



UAI

Universidad Abierta Interamericana

Título:

**“Ajuste por inflación limitado a Ganancias de
Tercera Categoría y el precedente del Caso
Candy S.A.”**

Nombre: Emilio Ramón Sánchez

Título a Obtener: Contador Público

Carrera: Contador Público

Marzo 2018

Dedico este Trabajo a mi familia por el apoyo incondicional, por siempre estar ahí apoyando en cada paso.

Los amigos que siempre me apoyaron.

Los Compañeros de trabajo.

A los profesores.

A mi Tutor Jorge Raimondo.

Principalmente un agradecimiento especial para Candela Belén Suarez.

INDICE GENERAL

<u>RESUMEN</u>	1
----------------------	---

CAPÍTULO I : INTRODUCCIÓN

1.1. Título.....	2
1.2. Justificación.....	2
1.3. Planteo del Caso.....	3
1.4. Objetivo General.....	4
1.5. Objetivos Específicos.....	4

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. Concepto de Inflación.....	5
2.2. Tasa de Inflación.....	5
2.3. IPIM.....	6
2.4. Concepto Ajuste por Inflación	6
2.5. Principio de no Confiscatoriedad.....	7

CAPÍTULO III: ANTECEDENTES

3.1. 1978 - Nuevo Título “Ajuste por Inflación”.....	8
3.2. 1985 - Modificación Impuesto a las Ganancias.....	9
3.3. 1991 - Convertibilidad del Austral.....	9
3.4. 1992 - Derogación Tácita Ajuste Por Inflación.....	10
3.5. 2002 - Fin de la Convertibilidad.....	11
3.6. 2002 - Decreto 1269/02.....	11
3.7. Dictamen del Procurador del Tesoro n° 375.....	13
3.8. 6.6.9 Decreto PEN 664/03.....	14
3.9. Dugan Trocello S.R.L. s/amparo” con fecha 20/06/200516	14

<u>CAPÍTULO IV: METODOLOGÍA</u>	17
---------------------------------------	----

CAPÍTULO V: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DEL MATERIAL RELEVADO

5.1.	Mecanismo de aplicación del Ajuste por Inflación	18
5.2.	Ajuste Estático.....	18
5.3.	Ajuste Dinámico	21
5.4.	Caso de aplicación ejercicio cerrado en 2002.....	23
5.5.	Caso Candy S.A.....	29
5.6.	Pericia Contable.....	30
5.7.	Vía Procesal.....	31
 <u>CONCLUSIÓN</u>		31
 <u>BIBLIOGRAFÍA</u>		32

ANEXOS

Resumen

En la República Argentina se incorporó un mecanismo de ajuste por inflación en 1978 en busca de corregir las distorsiones provocado por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

Este mecanismo sufrió modificaciones y se mantuvo vigente hasta que entró en vigencia la Ley de convertibilidad en 1991 hasta su fin 2002.

Con el abandono de la convertibilidad el mecanismo de ajuste sigue suspendido. Esta situación genera una problemática al momento de determinar la base imponible para impuestos a las ganancias tercera categoría.

Palabra clave

Inflación, Ajuste, Ganancias

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN.

1.1. Titulo.

*“Ajuste por inflación limitado a Ganancias de Tercera
Categoría y el precedente del Caso Candy S.A.”*

1.2. Justificación.

El presente trabajo encuentra su justificación en la problemática de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, donde se terminan gravando utilidades que no son reales o absorbiendo parte del capital; por efecto de la inflación. Las mayores rentas producidas por el incremento de los precios de los productos y servicios no implican de ninguna manera una mayor rentabilidad, ni un mejoramiento en la capacidad contributiva.

1.3. Planteo del Caso.

A partir de la derogación de la Ley de convertibilidad (06-02-2002), nuestro País se ve afectado por un proceso inflacionario que nos acompaña hasta el día de la fecha.

La inflación definida como el incremento generalizado de los precios de bienes y servicios con relación a una moneda; reflejando una significativa disminución del poder adquisitivo de nuestro signo monetario

Este cambio trae aparejados problemas que afectan a las empresas, ya que la contabilidad que es la base para determinar la ganancia sujeta a impuesto está distorsionada por la inflación. En muchos o en la mayoría de los casos las utilidades no son reales.

Es necesario que se apliquen herramientas correctivas que permitan eliminar los efectos distorsivos generados por la depreciación de la moneda.

Varias Empresas afectadas han llevado el caso a la justicia solicitando se declare la inconstitucionalidad o en su defecto establecer la inaplicabilidad del Art. 39 de las Ley 24.073, el Art. 4 de la ley 25.561 y el Art. 5 del 214/2002, en lo que respecta al ajuste por inflación computable en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Uno de los casos que sienta precedente por el impacto de la sentencia es el caso Candy S.A (“Candy SA C/AFIP y otro” del 03/07/2009). El Caso se planteó en los años 2001/2002 ante la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual recién se expide en 2009 a favor de Candy S.A. autorizando el ajuste por inflación. De esta manera se pone en evidencia, que el impuesto a las ganancias es confiscatorio por parte del estado por efecto de la inflación.

1.4. OBJETIVO GENERAL.

- Determinar cuándo se conforma el supuesto de confiscatoriedad.

1.5.OBJETIVO ESPECIFICO.

- Evaluar los niveles de precios Actuales
- Enunciar los principios constitucionales violados
- Enunciar y describir las vías procesales para reclamar el ajuste por inflación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Principales conceptos utilizados para analizar los fenómenos inflacionarios.

2.1. Concepto de Inflación.

La inflación puede identificarse con el crecimiento continuo y generalizado de precios de bienes y servicios existentes en una economía. Es un crecimiento medido y observado mediante la evolución del índice de precios.¹

"Cuando el nivel general de precios sube, cada unidad monetaria alcanza para comprar menos bienes y servicios. Es decir que la inflación es la disminución del poder adquisitivo de la moneda."

Para medir la pérdida del poder adquisitivo de la moneda se utiliza un promedio del aumento de los precios de bienes y servicios.

2.2. Tasa de Inflación.

"Es la Variación Porcentual que experimenta el índice de precios con respecto al período anterior."

Para calcular el incremento se utilizan herramientas estadísticas. En nuestro país el órgano de gobierno que emite los índices (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos).

¹Beker., F. M. (2008). Economía. Principios y Aplicaciones - 4ta Ed. Buenos Aires: McGraw Hill.

2.3. IPIM.

Índice publicado por el Instituto nacional de Estadística y Censo(INDEC), denominado Índice de Precios Internos al Por Mayor.

El IPIM es parte del Sistema de Índices Mayoristas (SIPM)

Los índices se obtienen para observar, por un lado, la evolución de los precios de los productos destinados al mercado interno -de origen nacional o importado- y por el otro, las variaciones en los precios de los bienes que componen la oferta nacional total, es decir, sin diferenciar si su destino es el mercado interno o externo.

2.4. Concepto Ajuste por Inflación.

Tiene por finalidad adaptar equitativamente el Impuesto a las Ganancias al fenómeno inflacionario, de modo que dicho impuesto no recaiga sobre ganancias nominales e irreales sino sobre ganancias reales.

Es decir, lo que la normativa persigue es poder reflejar los efectos de la inflación en los resultados impositivos, de modo tal que éstos concuerden con la realidad; y sobre éstos se tribute el Impuesto a las Ganancias, impuesto que tiene por objeto gravar las ganancias netas reales de los contribuyentes y no las ilusorias o ficticias, creadas por las fluctuaciones del valor de la moneda.

Lo que trata es preservar la fuente, ya que una utilidad ficticia por aumento en el precio de los bienes de cambio, no implica que la ganancia esté realizada. Es decir que en situaciones de inflación se está en presencia de un impuesto sobre el capital de la empresa y no sobre la ganancia producida, ya que no se grava una utilidad realizada sino un incremento de capital como consecuencia del aumento del valor monetario de los bienes, fundamentalmente de cambio.

2.5. Principio de no Confiscatoriedad.

La Constitución Nacional en materia tributaria no explicita directamente este principio.

Sí en forma indirecta, al referirse a la propiedad privada. Los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.

Artículo **17** de la Constitución Nacional:

“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...”

CAPÍTULO III

ANTECEDENTES

3.1. 1978 - Nuevo Título “Ajuste por Inflación”.

En el Año 1978 se produce una considerable modificación al Impuesto a las Ganancias regulado por la LEY 20.628 (B.O. 31/12/1973).

Se dictó la ley **21.894** (B.O. 01/11/1978) que trajo como innovación la incorporación del Título **“Ajuste por Inflación”** en la ley del Impuesto a las Ganancias a continuación del Art. 91, de aplicación a partir del primer ejercicio fiscal cerrado desde 01/01/1978.

Esta herramienta nació para adecuar la normativa impositiva al contexto inflacionario que vivía nuestro país. Porque el impuesto no debe recaer sobre las ganancias nominales, cuando los contribuyentes a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 48 (LEY 20.628)² que se encuentran en períodos de inestabilidad monetaria, donde se produce pérdida del poder adquisitivo.

El “Ajuste por Inflación” implementado, fue denominado **estático**, el ajuste proyectaba variación operada en el mes de cierre del ejercicio que se liquida y el mes de cierre del ejercicio anterior del índice de precios al por mayor, nivel general, publicado por el

² **Art 48. Inc. A.** Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 63(sociedades de capital);

Inc. B. Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades o empresas unipersonales, así como las que correspondan a los socios comanditados en las sociedades en comandita por acciones. No están comprendidas en esta categoría las ganancias derivadas de sociedades dedicadas a las actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 78, siempre que las mismas no se complementen con una explotación comercial.

Instituto Nacional de Estadística y Censos, pero no tomaba en cuenta las distorsiones generadas durante el ejercicio.

3.2. 1985 - Modificación Impuesto a las Ganancias.

En el año 1985, con el dictado de la ley 23.260 (B.O. 11/10/1985). con vigencia a partir del 11 de octubre de ese año, se incorpora a la ley del impuesto a las ganancias, una modificación que siguen hasta la actualidad, y que se presentan en el **Título VI de la Ley**, incorporándose a la ley 20.628. que tenía como objetivo mejorar la aplicación del ajuste por inflación, teniendo para ello en cuenta las variaciones producidas durante el ejercicio.

Los cambios introducidos fueron importantes para procedimiento de determinación del ajuste por inflación, *transformándolo de estático en dinámico*. Dicha modificación tuvo por finalidad mejorar la aplicación del ajuste por inflación, teniendo para ello en cuenta las variaciones producidas durante el ejercicio sujeto a ajuste.

La modificación introducida sigue hasta la actualidad.³

3.3. 1991 - Convertibilidad del Austral.

En marzo de 1991 se sanciona la Ley 23.928, Ley de convertibilidad del Austral (B.O. 27.03.1991), donde establece una relación de DIEZ MIL AUSTRALES (A 10.000) por cada DOLAR⁴.

³ LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS; Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97); Título VI "Ajuste Por Inflación".

