cobro de impuestos, la sustanciación del juicio no debe impedir la percepción de éstos, pues el procedimiento declarativo no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada puede intentar por las vías procesales pertinentes (CSJN 10/10/1996 “Empresa Distribuidora Sur S.A. –Edesur S.A. c/Pcia. De Buenos Aires”), como así tampoco impide, durante su sustanciación, la recaudación de impuesto (CSJN 19/3/1987 "Newland, Leonardo L. A. c/Santiago del Estero, Provincia de s/eximición de inversiones y recargos"), y mucho menos, en consecuencia, la sustanciación de la presente causa.

En igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en anterior composición, en “ALICIATI, CARLOS DOMINGO”, sentencia del 11/11/2009, la Sala A en “INSUMOS BIOMEDICOS S.A.”, sentencia del 26/04/2017 (en especial voto del Dr. Pérez como Vocal subrogante de la Vocalía 2da. Nominación) y en el mismo sentido, esta Sala en el precedente “Hidroeléctrica Los Nihuiles S.A. s/Apelación” y su acumulado N° 48.303-I, del 14 de Marzo de 2022.

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que no se dan en el caso de autos circunstancias que justifiquen la declaración de litispendencia y, en consecuencia, corresponde rechazar dicha excepción, con costas. Sin perjuicio de que en oportunidad de resolver la presente causa , de existir sentencia definitiva firme en la causa en trámite por ante la Justifica Federal, este Tribunal la valore a efectos de evitar sentencias contradictorias.

Cabe advertir que por los mismos fundamentos tampoco corresponde la suspensión de los presentes actuados.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Hacer lugar a la excepción de cosa juzgada, en relación a la determinación de oficio del período fiscal 2019 -con excepción del quantum relacionado a la procedencia o no de la actualización en dicho período de los quebrantos-, con costas.

2) Rechazar la excepción de litispendencia, con costas.

Regístrese, notifíquese y vuelvan los presentes actuados a la Vocalía instructora para la prosecución de su trámite respecto de la procedencia o no de la actualización de quebrantos período 2019 y la determinación del período 2020.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.09.08 16:10:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.09.08 18:25:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.09.10 09:59:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.10 10:00:16 -03:00