⁴ Ley 23. 928 - Art 1º: "Declárese la convertibilidad del Austral con el Dólar de los Estados Unidos de América a partir del 1º de abril de 1991, a una relación de DIEZ MIL AUSTRALES (A 10.000) por cada DOLAR, para la venta, en las condiciones establecidas por la presente ley. "

A fin de simplificar los dígitos que el Austral excede al Dólar mediante el Decreto 2128/91, el Poder Ejecutivo de la Nación cambia la denominación y la expresión numérica del Austral. En el Art 1º (Decreto 2128/91), establece la nueva denominación será PESOS y CENTAVO, a la centésima parte del PESO. En el Art 2º establece la paridad de UN PESO (\$1) equivalente a DIEZ MIL AUSTRALES (A 10.000)
De esta manera queda la relación UN PESO (\$1) = DÓLAR.

A partir de que el Art 1º (Ley 23.928) establece la paridad con el dólar, en el Art 10º de la misma Ley deja sin efecto el ajuste por inflación.

ARTICULO 10º (Ley 23.928) — *con efectos a partir del 1º de abril de 1991, deroga “todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios”.*

3.4. 1992 - Derogación Tácita Ajuste Por Inflación.

La sanción de la Ley N°24.073 (BO 13.04.1992) trae consigo conjunto de actualizaciones Impositivas, la que afecta al ajuste por inflación es el contenido del Art. 39, que viene a complementar a la Ley 23.928.

El Art 39⁵ establece como limite aplicar los índices de actualización elaborados por la DGI solo hasta marzo de 1992.

⁵ Ley 24.073 Art 39: A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).

Esto produce la cesación de la publicación de los índices de precios por el organismo fiscal estableciendo que variaciones computarse.

Como consecuencia el mecanismo de ajuste por inflación contemplado en el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias queda suspendido a partir del 1 de abril de 1992, ya que no se podía computar las variaciones en el índice producidas con posterioridad a la referida fecha.

"De esta manera la derogación no ha sido expresa sino tácita al no haber sido suprimidos expresamente los artículos de la Ley del tributo".

3.5. 2002 - Fin de la Convertibilidad.

En el año 2002, se sanciona la ley 25.561⁶: LEY DE EMERGENCIA PUBLICA Y DE REFORMA DEL REGIMEN CAMBIARIO, se abandona el régimen de convertibilidad. Se deroga entre otros el artículo 1º de la ley 23.928, se declara la emergencia pública en material social, económico, administrativo, financiero y cambiario.

3.6 2002 - Decreto 1269/02.

El PEN dictó el DECRETO 1269/02 ⁷a través del cual, tras afirmarse que "...atento la imprescindible precisión, veracidad y claridad en que se debe sustentar la confección de los estados contables, tomando en especial cuenta la función que cumplen en la tutela del crédito, resulta insoslayable que ellos reflejen las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda...",

⁶ Ley 25.561 (B.O. 06/01/2002)

⁷ Decreto 1269/2002: Disolución por pérdida o reducción del Capital Social. Suspéndase la aplicación del inciso 5 del artículo 94 y del artículo 206 de la Ley N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificatorias. Modificación del artículo 10 de la Ley N° 23.928 y sus modificatorias. (Bs. As., 16/7/2002)

Aclara lo siguiente: "que para lograr el objetivo mencionado en el considerando precedente resulta imprescindible, en forma urgente, registrar la variación citada, toda vez que ella ha sido suficientemente significativa, durante el primer trimestre del año en curso, como para alterar la exactitud de los estados contables".

En el Art 2º del presente Decreto agrega al texto del Art 10 de la Ley 23928, el siguiente párrafo:

“La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo preceptuado en el artículo 62⁸, 'in fine', de la ley 19550 de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificatorias.”

El Art 62 de L.S.C. establece que “Los estados contables correspondientes a ejercicios financieros completos o períodos intermedios dentro de un mismo ejercicio deberán confeccionarse en moneda constante.”

Mediante este decreto se reconoció la alteración producida por la inflación en los estados contables durante el primer semestre del 2002 y, consecuentemente, se permitió su reajuste, ante el peligro de desaparición por pérdida del capital social de muchas sociedades comerciales.

A partir del dictado del decreto, varios organismos de control emitieron normas a fin de ajustar por inflación los estados contables, tales como:

- Comisión Nacional de Valores (Resolución General 415/02),
- Inspección General de Justicia (Resolución General 11/02)
- Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (Instrucción 34/02)
- Superintendencia de Seguros de la Nación (Resolución 28873/02)

⁸ Art 62, Ley 19550, “Ajuste”

- Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (Resolución 1150/02).
- La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (Resolución 240/02).
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Resolución MD N° 3/02).

3.7. Dictamen del Procurador General de la Nación N° 375.

Por su parte, en la materia tributaria, por decisión de la Secretaría de Hacienda de la Nación se creó una Comisión para el análisis de un nuevo proyecto de ajuste integral por inflación a los fines fiscales (RH 100/02). Entre los fundamentos de su creación se expuso que “a los efectos de que la Administración Pública Nacional pueda contar con suficientes elementos de ponderación para el examen de un tema de la complejidad como el que se trata” y que “el aporte de los aludidos profesionales contribuirá a perfeccionar el ajuste por inflación oportunamente establecido cuya aplicación se encuentra suspendida desde el dictado de la Ley N° 24073”. Ello si bien, se dejó a salvo que “la creación de una Comisión integrada por destacados profesionales del sector privado ha de contribuir al objetivo previsto, sin que ello implique una decisión sobre la materia, la que queda sujeta a la ponderación que efectúen las autoridades del Ministerio de Economía, teniendo en cuenta la evolución de las variables macroeconómicas”.

Hubo consenso en recomendar la utilización de los estados contables ajustados como punto de partida para la determinación de los resultados impositivos, recomendando como alternativa para su aplicación inmediata y con carácter transitorio, la utilización del mecanismo de ajuste establecido por el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias, con las interpretaciones apropiadas para recoger un adecuado tratamiento de las rentas de fuente extranjera. Sin embargo, la posición oficial fue la de considerar que sólo se trataba de variaciones en los precios relativos, a tenor de lo cual, el reconocimiento de algún tipo de ajuste de la base de cálculo del impuesto sobre las ganancias solo abriría la puerta para otros reclamos indexatorios.

Finalmente, con fundamento en el DICTAMEN DEL PROCURADOR DEL TESORO N° 375, del día 4/10/2002, en tanto sostuvo que “hasta tanto una nueva ley disponga la posibilidad efectiva de efectuar el ajuste por inflación (esto es, derogue los efectos de la disposición contenida en el art. 39 de la Ley 24073), los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley del gravamen (esto es, empresas y ciertos auxiliares de comercio), no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos”, y en razón de que a partir de mediados de 2003 se produjera una suerte de estabilización e, inclusive, retroceso de algunos precios (v.g. el dólar norteamericano).

3.8. Decreto PEN 664/03.

El Procurador del tesoro hizo que fuera emitido el DECRETO PEN 664/03, que modificó al DECRETO PEN 1269/02, prohibiendo la confección en moneda constante, de los balances cerrados desde su vigencia. Prohibición que rige hasta nuestros días.

3.9. Dugan Trocello S.R.L. c/ Ministerio de Economía s/amparo” con fecha 20/06/2005,

Lo expuesto en **DECRETO PEN 664/03** propició a que numerosos contribuyentes iniciarán medidas cautelares ante la Justicia y liquidarán el tributo convirtiendo sus resultados de valores nominales a reales por aplicación del Título VI de la ley de impuesto a las ganancias. La mayoría de los diferentes Juzgados competentes dieron procedencia a las medidas solicitadas.

En dicho precedente la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), remitiéndose al dictamen del Procurador General de la Nación, con relación a la constitucionalidad de las normas antes mencionadas, estableció que a partir del dictado de la ley 23928 “...no solo habían quedado derogadas disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en

cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación (Fallos: 315:158, 993)".

Asimismo, sostuvo que

"...desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas)".

Y concluyó que "...en tales condiciones, no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas **no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse** (Fallos: 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166). Y que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166)".

Sin perjuicio de convalidar la constitucionalidad de las normas bajo análisis, nuestro Máximo Tribunal consideró que ello no importó abrir juicio definitivo sobre la pretensión sustancial del actor relacionada con la confiscatoriedad del tributo.

Sobre el particular, la CSJN resaltó la importancia de la prueba que acredite acabadamente la afectación al derecho de propiedad de la contribuyente.

En este sentido sostuvo "...que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora".

En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior -y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia

compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador- resulta aplicable lo expresado al respecto por el Tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el „sub examine“ (Fallos: 320:1166) en el sentido de que „tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada“, máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea „manifiesta, clara e indudable“.

Parecería que la afectación del derecho de propiedad, que conlleva la garantía de no confiscatoriedad, que históricamente la Corte mantuvo en la aplicación de los impuestos directos que sobrepasen el límite del 33% (hoy se considera el 35 %, por ser esta la tasa máxima del impuesto a las ganancias) sobre los resultados no es suficiente para demostrar la violación del orden constitucional, ya que numéricamente de la comparación de ambos métodos, la mínima diferencia extralimita el porcentaje indicado atento que las sociedades de responsabilidad limitada se encuentran alcanzadas en sus resultados por la tasa máxima.

CAPÍTULO IV

METODOLOGIA

El objetivo que se persigue con el estudio de este caso es identificar y cuantificar el afecto de no poder aplicar el mecanismo de ajuste por inflación.

A continuación se detallan los métodos de obtención de datos.

.Se analizará el método de ajuste por inflación.

.Se aplicará el ajuste a un caso de ejemplo, verificando las variaciones de su aplicación.

.Por otro lado se realizará un análisis las repercusiones de Fallo Caso Candy S.A.

Tipo de investigación exploratorio.

.

CAPÍTULO V

ANALISIS E INTERPRETACION DEL MATERIAL RELEVADO

5.1. Mecanismo de aplicación del Ajuste por inflación.

El mecanismo de ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias se encuentra en el “Título VI” de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a partir de del Art. 94 de la LEY 20628.

El ajuste impositivo por inflación se divide en dos partes un ajuste estático y en un ajuste dinámico, siendo el resultado final la suma algebraica del resultante de ambas.

5.2. El Ajuste Estático.

a) Al **total del activo** según el balance comercial o, en su caso, impositivo, **se le deducirán los importes** correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación:

1. *Inmuebles y obras en cursos sobre inmuebles, excepto los que tengan carácter de bien de cambio.*
2. *Materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.*
3. *Bienes Muebles amortizables.*
4. *Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.*
5. *Bienes inmateriales.*
6. *En las explotaciones forestales, la existencia de madera cortada o en pie.*

7. *Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.*
8. *Inversiones en el exterior que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.*
9. *Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.*
10. *Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.*
11. *Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, que no devenguen intereses o actualizaciones en condiciones normales de mercado.*
12. *Saldos pendientes de integración de los accionistas.*
13. *Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.*
14. *Saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección de empresas locales, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes.*
15. *Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.*
16. *Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo*

Pasivos Computable

- b) Al importe que se obtenga por aplicación del inciso a) se le restará el pasivo.

A estos fines se entenderá por pasivo:

1. Las *deudas, incluidas provisiones y previsiones impositivamente.*
2. Las *utilidades percibidas por adelantado y beneficios a percibir en ejercicios futuros.*
3. Las *honorarios y gratificaciones que, conforme al art, 87, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.*

En el Art.95,b se declararan como pasivos no computables los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital y los saldos acreedores del dueño o socio, y los saldos acreedores de la casa matriz, dueño, cofilial, o cosucursal , o de la persona física o jurídica domiciliada en el extranjero que directa o indirectamente las controle, en situaciones armónicas o aquellas en que los correspondientes activos tampoco son computables cuando no puedan considerarse como celebrados entre partes independientes

A esa diferencia, que podemos denominar el patrimonio neto ajustable, se aplica el índice de precios al por mayor nivel general (IPIM) publicado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación entre el mes de cierre anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida.

$$\boxed{\text{Ajuste Estático}} = \left[\text{Activo Computable Inicio} - \text{Pasivo Computable Inicio} \right] \times \frac{\text{índice cierre} - 1}{\text{índice inicio}}$$

Si el “activo computable” es mayor que el “pasivo computable” se origina una pérdida por exposición a la inflación, en el caso contrario, se origina una ganancia por exposición a la inflación.

- ✓ **Disminuye Ganancias:** cuando **Activo > Pasivo**
- ✓ **Aumenta Ganancias:** cuando **Activo < Pasivo**

5.3. El ajuste dinámico.

El ajuste dinámico refleja las variaciones sufridas por el patrimonio de la empresa a lo largo del ejercicio, que operan aplicando el índice mencionado desde el mes en que ocurren hasta la fecha de cierre de ejercicio.

Originan un ajuste **positivo** (mayor ganancia) entre el mes de efectivo retiro, pago, adquisición, incorporación hasta el cierre:

**Ajustes
Positivos**

- 1. Los retiros de cualquier origen o naturaleza de fondos o bienes dispuestos a favor de terceros salvo que devenguen intereses y actualizaciones.*
- 2. La distribución de dividendos excepto acciones liberadas.*
- 3. Las efectivas reducciones de capital.*
- 4. Porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere el límite del Art. 87.*
- 5. La adquisición de bienes no protegidos por la inflación.*

Originan un ajuste **negativo** (mayor pérdida) entre el mes de aporte, enajenación, afectación hasta el cierre:

**Ajustes
Negativos**

- 1. Los aportes incluidos en cuentas particulares y los aumentos de capital en el ejercicio.*
- 2. Las inversiones en el exterior cuando se afecten a actividades que generen*

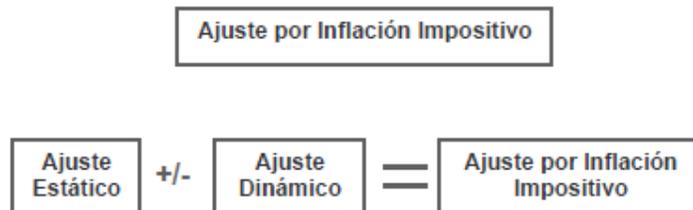
resultados de fuente argentina.

3. El costo impositivo en los casos de enajenación de bienes muebles no amortizables

A los importes obtenidos positivos/negativos se aplicará el Índice al precio por mayor nivel Gral. teniendo en cuenta la variación operada desde el mes del efectivo retiro, pago, adquisición, incorporación o desafectación según corresponda hasta el mes de cierre del ejercicio que se liquida.

$$\text{Actualización} = \frac{\text{Índice cierre}}{\text{índice fecha operación}} - 1$$

Finalmente se obtiene:



5.4. Caso de aplicación Ejercicio cerrado en 2002.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL DE "Ejemplo S.A" AL 31/12/2002 (EN PESOS)

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>		<u>PASIVO CORRIENTE</u>	
<u>Caja y bancos</u>		<u>Deudas</u>	
Caja	147.300,00	Comerciales	260.589,00
Banco xx c/c \$	247.411,00	Bancarias y financieras	23.594,00
<u>Créditos por ventas</u>		Remuneraciones y cargas sociales	18.187,00
Deudores por ventas	155.589,00	Fiscales	2.387,00
<u>Otros créditos</u>		TOTAL PASIVO CORRIENTE	304.757,00
Impuesto sobre los IIBB	3.645,00	<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>	
Retenciones Imp.		<u>Deudas</u>	
Ganancias	39.540,00	Bancarias y financieras	195.400,55
<u>Bienes de cambio</u>		TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	195.400,55
Varios	88.450,00	TOTAL PASIVO	500.157,55
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	681.935,00	<u>PATRIMONIO NETO</u>	
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>		Patrimonio neto	147.000,00
Bienes de uso	347.900,00	Resultados	382.677,45
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	347.900,00	TOTAL PATRIMONIO NETO	529.677,45
TOTAL ACTIVO	1.029.835,00	TOTAL PASIVO Y PN	1.029.835,00

ESTADO DE RESULTADOS DE "Ejemplo S.A." AL 31/12/2002 (EN PESOS)	
1) Ventas netas	3.998.726,88
2) Costo de las mercaderías vendidas	-2.191.804,53
3) Ganancia Bruta (1 – 2)	1.806.922,35
4) Gastos de comercialización	-230.762,05
5) Gastos de administración	-888.415,18
6) Ganancia operativa (3–4-5)	687.745,12
7) Otros ingresos y egresos	
8) Resultados financieros y por tenencia	-99.010,58
9) Pérdida ordinaria antes de impuestos (6 + 7 – 8)	588.734,54
10) Impuesto a las Ganancias	-206.057,09
11) GANANCIA neta ordinaria del ejercicio (9 – 10)	382.677,45

BIENES DE USO AL 31/12/2002

Concepto	Valor de Origen				Depreciaciones			Neto residual al 31/12/2002
	Valor al inicio del ejercicio	Altas	Bajas	Valor al cierre del ejercicio	Acumula-das al inicio del ejercicio	Del ejercicio	Acumula-das al cierre del ejercicio	
<u>Muebles y útiles</u>								
Escritorios	20.000,00			20.000,00	4.000,00	2.000,00	6.000,00	14.000,00
Sillas y mobiliario Rodados	12.000,00			12.000,00	2.400,00	1.200,00	3.600,00	8.400,00
Camioneta Ford F150	445.000,00			435.000,00	174.000,00	87.000,00	261.000,00	174.000,00
Camioneta Ford Ranger		150.000,00		150.000,00		30.000,00	30.000,00	120.000,00
<u>Instalaciones</u>								
Exhibidores	35.000,00			45.000,00	9.000,00	4.500,00	13.500,00	31.500,00
Totales	512.000,00	150.000,00		662.000,00	189.400,00	124.700,00	314.100,00	347.900,00

Cabe resaltar que en el transcurso del ejercicio comercial 2002 la empresa adquirió una camioneta Ford Ranger en la suma de \$150.000.

Cálculo del ajuste por inflación impositivo

AJUSTE ESTÁTICO (Artículo N° 95 LIG inc. a), b) y c))
En base a balance comercial ejercicio 2002

	Importe
a) Activo	1.029.835,00
<u>menos</u>	
(...)	
3) Bienes muebles amortizables – incluidos reproductores amortizables;	-347.900,00
(...)	
Total Activo Computable	681.935,00
menos Pasivo	
b) Pasivo	
.1) Deudas Comerciales, Fiscales, Sociales y Previsiones y Prov.	
Deudas comerciales	260.589,00
Deudas Bancarias y financieras	218.994,55
Remuneraciones y cargas sociales	18.187,00
Deudas fiscales	2.387,00
	500.157,55
(...)	
Total Pasivo Computable	500.157,55
Capital Estático Ajustado por Inflación Impositivo Dif. a) y b)	181.777,45
c) Actualización mediante el I.P.I.M.	
1) I.P.I.M. - mes de cierre del ejercicio anterior:	100,22
2) I.P.I.M. - mes de cierre del ejercicio actual:	218,44
3) I.P.I.M. a utilizar: [((2)/(1))-1]	1,18
PERDIDA - AJUSTE ESTÁTICO X INFLACION NEGATIVO X COL I	-214.425,57

AJUSTE DINAMICO POR INFLACION (Artículo N° 95 inc. d) LIG)

En base a operaciones del ejercicio 2002

I. Ajustes Positivos

(...)

5) Adquisiciones o incorporaciones de bienes efectuadas durante el ejercicio que se 16.257,36

(...)

a)Total Ajuste Dinámico Positivo 16.257,36

II. Ajustes Negativos

(...)

b)Total Ajuste Dinámico Negativo 0,00

c)Total Ajuste Dinámico por Inflación (a-b) 16.257,36

DETALLE DEL AJUSTE DINAMICO

Adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio

Fecha	Detalle	Importe	Coef. mes operación	Coef. mes de cierre	I.P.I.M. a utilizar	Ajuste
30/06/02	Compra camioneta Ford Ranger	150.000,00	197,08	218,44	0,1083824	16.257,36
Total						16.257,36

RESUMEN AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

	Col I	Col II
Ajuste por Inflación Estático (Art. N° 94 inc a), b) y c) LIG)	214.425,57	
Ajuste por Inflación Dinámico (Art. N° 94 inc d)		16.257,36
Subtotal Ajuste Impositivo por Inflación (Art. N° 94 inc e) LIG)	214.425,57	16.257,36
Total Ajuste Impositivo por Inflación	198.168,21	

BALANCE IMPOSITIVO COMPARATIVO del ejercicio 2002

	col I	col II	col I	col II
Resultado contable		382.677,45		382.677,45
Impuesto a las Ganancias contable		206.057,09		206.057,09
Ajustes que aumentan utilidad	56.400,00	34.125,00	56.400,00	34.125,00
Ajustes que disminuyen utilidad				
Ajuste por inflación impositivo			198.168,21	
	56.400,00	622.859,54	254.568,21	622.859,54
Resultado impositivo		566.459,54		368.291,33
Quebrantos acumulados				
Impuesto determinado (35%)		198.260,84		128.901,97
Alicuota efectiva de imposición		0,35		0,54

Sin ajusteCon ajuste

A través de la fórmula expuesta, donde se concluye en una alícuota efectiva del tributo a ingresar que representa un 54% del resultado impositivo ajustado por inflación, se ve claramente cómo se desfasa por los efectos económicos la carga tributaria estipulada en la ley, elevándose la misma en 19 puntos. Pasa de ingresar un \$ 198.260,84 a \$ 126.901,97 .

Como se pueden observar en el Anexo III el índice a diciembre 2001 fue 100.22 y a diciembre 2002 paso a 218.44 esto fue un incremento de más del 100 %.

De esta manera podemos verificar que “la inflación” constituye un impuesto “encubierto”, de manera que se liquida el impuesto a las ganancias sin considerar los resultados generados por las variaciones de los precios, esto se transforma en más carga impositiva y producía en algunos casos que el tributo sea **“confiscatorio”**. Hasta que la legislación no contemplase la variación de precios, se liquidaba el impuesto sobre resultados nominales (ficticios).

5.5. Caso CANDY S.A.

Es ese contexto inflacionario las empresas comenzaron a recurrir a la Justicia como el Caso Dugan Trocello S.R.L. c/ Ministerio de Economía s/amparo” con fecha 30/06/2005, que obtuvo una sentencia en contra del contribuyente, donde la cuestión de fondo no se resolvió .

Aclarando que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar en caso de aplicarse no es apto para acreditar la afectación al derecho de la propiedad del contribuyente.

En 2009 la Corte Suprema en Fallo Candy S.A. c/ AFIP y otros/ acción de amparo declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 41 de la ley 25.561, del decreto 214/02 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo (arts. 94 y concordantes, del impuesto a las ganancias, ley 20.628.

Ordenó a la AFIP-DGI recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 11 de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo

Durante un período inflacionario que sobrepasó el 150% en el año, **debía exigirse del Estado un acompañamiento legislativo para dar respuesta al problema planteado con respecto al tributo** para evitar una grave afectación de los principios de equidad, razonabilidad y del derecho de propiedad.

En tal contexto fáctico y normativo, la falta de aplicación del ajuste provoca una situación que hace que la empresa "deba responder, ya no con las ganancias, sino con el patrimonio lo que implica una grave afectación al derecho de propiedad garantizado por la Constitución y por el Pacto de San José de Costa Rica y constituye una violación a los principios elementales que hacen a la materia impositiva, esto es, no confiscatoriedad, reserva de la ley, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad".

En sentido no es función del Poder Judicial juzgar las políticas económicas, sino poner límites cuando violan la constitución.

5.6. Pericia Contable.

“Aclarando que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar en caso de aplicarse no es apto para acreditar la afectación al derecho de la propiedad del contribuyente. Santiago Dugan Trocello.”

En el caso Candy establece que lo anterior no debe considerarse como excluyente de la posibilidad que se configure el supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta que el Impuesto a las Ganancias pretende gravar.

5.7. Vía Procesal.

El caso Candy S.A se estimó que la vía del amparo resulta apta para tratar la cuestión debatida, ya que el art. 43 de la Carta Magna, tras la reforma de 1994, creó un amplio ámbito de tutela de las acciones, otorgando derecho a toda persona a un recurso sencillo y rápido para preservar sus derechos y garantías vulnerados.

El en caso precedente (Santiago Dugan Trocello) se había rechazado el recurso de amparo.

CONCLUSION

Mediante la aplicación del mecanismo utilizando los índices publicados por el INDEC en el Capítulo V ,5.4. se pudo verificar el afecto de la inflación .

La tasa que se debería aplicar era del 35%, y en su lugar por no ajustarse se aplica un 54%, en el fallo Candy emite jurisprudencia del Tribunal que la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital .

Es este sentido hay que destacar la importancia del caso Candy S.A. ya que sentó un precedente logrando demostrar mediante una Pericia Contable el efecto de no practicar el ajuste de la base del tributo éste se transforma en confiscatorio. Además legitimó el Recurso de amparo apta para tratar la cuestión debatida (inconstitucionalidad de una norma)

El caso abrió las puertas para muchos contribuyentes que iniciaron acciones judiciales para poder acceder al uso del mecanismo de ajuste por inflación.

Dado que la justicia aceptó los efectos distorsivos la inflación y declaró la inconstitucionalidad del Art. 39 Ley 24. 073. Debería Administración Pública reconocer dicho efecto y permitir su corrección.

Esto debería cambiar ya que no es equitativo y el fallo se limita exclusivamente al ejercicio 2002. En los periodos siguientes el IPIM siguió creciendo como se puede observar el anexo III.

BIBLOGRAFIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) CS ~ 2009/07/03 ~ Candy S.A. c. AFIP y otros/ Acción de Amparo"

MOCHÓN, Francisco Y BEKER, Víctor A.- "Economía. Elemento de Micro y Macroeconomía"; McGraw-Hill; Buenos Aires; 2004;

.

REIG, Enrique J.-"Impuesto a las Ganancias. Estudio Teórico-Práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta"; Ed. Macchi; 9º edición actualizada; Buenos Aires; 1997

JARACH, Dino.-"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"; Ed. Cangallo; Buenos Aires; 1983

Ley Ganancias - Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta, ; Buenos Aires, 2011

Adolfo Groppo- Carmen Moreno,-"Temas básicos de ajustes,valuación y exposición de estados Contables",Ed.Acurela's;Buenos Aires; 2004.

ANEXO I

Ley 20628, Mecanismo de ajuste por inflación.

AJUSTE POR INFLACION

Art. 94 - Sin perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente Título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 49, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes.

(Artículo sustituido por art. 64 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)

Art. 95 - A los fines de practicar el ajuste por inflación a que se refiere el artículo anterior, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

a) Al **total del activo** según el balance comercial o, en su caso, impositivo, **se le detraerán los importes** correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación:

1. Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.
2. Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.
3. Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.
4. Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.
5. Bienes inmateriales.
6. En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.
7. Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.
8. Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.
9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.
10. Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.
11. Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.

13. Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

14. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

15. Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.

16. Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.

Cuando durante el transcurso del ejercicio que se liquida se hubieran enajenado bienes de los comprendidos en los puntos 1 a 7, el valor que los mismos hubieran tenido al inicio del ejercicio que se liquida no formará parte de los importes a detraer. El mismo tratamiento corresponderá si dichos bienes se hubieran entregado por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 4 del primer párrafo del inciso d).

En los casos en que durante el ejercicio se hubieran afectado bienes de cambio como bienes de uso, el valor impositivo que se les hubiera asignado al inicio del ejercicio a tales bienes de cambio, formará parte de los conceptos a detraer del activo.

b) Al importe que se obtenga por aplicación del inciso a) se le restará el pasivo.

I. A estos fines se entenderá por pasivo:

1. Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por esta ley, las que se computarán por los importes que ella autoriza).

2. Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.

3. Los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 87, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.

II. A los mismos fines no se considerarán pasivos:

1. Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.

2. Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

3. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

c) El importe que se obtenga en virtud de lo establecido en los incisos a) y b), será actualizado mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida. La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de la actualización se considerará:

1. Ajuste negativo: cuando el monto del activo sea superior al monto del pasivo, determinados conforme las normas generales de la ley y las especiales de este título.

2. Ajuste positivo: cuando el monto del activo sea inferior al monto del pasivo, determinados conforme las normas generales de la ley y las especiales de este título.

d) Al ajuste que resulte por aplicación del inciso c) se le sumarán o restarán, según corresponda, los importes que se indican en los párrafos siguientes:

I. Como ajuste positivo, el importe de las actualizaciones calculadas aplicando el índice de precios al por mayor, nivel general, suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes del efectivo retiro, pago, adquisición, incorporación o desafectación, según corresponda, hasta el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

1. Los retiros de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares-efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

2. Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.

3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

4. La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 87.

5. Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los bienes comprendidos en los puntos I a IO del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan

en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiriera sus propias acciones.

6. Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

II. Como ajuste negativo, el importe de las actualizaciones calculadas por aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes de aporte, enajenación o afectación, según corresponda, y el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

1. Los aportes de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.

2. Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).

3. El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior.

e) El monto determinado de conformidad con el inciso anterior será el ajuste por inflación correspondiente al ejercicio e incidirá como ajuste positivo, aumentando la ganancia o disminuyendo la pérdida, o negativo, disminuyendo la ganancia o aumentando la pérdida, en el resultado del ejercicio de que se trate.

El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%). *(Párrafo incorporado por art. 65 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)*

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior. *(Párrafo incorporado por art. 65 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)*

Art. 96 - Los valores y conceptos a computar a los fines establecidos en los incisos a) y b) del artículo anterior -excepto los correspondientes a los bienes y deudas excluidos del activo y pasivo, respectivamente, que se considerarán a los valores con que figuran en el balance comercial o, en su caso, impositivo- serán los que se determinen al cierre del ejercicio inmediato anterior al que se liquida, una vez

ajustados por aplicación de las normas generales de la ley y las especiales de este Título.

Los activos y pasivos que se enumeran a continuación se valuarán a todos los fines de esta ley aplicando las siguientes normas:

a) Los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de la misma: de acuerdo con el último valor de cotización -tipo comprador o vendedor según corresponda- del BANCO DE LA NACION ARGENTINA a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

b) Los depósitos, créditos y deudas en moneda nacional: por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de los intereses y de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, que se hubieran devengado a dicha fecha.

c) los Títulos públicos, bonos y demás valores —excluidas las acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares— que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. Las monedas digitales al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, conforme lo establezca la reglamentación. *(Párrafo sustituido por art. 66 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)*

Los que no se coticen se valuarán por su costo incrementado, de corresponder, con el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio. El mismo procedimiento de valuación se aplicará a los títulos valores emitidos en moneda extranjera.

d) Cuando sea de aplicación el penúltimo párrafo del inciso a) del artículo anterior, dichos bienes se valuarán al valor considerado como costo impositivo computable en oportunidad de la enajenación de acuerdo con las normas pertinentes de esta ley.

e) Deudas que representen señas o anticipos de clientes que congelen precios a la fecha de su recepción: deberán incluir el importe de las actualizaciones de cada una de las sumas recibidas calculadas mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo, entre el mes de ingreso de los mencionados conceptos y el mes de cierre del ejercicio.

Para confeccionar el balance impositivo del ejercicio inicial, así como también el que corresponderá efectuar el 31 de diciembre de cada año, por aquellos contribuyentes que no practiquen balance en forma comercial, se tendrán en cuenta las normas que al respecto establezca la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

Art. 97 - Los responsables que, conforme lo previsto en el presente Título, deban practicar el ajuste por inflación quedarán, asimismo, sujetos a las siguientes disposiciones:

a) No les serán de aplicación las exenciones establecidas en los incisos h), k) y v), del artículo 20. *(Inciso sustituido por [Ley N° 25.402](#), Art. 3°, inciso d), B.O. 12/1/2001.- Vigencia: A partir del 12/1/2001 y surtirá efecto para los depósitos efectuados en entidades regidas por la Ley 21.526 a partir del 1° de enero de 2001, inclusive.*

b) Deberán imputar como ganancias o pérdidas, según corresponda, del ejercicio que se liquida, el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, de créditos, deudas y Títulos valores —excluidas las acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, en la parte que corresponda al período que resulte comprendido entre las fechas de inicio o las de origen o incorporación de los créditos, deudas o Títulos valores, si fueran posteriores, y la fecha de cierre del respectivo ejercicio fiscal. Tratándose de Títulos valores cotizables, se considerará su respectiva cotización. Asimismo deberán imputar el importe de las actualizaciones de las deudas a que se refiere el inciso e) del artículo anterior, en la parte que corresponda al mencionado período; *(Inciso sustituido por art. 67 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)*

c) Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida, la diferencia de valor que resulte de comparar la cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera.

d) Cuando se enajenen bienes por los cuales se hubieran recibido señas o anticipos, en las condiciones previstas en el inciso e) del artículo anterior, a los fines de la determinación del resultado de la operación, se adicionará al precio de enajenación convenido el importe de las actualizaciones a que se refiere el mencionado inciso, calculadas hasta el mes de cierre del ejercicio inmediato anterior al que corresponda la fecha de enajenación.

e) En los casos en que, de acuerdo a las normas de esta ley o de su decreto reglamentario, se ejerciera la opción de imputar el resultado de las operaciones de ventas a plazos a los ejercicios fiscales en que se hagan exigibles las respectivas cuotas, y hubiera correspondido computar actualizaciones devengadas en el ejercicio respecto de los saldos de cuotas no vencidas al cierre, podrá optarse por diferir la parte de la actualización que corresponda al saldo de utilidades diferidas al cierre del ejercicio.

f) En las explotaciones forestales no comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.695, para la determinación del impuesto que pudiera corresponder por la enajenación del producto de sus plantaciones, el costo computable podrá actualizarse mediante la aplicación del índice previsto en el artículo 89, referido a la fecha de la respectiva inversión, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes al que corresponda la fecha de la enajenación.

Si se tratare de plantaciones comprendidas en el régimen del Decreto N° 465 de fecha 8 de febrero de 1974, los contribuyentes podrán optar por aplicar las disposiciones del párrafo precedente, en cuyo caso no podrán computar como costo el importe que resulte de los avalúos a que se refiere el artículo 4° de dicho decreto.

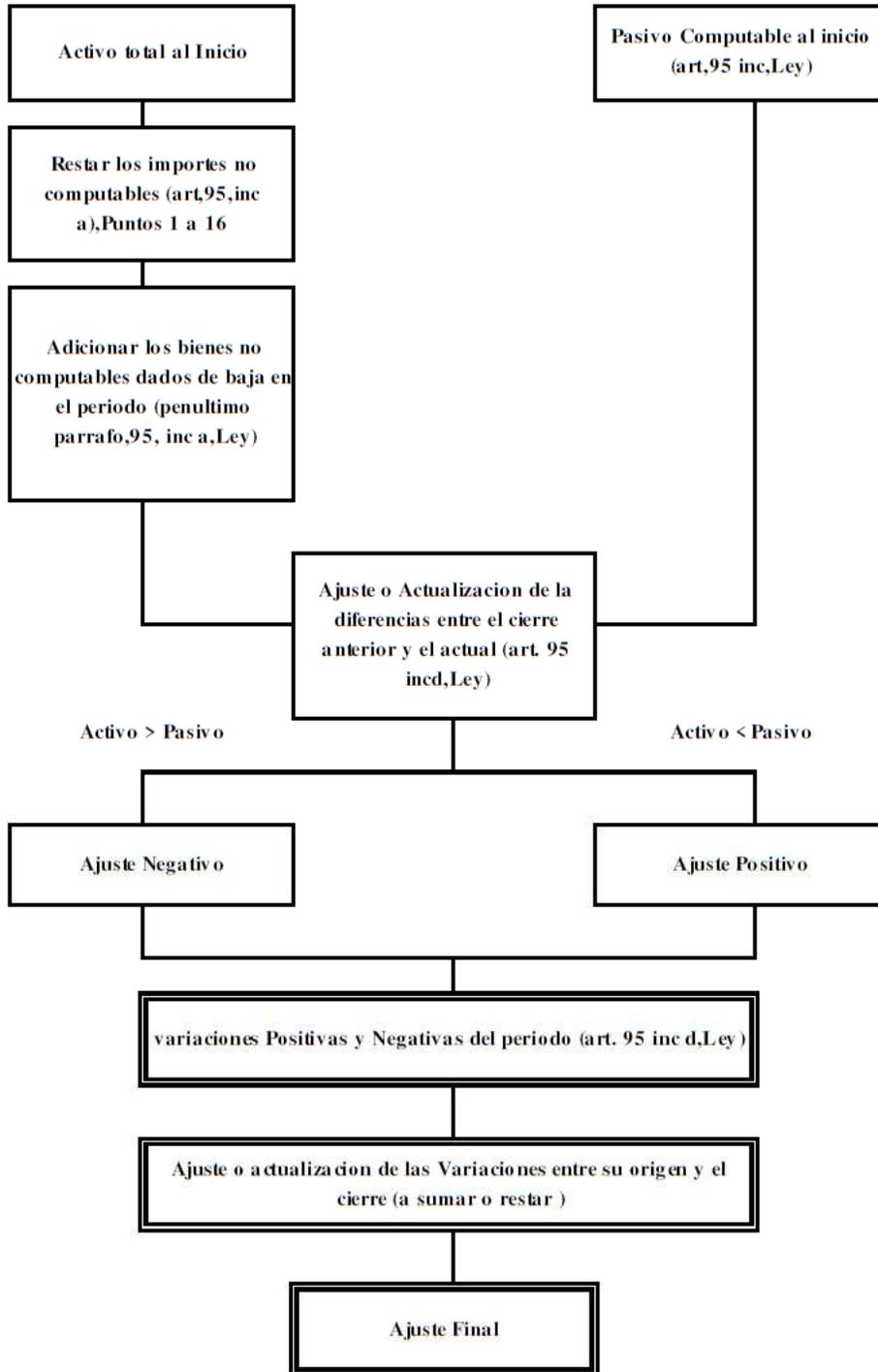
Art. 98 - Las exenciones totales o parciales establecidas o que se establezcan en el futuro por leyes especiales respecto de Títulos, letras, bonos, obligaciones y demás valores emitidos por el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no tendrán efecto en este impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país ni para los contribuyentes a que se refiere el artículo 49 de esta ley.

(Artículo sustituido por art. 68 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)

ANEXO II

Esquema del ajuste por inflación

ESQUEMA DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIV



Ajuste estatico de la Ley 21.894 Periodo 1978-1955(continua siendo el primer paso o punto de partida del ajuste dinamico).



Ajuste dinamico : item agregado por la Ley 23.260, periodos 1986 a la Fecha.

ANEXO III

Índices Publicado por INDEC

INDICES DE PRECIOS INTERNO AL POR MAYOR (IPIM)

Series del SIPM base 1993 = 100										
<u>Mes</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	
enero	105,87	106,60	219,36	221,96	237,93	269,47	285,85	328,90	354,81	
febrero	105,99	119,74	220,21	225,05	240,46	273,66	288,22	331,95	355,31	
marzo	105,29	134,80	218,70	226,03	245,20	271,96	290,02	335,66	359,38	
abril	105,09	161,64	214,70	227,84	248,78	275,90	295,04	339,80	361,08	
mayo	105,17	181,57	213,33	230,77	248,60	277,00	299,62	343,43	362,80	
junio	104,70	197,08	213,04	231,29	249,19	279,23	305,45	347,54	366,90	
julio	104,33	206,24	212,96	233,41	252,31	281,22	312,38	350,17	371,47	
agosto	103,82	216,64	215,87	239,06	255,46	283,03	314,76	353,09	375,34	
septiembre	103,37	221,92	215,50	239,62	260,29	282,29	317,99	355,06	379,18	
octubre	101,82	223,02	216,65	241,02	263,22	283,46	320,92	357,02	382,69	
noviembre	100,40	219,32	218,90	238,15	263,43	283,73	324,28	356,03	386,22	
diciembre	100,22	218,44	222,71	240,23	266,03	284,85	326,32	355,10		

Fuente: INDEC

ANEXO IV

Fallo Caso Candy S.A

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

El juez federal (subrogante) de Catamarca hizo lugar a la presente acción de amparo (fs. 307/310) y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4º de la ley 25.561, del decreto 214/02 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo (arts. 94 y concordantes, del impuesto a las ganancias, ley 20.628 -t.o. en 1997 y sus modificaciones-). Asimismo, ordenó a la AFIP-DGI recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo, aclarando que lo decidido en autos no implicaba abrir juicio alguno sobre las operaciones contables ni el contenido de las declaraciones juradas de la actora.

Para así resolver, estimó que la vía del amparo resulta apta para tratar la cuestión debatida, ya que el art. 43 de la Carta Magna, tras la reforma de 1994, creó un amplio ámbito de tutela de las acciones, otorgando derecho a toda persona a un recurso sencillo y rápido para preservar sus derechos y garantías vulnerados.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que el art. 39 de la ley 24.073 estableció un límite a la actualización de valores en la base imponible del impuesto a las ganancias, fijando los vigentes a marzo de 1992. Durante la etapa de la convertibilidad, con estabilidad monetaria y de precios, el ajuste por inflación impositivo era ilegal y, además, innecesario. En cambio, perdida dicha estabilidad, sumido el país en una situación de emergencia económica y social, devaluada drásticamente la moneda nacional y sobrevenido un período

inflacionario que sobrepasó el 150% en el año, debía exigirse del Estado un acompañamiento legislativo para dar respuesta al problema planteado con respecto al tributo aquí discutido, para evitar una grave afectación de los principios de equidad, razonabilidad y del derecho de propiedad.

Adujo que, en tal contexto fáctico y normativo, la falta de aplicación del ajuste provoca una situación que hace que la actora "deba responder, ya no con las ganancias, sino con el patrimonio lo que implica una grave afectación al derecho de propiedad garantizado por la Constitución y por el Pacto de San José de Costa Rica y constituye una violación a los principios elementales que hacen a la materia impositiva, esto es, no confiscatoriedad, reserva de la ley, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad".

Hizo mención también del informe del perito contador designado de oficio en autos (fs. 298/302), en cuanto éste se expidió "...en sentido favorable a la aplicación del ajuste por inflación en los estados contables del período que comprende la presente causa", y dejó constancia del efecto generado por el proceso inflacionario. Agregó citas de precedentes de otros tribunales federales sobre la materia en cuestión y concluyó haciendo lugar a la presente acción.

- II -

A fs. 341/346, la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán confirmó la sentencia de la instancia anterior.

Para así decidir, el a quo expresó que el país atravesó una situación de emergencia que obligó al Estado a arbitrar los medios económicos necesarios para superarla, pero sin menoscabar por ello los derechos de los particulares. Entendió que las circunstancias que habilitaron al legislador a suspender el ajuste por inflación impositivo a partir de

Procuración General de la Nación

1991 desaparecieron por completo tras la pérdida de la estabilidad económica, por lo que el resurgimiento de un período de alza de precios de magnitud considerable dejó de justificar tal suspensión. En otros términos, indicó que es irracional hacer coexistir la inflación con una norma que, precisamente, está fundada en su inexistencia.

En lo que hace a la situación de la actora, expresó que sus bienes de cambio se valúan según valores corrientes, por lo que la falta de reconocimiento del componente inflacionario en su tasación por parte de las autoridades podría llevar a gravar una utilidad ficticia y afectar, en consecuencia, el capital mismo de la empresa.

Señaló que el informe pericial no fue objeto de impugnación por la demandada, y que en él "se hace referencia a la realidad económica imperante en el país a partir de principios de 2002, fecha en la que se produce la salida intempestiva del proceso de convertibilidad, con modificación del tipo de cambio, lo que origina la aparición del fenómeno inflacionario, que produce modificaciones en el patrimonio de cualquier ente", agregando que aparecieron diferentes mecanismos de ajuste para evitar inequidades e injusticias, motivo por el cual el técnico designado se expidió en forma favorable a la realización del ajuste solicitado.

- III -

A fs. 351/373 vta. luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.

En primer lugar, adujo que la sentencia resulta arbitraria al admitir el cauce procesal propuesto por la actora, el cual no resulta apto para tratar un tema como el de la presunta inconstitucionalidad de la suspensión del ajuste por inflación impositivo, dado que, por un lado, el impuesto a

las ganancias conlleva una declaración con un alto grado de complejidad y, por otro, que ésta se confecciona con datos provistos por el propio contribuyente sin que puedan ser verificados por el Fisco sino a través de un procedimiento de fiscalización, a fin de apreciar si se encuentran o no respaldados por el debido soporte documental.

Dentro de ese orden de ideas, expresó que el contribuyente debió haber realizado sus declaraciones juradas con la corrección pretendida y, tras un procedimiento determinativo de oficio, plantear la cuestión por la vía del art. 76 de la ley de procedimiento tributario. Adujo que, al no estar la actora bajo un procedimiento de fiscalización, carece de un daño inminente que habilite la vía del amparo.

Con relación al fondo del asunto, indicó que la ley 25.561 mantuvo suspendido el ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias, tal como lo había ordenado el art. 39 de la ley 24.073. En tales condiciones, pretender que la AFIP acepte las liquidaciones del tributo con la corrección mencionada involucra una violación a la legalidad vigente, a la vez que configura un atentado contra el principio de división de poderes.

Agregó que si bien durante el 2002 el país sufrió una serie de modificaciones en las variables económicas, como también la ruptura de la paridad cambiaria con la divisa de los Estados Unidos de Norteamérica, no puede decirse que la alteración en los precios relativos de determinados bienes y servicios sea, técnicamente, "inflación", entendida ésta como una tendencia constante al alza del nivel general de precios. Además, indicó que los mencionados desajustes se circunscribieron a ciertos precios y fueron limitados en el tiempo.

Añadió que el pronunciamiento resulta lesivo del principio de igualdad en materia tributaria, puesto que crea

Procuración General de la Nación

una excepción al aplicar la ley a favor del amparista, frente a quienes han pagado el impuesto como manda la ley.

Sobre el alcance confiscatorio de la gabela alegado por el contribuyente, indicó que no se trata de un tema abstracto, sino de una cuestión de hecho y prueba que en autos no ha sido demostrada ni tratada como corresponde, a la luz de la clara doctrina del Tribunal. En tal sentido, subrayó que el peritaje de fs. 298/302 no se expidió sobre la supuesta confiscatoriedad de la liquidación del gravamen sin aplicar el ajuste por inflación, ya que no determinó el probable daño patrimonial alegado por la actora.

Por tales razones, al considerar que la sentencia se aparta con prescindencia absoluta de las normas que rigen el caso, la tachó de arbitraria, a la vez que consideró que hay gravedad institucional ya que lo allí decidido incide en la normal y tempestiva percepción de las rentas públicas.

- IV -

A fs. 408, el a quo concedió el recurso extraordinario en cuanto a la interpretación de leyes federales pero lo rechazó en la parte referida a la arbitrariedad que le endilgaba a la sentencia, sin que la demandada haya interpuesto recurso de queja.

- V -

Estimo que el recurso interpuesto es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa a la pretensión que la recurrente fundó en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48).

- VI -

Aquí se trae nuevamente ante los estrados de V.E. la discusión sobre la validez de los arts. 39 de la ley 24.073, 4º de su similar 25.561 y 5º del decreto 214/02, como asimismo de toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo", previsto en el título VI de la ley 20.628 (t.o. en 1997 y sus modificaciones, arts. 94 y cc. de la ley del tributo).

Este Ministerio Público tuvo ocasión de estudiar ese plexo normativo en oportunidad de dictaminar in re "Santiago Dugan Trocello S.R.L. v. Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía" (Fallos: 328:2567). Allí expresó, en conceptos que hizo suyos el Tribunal, que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4º de la ley 25.561 -que sustituyó el texto de los arts. 7º y 10 de su similar 23.928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la Constitución.

V.E. ya había dejado sentado, en los precedentes de Fallos: 315:158 y 993, con idéntico sustento normativo de raigambre constitucional, que resultaba indudable la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23.928 y que, a partir de este acto, no sólo habían quedado derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación. Además, prohibir el reajuste de los valores como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, tal como ordenan los preceptos

Procuración General de la Nación

cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es éste quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (confr. Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).

Hay dos órdenes de razones más que fueron expresados en ese precedente y que, en mi opinión, deben ser enfáticamente remarcados aquí, por su importancia a la hora de decidir la suerte del sub lite.

En primer término, que el alegado incremento de la carga tributaria que traería aparejada la prohibición de emplear el mecanismo de ajuste del título VI de la ley del impuesto a las ganancias ha sido establecido por el mismo legislador, que es el único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de tributos (cnf. doctrina de Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre muchos otros). Además, tales leyes han cumplido con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria.

Y, en segundo lugar, que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse. Desde antiguo ha dejado sentado V.E. que este órgano del Estado "es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos" (Fallos: 100:51, doctrina reiterada en Fallos: 153:46; 166:383; 171:390; 188:105; 318:676, entre otros). Con mayor énfasis aún, ya había precisado que "existiendo la facultad de

legislar en el Congreso, corresponde a éste apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes que dictare, siendo todo lo referente a la discreción con que hubiere obrado el cuerpo legislativo ajeno al poder judicial, que no tiene misión sino para pronunciarse de conformidad a lo establecido por la ley, y aun en la hipótesis de que se arguyera o pretendiera que la ley es dura o injusta" (Fallos: 68:238, 295. El subrayado me pertenece).

Bajo mi óptica, han de entenderse dirigidos a cuestionar tal extremo los argumentos de la actora, recogidos por el a quo, que -en síntesis- se centran en criticar la falta de homogeneidad de la norma tributaria, en cuanto si bien pretende gravar ganancias reales, al no corregir los efectos causados por la inflación, puede recaer sobre ingresos ficticios o meramente contables. Tales argumentaciones, en mi parecer, quedan fuera de la órbita de análisis de los magistrados.

Así las cosas, es mi opinión que el cuestionamiento de la demandante al conjunto de normas enjuiciado en el sub lite no es atendible ni por alegarse un vicio de origen ni tampoco uno sobreviniente por el solo hecho del resurgimiento de la inflación. Por el contrario, aquél únicamente puede apoyarse en el apartamiento o violación de los principios garantizados por nuestra Carta Magna.

Esta última cuestión, necesariamente, ha de involucrar un acabado examen de las normas impugnadas desde la perspectiva de su aplicación al caso particular llevado ante los jueces (Fallos: 315:923; 321:441) pues, como tiene dicho el Tribunal, quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166).

Procuración General de la Nación

En este orden de ideas, no ha de olvidarse que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerada ultima ratio del orden jurídico (Fallos: 302:457), y que exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166).

En tales condiciones, debo poner de manifiesto que el pronunciamiento recurrido, al hacer lugar a la acción de amparo y declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, ancló su razonamiento en dos argumentos: por una parte, en que el advenimiento de un período de fuerte inflación torna injustificadas las causas que llevaron a suspender el ya citado mecanismo de ajuste; y, por otra, en la mera posibilidad de que la falta de reconocimiento del componente inflacionario en su tasación por parte de las autoridades "podría ocasionar la gravabilidad de ganancias ficticias", agregando que esa carencia de actualización del valor de los bienes "podría estar gravando, aparentemente, una utilidad producida por inflación y en consecuencia, el capital de la empresa". A la luz de lo señalado, se desprende sin hesitación que tal conclusión no resulta correcta, desde la perspectiva antes expuesta por este Ministerio Público, y compartida por V.E. en la causa de Fallos: 328:2567 que aquí reitero y, por ende, la sentencia de fs. 341/346 debe ser revocada.

- VII -

Arribados a este punto, corresponde tratar las argumentaciones traídas por la actora, relativas a la crítica que, con base en el principio de no confiscatoriedad tributaria, ha endilgado a las normas impugnadas. Ello es así, conforme a la doctrina que establece que, en resguardo del dere-

cho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear o mantener, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en las etapas anteriores, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravios desde el punto de vista procesal (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

La condición exigida se halla cumplida en el sub lite, pues Candy S.A., al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen, mantuvo estos argumentos que no fueron tratados por las sentencias de las instancias anteriores (cfr. pto 4.6 "principio de no confiscatoriedad", fs. 395 y ss., en especial 397 vta.).

En mi opinión, tales argumentos ponen la cuestión en debate en su recto quicio: las normas impugnadas son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que, en la especie, se demuestre su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios en el patrimonio o la renta del contribuyente.

En esta línea, es inveterada jurisprudencia del Tribunal que la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre muchos otros).

Dentro de esta doctrina, adquiere particular relieve el aspecto probatorio, que no debe soslayar quien pretenda resultar exitoso al impugnar un tributo tildándolo de confiscatorio. En efecto, ha dicho V.E. que "la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen

Procuración General de la Nación

institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el Poder Legislativo en virtud de facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquél" (Fallos: 207:328; 220:1082; 322:3255, entre otros).

Por ende, se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Observo que, en autos, la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un "informe especial de contador público" conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (anexo "G", fs. 74/85). Allí, con base en los datos que surgen de sus estados contables (aportados como anexo "H"), realiza, entre otras comparaciones, unas entre el tributo que resulta a pagar -calculado "con" y "sin" utilizar el mecanismo del Título VI de la ley de gravamen- y el resultado contable del ejercicio, ajustado éste por inflación.

Cuando la AFIP impugnó esta prueba (ver punto VII de su libelo de fs. 253/265), el juez de primera instancia ordenó -de conformidad con lo manifestado por la actora a fs. 210- la designación de un perito contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable

cuestionado" (ver auto de fs. 266). Cabe poner de relieve que esa parte no cuestionó, en momento alguno, esta resolución en cuanto tuvo por impugnada la prueba ofrecida.

Más adelante, a fs. 298/302, el perito presenta su informe, el cual contiene dos secciones claramente diferenciadas. En la primera, a la que denomina "marco referencial", realizó un relato de las normas involucradas en la litis, de la posición tomada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas sobre la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, y sobre cierta doctrina y alguna jurisprudencia de tribunales inferiores relativas al tema aquí discutido.

En la segunda sección, titulada "Análisis de la valoración cuantitativa", únicamente se circunscribió a verificar que la metodología seguida por la empresa respondía a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico, arribando a resultados más o menos similares a los expresados por la actora en su demanda.

También debo poner de relieve que este informe no fue impugnado por la demandada ni por la actora, aun cuando el profesional actuante omitió "*ratificar*" o "*rectificar*" -tal como se le ordenó a fs. 266- los demás extremos indicados por la amparista en el informe contable que acompañó a fs. 74/85, en especial, aquellos referidos al porcentaje de la utilidad absorbido por el gravamen sin aplicación del ajuste.

En estas condiciones, determinar si, en el caso de autos, se torna confiscatorio el gravamen que debe oblar la actora con aplicación de las normas que impugna remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema éste que resulta ajeno a mi dictamen, el que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes ana-

Procuración General de la Nación

lizadas (conf. criterio de este Ministerio Público, expresado en los dictámenes producidos en las causas de Fallos: 321:2501 y 322:3255, entre otros).

- VIII -

Por lo hasta aquí expuesto, me limito a opinar que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y, en caso de que V.E. considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora, rechazar la demanda.

Buenos Aires, 20 de marzo de 2007.

ESTEBAN RIGHI.

Buenos Aires, 3 de julio de 2009.

Vistos los autos: "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo".

Considerando:

1º) Que los antecedentes y circunstancias fácticas de la causa han sido adecuadamente reseñados en los apartados I a IV del dictamen del señor Procurador General de la Nación, a los que corresponde remitirse por razones de brevedad.

2º) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente toda vez que se ha cuestionado la validez de diversas normas federales bajo la pretensión de ser repugnantes a la Constitución Nacional y el fallo definitivo del superior tribunal de la causa ha declarado su inconstitucionalidad (art. 14, inc. 1º, ley 48).

3º) Que este Tribunal en los autos "Santiago Dugan Trocello S.R.L." (Fallos: 328:2567), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expresó que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4º de la ley 25.561 -que sustituyó el texto de los arts. 7º y 10 de su similar 23.928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la Constitución.

Con sustento en dicha norma y de conformidad con lo resuelto en otros precedentes (Fallos: 315:158 y 992), en aquella oportunidad se recordó que resultaba indudable la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23.928 y que, a partir de este acto, no sólo habían quedado derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas

a enfrentar el fenómeno de la inflación. Por ello, se agregó que la prohibición al reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, tal como ordenan los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es éste quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).

En ese contexto, se añadió que el alegado incremento de la carga tributaria que traería aparejada la prohibición de emplear el mecanismo de ajuste del título VI de la ley del impuesto a las ganancias ha sido establecido por el Congreso Nacional, que es el único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de tributos (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre muchos otros), destacándose, al respecto, que las leyes 24.073 y 25.561 habían cumplido con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria.

4º) Que sin perjuicio de compartir los argumentos del señor Procurador General de la Nación, reseñados en el considerando que antecede, en los autos "Santiago Dugan Trocello S.R.L." este Tribunal añadió otras consideraciones que corresponde reiterar en esta causa.

En efecto, en el precedente citado, esta Corte señaló que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que "tal compulsas no trasciende el

ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable" (arg. de Fallos: 314:424; 320:1166).

5º) Que en tales condiciones resulta evidente que la decisión recurrida, al declarar la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, no se ajusta a las pautas expuestas precedentemente.

La escueta fundamentación en la que pretende sustentarse la sentencia apelada no satisface las exigencias requeridas por este Tribunal, máxime cuando, según una reiterada jurisprudencia, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 303:248; 312:72; 324:920, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 315:923; 328:4542).

Como ya se expuso, en la medida en que las normas cuya validez se debate en la causa han sido dictadas por el órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario -respetándose, incluso, el procedimiento legislativo que estatuye el art. 52 de la norma suprema- no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible

proceso inflacionario.

6°) Que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad.

Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152).

A partir de lo señalado, puede colegirse, nítidamente, que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica" (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293).

En virtud de lo expuesto y de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello S.R.L." (Fallos:

328:2567), corresponde revocar la sentencia apelada.

7º) Que, sentado lo que antecede y como correctamente lo puntualiza el señor Procurador General de la Nación en su dictamen, corresponde examinar los planteos de la actora vinculados con los efectos confiscatorios que, a su juicio, producirían las normas aquí cuestionadas. Ello es así, en la medida en que a pesar de haber resultado vencedora, la actora mantuvo estos argumentos al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen y dichos planteos no fueron tratados por las sentencias de las instancias anteriores (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

Es necesario, entonces, determinar si existe una afectación al derecho de propiedad y, a tales efectos, corresponde reiterar algunas de las pautas jurisprudenciales que esta Corte, desde antiguo, expuso sobre la materia, examinando su concreta aplicación en el sub lite.

El control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho -cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo.

Al respecto, se ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

En ese sentido, el Tribunal también ha afirmado que en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de deter-

minadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:855, 1208).

En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

8º) Que en la presente causa la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un "informe especial de contador público" conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (anexo "G", fs. 74/85).

Sobre la base de los datos que surgen de sus estados contables (aportados como anexo "H"), en dicho informe se comparó la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, criterio que, de conformidad con la doctrina de Fallos: 328:2567 no es idóneo, por sí mismo, para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

Sin perjuicio de ello, del mencionado informe también se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/02 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir, si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades

-también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición.

9º) Que cabe agregar, ante las objeciones formuladas por la demandada respecto del mencionado informe pericial, que el juez de primera instancia ordenó la designación de un experto contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (fs. 266).

En cumplimiento de la tarea encomendada, el perito presentó un informe mediante el cual, luego de realizar diversas consideraciones y en lo que aquí interesa, verificó que la metodología seguida por la empresa respondiera a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico.

A partir de la documentación contable de la sociedad, el experto arribó a resultados que, en líneas generales, coinciden con los expresados por la actora, e incluso consideró que, de aplicarse el ajuste por inflación, el importe que correspondería detraer del resultado sujeto a impuesto era un poco mayor que el señalado en el informe contable que adjuntó la accionante (fs. 302).

Dicha pericia -que no mereció objeciones por ninguna de las partes- permite tener por acreditada la posición de la actora y brinda un acabado sustento a su pretensión.

Ello es así pues cabe reconocer validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos: 319:469; 320:326), circunstancias que, a criterio de este Tribunal, no concurren en el caso.

En efecto, a pesar de que los dictámenes periciales están sujetos -como todo otro elemento probatorio- a la valoración por parte de los jueces (Fallos: 315:2774), si no se observan razones que desmerezcan las conclusiones del informe pericial, corresponde asignarle suficiente valor probatorio (Fallos 329:5157).

10) Que no obsta a lo expuesto la mera circunstancia de que el experto haya omitido "ratificar" o "rectificar" -tal como se le había ordenado a fs. 266- el informe contable acompañado por la actora, así como los porcentajes de la utilidad que absorbería el gravamen sin la aplicación del ajuste por inflación. Ello en tanto el balance presentado por la empresa no ha sido objeto de impugnación por la demandada, debiendo destacarse que en él se consignan tanto las utilidades de la actora como la respectiva previsión para atender al pago del tributo aquí cuestionado, según la ley vigente (fs. 87 y siguientes, en especial 91 y 98).

Cabe añadir que las impugnaciones que realizó el Fisco a fs. 263 vta. respecto del informe contable acompañado por la actora -que, contrariamente a lo alegado por la demandada, se encuentra suscripto por un contador público cuya firma fue certificada por el respectivo Consejo Profesional de Ciencias Económicas, según resulta de fs. 79- 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.

11) Que resulta evidente que ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar adelante sus cometidos. Dentro de ellos, los tributos establecidos por el Poder Legislativo adquieren primordial relevancia y tienen como lógico correlato el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como

surge del artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre -que por expresa previsión tiene jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, Constitución Nacional)-, en cuanto establece que "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

En ese contexto, la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (Fallos: 186:170).

Por ello, en reiteradas oportunidades esta Corte ha señalado que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Fallos: 235:883).

12) Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede

estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes.

13) Que en orden a ello, cabe destacar que en el caso, el Tribunal tiene especialmente en consideración que se trata de un ejercicio -el correspondiente al año 2002- 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, que fue reconocido por el Tribunal en oportunidad de pronunciarse en Fallos: 328:690, 329:5913 y 330:855. Esta situación trajo aparejados importantes cambios económicos que se tradujeron, entre otros aspectos, en el abandono de la ley de convertibilidad y la consecuente variación en el poder adquisitivo de la moneda. Asimismo, la crisis se vio reflejada en los índices de precios, tanto a nivel mayorista como a consumidor final, cuyos porcentajes acumulados en ese año ascendieron a un 117,96 % y 40,9%, respectivamente (confr. cifras oficiales publicadas por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos).

14) Que como ya se ha señalado, si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (confr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.

15) Que de acuerdo con dichas pautas, y en virtud de

las conclusiones arribadas en los considerandos 8º y 9º del presente decisorio, cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

En consecuencia, corresponde declarar procedente en el caso, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal correspondiente al año 2002, que aquí se reclama.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, sin perjuicio de lo cual se hace lugar a la acción de amparo deducida en los términos del considerando 15 del presente. Costas por su orden en atención a

-//-

-// - la complejidad jurídica del tema en debate y la forma en que se resuelve. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA

DISI - // -

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO
PETRACCHI

Considerando:

1°) Que comparto lo expresado en los considerandos 1° a 6° —inclusive— del voto de la mayoría del Tribunal, cuyo contenido doy por reproducido a fin de evitar una innecesaria reiteración.

2°) Que, según resulta de lo allí expuesto y, en especial, de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello S.R.L." (Fallos: 328:2567), las normas impugnadas son, en su génesis y contenido, constitucionalmente válidas y sólo podría prescindirse de la aplicación de aquéllas al caso particular, ante la demostración de su manifiesta e indudable incompatibilidad con la cláusula constitucional invocada.

3°) Que, en tanto la actora fundó su postura —sustancialmente— en la confiscatoriedad que le atribuye a las normas cuestionadas, corresponde examinar tal planteo pues, como lo ha señalado el señor Procurador General en su dictamen, si bien aquella parte resultó vencedora en las instancias anteriores, mantuvo sus argumentos —que no fueron tratados por los jueces de grado— al contestar el traslado del recurso extraordinario (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

4°) Que, es importante recordar que, la actora inició este amparo con el objeto de obtener la declaración de inconstitucionalidad de toda norma —en especial, el art. 39 de la ley 24.073, el art. 4° de la ley 25.561 y el art. 5° del decreto 214/02— que impida contemplar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal finalizado el 31/12/2002, el mecanismo de ajuste por

inflación previsto en el Título VI y las previsiones de los arts. 83 y 84 de la ley 20.628 (t.o. 1977 y sus modif.) pues, según lo expresó, si el incremento patrimonial ocurrido entre el inicio y el cierre del ejercicio fiscal no es medido sobre la base de valores homogéneos, el tributo no recaería sobre la renta real o la mayor riqueza obtenida, sino sobre una renta ficticia resultante del mayor valor nominal atribuido a los bienes al cierre del ejercicio, por efecto de la inflación.

En consecuencia, la pretensión de la actora ha sido que la "tasa" del 35% prevista por el art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias -cuya constitucionalidad no cuestionó-, sea calculada sobre el resultado impositivo ajustado conforme a aquel mecanismo de la ley del impuesto a las ganancias vigente antes del dictado de la ley 24.073, y no sobre el "balance impositivo histórico", esto es, sin el ajuste por inflación, puesto que de no ser así, la imposición absorbería el 62% de las utilidades reales sujetas a impuesto, el 55% del resultado contable, o bien, el 32% del patrimonio neto de la sociedad (ver, entre otras manifestaciones, las de fs. 157/158, 395/399, o los cálculos acompañados por la actora a fs. 80/81).

5°) Que, en este sentido corresponde señalar que, una invariable jurisprudencia del Tribunal ha establecido que, para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 248:285; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Sin embargo, se ha puntualizado que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 314:1293; 322: 3255), y que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar

que un impuesto es confiscatorio o no, "...no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes" (Fallos: 160:247).

En el mismo orden de ideas, el Tribunal ha afirmado que, en razón de las variables circunstancias del país -incluso bajo las mismas circunstancias-, la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, o bien, de la vinculación directa o indirecta del contribuyente con el país donde la riqueza tiene su asiento o la ganancia es obtenida, pueden justificar que la determinación del límite varíe, en más o en menos. Salvo el supuesto en el que el monto de los gravámenes comporte prácticamente el aniquilamiento de la propiedad en su substancia o en cualquiera de sus atributos, el límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo, y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:1208; ver también Fallos: 210:855).

Cabe recordar, también, que en ciertas materias desde antiguo el Tribunal ha establecido el 33% como tope de la presión fiscal, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución, pero, según lo señaló, dicho límite no podía erigirse "...en un parámetro de rigidez insuperable..." (ver considerando 25, del voto de la mayoría en el caso registrado en Fallos: 318:676) .

En particular, y sólo a título de ejemplo, corresponde señalar que tal pauta fue mantenida de manera constante en materia de imposiciones inmobiliarias (Fallos: 196:122; 209:114 y 200 ; 210:172 y 310; 220:322; 236:22) y aún así, lo ha sido sobre la base de exigencias muy precisas para deter-

minar la utilidad sobre la que se calcularía aquella alícuota, como lo son, el hecho de considerar el valor real del inmueble y no su valuación fiscal, o bien, la capacidad productiva **posible o potencial** del bien, según una racional explotación de éste (Fallos: 239:157; 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre otros); también se acudió a aquella regla en el caso del impuesto sucesorio (Fallos: 234:129; 235:883), del impuesto provincial que recaía sobre los honorarios devengados en juicio (Fallos: 220:699), de la contribución de mejoras, al aceptarse su constitucionalidad cuando aquélla "apenas" excede del 33% del valor de la propiedad después de ejecutada la mejora (Fallos: 210:351), y más recientemente, entre otros, al examinar la validez de la tasa creada por la ley 25.085 (Fallos: 327:2293), o al considerar inconstitucional la norma del derecho laboral, que reduce en más de dicho porcentaje la base salarial, a los fines de calcular la indemnización por despido sin justa causa (Fallos: 327:3677, considerando 11).

6°) Que esta Corte ha puesto especial énfasis en señalar que debe existir una prueba concluyente a cargo de quien alega la confiscatoriedad del gravamen. Prescindir de ella importa tanto como dejar a la acción sin fundamento, puesto que priva al Tribunal del elemento de juicio primordial y necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto sobre el rendimiento de la propiedad que lo soporta (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293).

Por su nitidez, resulta pertinente reproducir lo dicho por el Tribunal en este sentido: *"La presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria **tan clara y***

precisa como sea posible y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el poder legislativo en virtud de sus facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen..." (ver Fallos: 207:238 -el resaltado no pertenece al texto- y Fallos: 322:3255).

Estos principios son particularmente aplicables al caso, en especial, si se repara en que, como lo ha señalado el Tribunal en el fallo "Dugan Trocello," lo relativo al procedimiento para determinar la renta sujeta al impuesto a las ganancias -y la ponderación del respaldo documental en que aquél se sustente- es una materia compleja, circunstancia que también fue tomada en cuenta al examinar con estrictez la prueba pericial rendida en el caso registrado en Fallos:320:1166.

7°) Que, en el sub examine, la actora ofreció como prueba un "Informe Especial de Contador Público" identificado como "ANEXO G" , elaborado sobre la base de los Anexos I, II, III y IV que preparó aquélla y que se adjuntaron al informe (fs. 73/85), y el "Balance Contable de Ejercicio" identificado como "ANEXO H", correspondiente al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2002 y finalizado el 31 de diciembre del mismo año (fs. 86/114). También se acompañó a la causa el "Informe de los Auditores" de fs. 115/116.

En el Anexo I del "Informe Especial de Contador Público" se consignan los siguientes datos: a) cuál es el monto del impuesto a ingresar (\$ 3.277.377) si es determinado

sobre el "resultado impositivo histórico" del período fiscal 2002 (\$ 9.363.935); b) cuál sería el monto del impuesto a ingresar (\$ 1.851.401) si se lo determinara sobre el "resultado impositivo ajustado por inflación" (\$ 5.289.718); c) cuáles son los montos del "resultado contable ajustado por inflación" (\$ 5.960.624); del "ajuste por inflación impositivo" (\$ 3.517.548); de la "reexpresión de amortización de los bienes de uso" (\$ 556.669) y del "patrimonio neto de la sociedad al 31/12/2002" (\$ 10.379.131); d) cuál es la alícuota establecida por la ley del impuesto a las ganancias (35%) y cuáles serían las "alícuotas efectivas" del impuesto a ingresar si éste fuese determinado sobre el "resultado contable ajustado por inflación" (55%) o sobre el "resultado impositivo ajustado por inflación" (62%). Finalmente, también figuran en aquella enumeración, las siguientes cifras: el porcentaje en que el "impuesto histórico" supera al impuesto "ajustado por inflación" (77%) y la comparación entre el porcentaje que representa el impuesto calculado con el ajuste por inflación sobre el "patrimonio neto de la sociedad" (18%) o calculado sin el ajuste por inflación (32%) (ver el cuadro de fs. 80/81).

En el Anexo II de aquel informe se describe el "cálculo del ajuste por inflación impositivo" realizado al 31/12/2002 (fs. 82/83); en el Anexo III se describe la "determinación del resultado impositivo al 31/12/2001" (fs. 84), y en el Anexo IV, la "determinación del resultado impositivo histórico al 31/12/2002" (fs. 85).

8°) Que, ante las objeciones formuladas por la demandada (fs. 263 vta.) y "conforme lo manifestado por el amparista a fs. 210, punto VII de la Prueba", el juez de primera instancia ordenó la designación de un perito contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido

del informe contable cuestionado...", esto es, el identificado como "ANEXO G" (ver fs. 266).

Aquel profesional presentó el informe pericial de fs. 298/302, que no fue objetado por las partes (ver fs. 303 a 306), y que está integrado del siguiente modo:

a) una primera parte, en la que bajo el rótulo de "**Marco Referencial**", el perito se exployó acerca del contexto económico existente a fines del año 2001 y comienzos del siguiente; de la normativa referente al ajuste por inflación, y de su postura favorable a la aplicación de aquel ajuste, con sustento en la jurisprudencia y la doctrina que citó (fs. 298 a 301);

b) una segunda, titulada "**Análisis de la valoración cuantitativa**", en la que el perito, después de señalar la documentación que examinó, expresó que "...esta pericia se avocó a verificar que la metodología utilizada por la empresa, responda ...[a la establecida] por la ley del impuesto a las ganancias, en su Título VI, art. 94 y siguientes, tanto en lo relativo al denominado ajuste estático como al dinámico". "Como consecuencia de lo expuesto precedentemente, y teniendo en cuenta la información presentada, surge que [el] monto por ajuste por inflación que le correspondería aplicar a la empresa en su liquidación de impuesto a las ganancias asciende a \$ 3.950.627,86...", cuyo procedimiento de cálculo detalló a continuación (ver fs. 301/302)

9°) Que, según resulta claramente de lo reseñado precedentemente, el perito se expidió únicamente sobre el contenido de uno de los anexos del informe contable acompañado por la actora (el Anexo II) y, en consecuencia, efectuó "el cálculo del ajuste por inflación impositivo" correspondiente al ejercicio fiscal 2002. Para así hacerlo, sobre la base de considerar el total del activo contable y el total del pasivo

contable correspondientes al 31 de diciembre de 2001, calculó los ajustes que detalló a fs. 302 y arribó a un resultado semejante -incluso más elevado- que el expuesto en aquel anexo, pues para la actora el monto del ajuste total por inflación arrojaría una suma de \$ 3.517.547,59, y para el perito dicho importe alcanzaría la suma de \$ 3.950.627,86.

En consecuencia, de aquella tarea del perito sólo puede extraerse como conclusión cuál sería el monto del ajuste por inflación que la actora podría detraer de su liquidación del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2002, si se aplicase la metodología de ajuste prevista en la ley del impuesto a las ganancias, vigente antes del dictado de las normas cuya constitucionalidad impugna. Por el contrario, nada resulta -ni es posible inferir- acerca de los restantes datos y cálculos que contiene el informe contable presentado por la actora, cuya ratificación o rectificación dispuso el juez de la causa (ver, en especial, el Anexo I y el último párrafo del informe a fs.78/79). Dicha información pretendió demostrar que si la liquidación del impuesto no contempla aquel mecanismo de ajuste por inflación, la alícuota del impuesto a ingresar no sería, en verdad, el 35% de la ganancia neta sujeta a impuesto, como lo ordena la ley, sino que importaría una absorción de la renta del orden del 62% o del 55% (en el primer caso, esto ocurriría, al relacionar el monto del impuesto liquidado a valores históricos, con el monto del "resultado impositivo ajustado por inflación", y en el segundo caso, al relacionar el mismo monto, con el "resultado contable ajustado por inflación"), o bien, implicaría una afectación del 32% del patrimonio neto de la sociedad.

En particular, corresponde señalar que el informe pericial tampoco se expidió sobre el Anexo IV del informe

contable que contiene la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2002 realizada por la actora, sin contemplar el ajuste por inflación, mediante la que se arribó al llamado "**resultado impositivo histórico**", y sobre éste, aplicando la alícuota del 35%, se calculó el impuesto a valores históricos (el importe de dicho resultado se estableció en \$ **9.363.934,84**, y el del impuesto a ingresar en \$ **3.277.377,19**).

La mencionada omisión del informe pericial es relevante porque se trata de datos que la actora utilizó para fundar su tesis, de la siguiente manera: a) del primer importe restó el cálculo del ajuste por inflación y obtuvo una ganancia neta sujeta a impuesto menor sobre la que, según sostuvo, debía calcularse el impuesto a ingresar; b) relacionó esa ganancia así "ajustada" con el segundo importe, esto es, el del impuesto determinado a valores históricos, para sostener que, en ese caso, la alícuota real del tributo a ingresar no sería el 35% sino el 62% (ver Anexo I del informe contable). Asimismo, el procedimiento de determinación impositiva descrito en el Anexo IV de aquel informe -que es de naturaleza compleja-, implicó adicionar una serie de conceptos que establece la ley del impuesto a las ganancias, y deducir otros, del "**resultado contable histórico**" que allí se indica, cuyo importe, por lo demás, no resulta del balance acompañado a la causa como ANEXO H del informe contable, puesto que éste no ha sido confeccionado en moneda histórica sino constante (ver fs.85; balance de fs.86 /114, en especial, fs. 96 y fs. 75, párrafo cuarto).

En consecuencia, tratándose de datos cuya constatación exigiría el examen del correspondiente respaldo documental, no podía ser soslayada la opinión técnica si, como fue ordenado por el juez de la causa, el perito debía corroborar o

rectificar la información contenida en el informe contable que la demandada impugnó (fs. 266).

10) Que, por lo tanto, aun en la hipótesis de que se aceptase el razonamiento propuesto por la actora con el objeto de demostrar la confiscatoriedad del impuesto (ver considerando 4° de esta sentencia), las omisiones de la prueba pericial precedentemente señaladas, impiden tener por cumplidos los recaudos señalados en el considerando 6° de la presente, acerca de que debe colectarse una prueba "clara y precisa" o "concluyente", y obstan al progreso de la demanda. En efecto, tal como fuera señalado por el Tribunal, esa solución debe imponerse si existe una omisión de pronunciamiento por parte del perito sobre ciertos puntos requeridos, que no fue observada en su oportunidad, y que ha permitido que el juicio llegara a sentencia con una notoria insuficiencia de prueba (Fallos: 220:1082).

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se hace lugar al recurso extraordinario, se revoca la sentencia y se rechaza la acción de amparo promovida. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **AFIP - DGI**, representado por el Dr. **Humberto Pedro Cuello**.

Traslado contestado por **Candy S.A.**, representada por el Dr. **Luis Adolfo Sarmiento**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Federal de Catamarca**.