



JURISPRUDENCIA JUDICIAL
FINDAR S.A. C/ EN –AFIP – DGI -ACCION DECLARATIVA -19/9/2005 -
IMPUESTO A LAS GANANCIAS. AJUSTE POR INFLACION -JUZGADO FEDERAL DE
RIO CUARTO
JUZGADO Nº 1

JUZGADO FEDERAL DE RIO CUARTO
JUZGADO Nº 1

AUTOS: FINDAR S.A. C/ EN AFIP DGI
ACCION DECLARATIVA
FECHA: 19/9/2005

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. AJUSTE POR INFLACION.

Y VISTOS: Estos autos c/ "INDAR S.A. c/E.N.A. - A.F.I.P. - D.G.I.- Acción Declarativa de Inconstitucionalidad" Expte. Nº 19-F-05 y;

DE LOS QUE RESULTA:

1. Que a fs. 50/81 comparece Ignacio Miguel José ORIA, en su carácter de apoderado de la firma FINDAR S.A.. Deduce acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del art. 322 del Código Procesal, en contra del ESTADO NACIONAL ARGENTINO, representado en la figura de la Dirección General Impositiva, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos (P.E.N. Ministerio de Economía). El objeto de la demanda es obtener un pronunciamiento sobre la procedencia, alcance y extensión de la pretensión fiscal de la accionada, respecto de la obligación de pago del Impuesto a las Ganancias, período fiscal correspondiente al ejercicio cerrado el día 31-12-2002, haciendo cesar el estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y extensión del derecho del Fisco. Solicita se declaren inconstitucional ó inaplicables los arts. 39 de la Ley Nº 29.073, 4 de la Ley Nº 25.561 y 5 del Decreto Nº 219/02 en lo que respecta al ajuste por inflación computable en las declaraciones juradas del impuesto y por los períodos aludidos. En concreto la acción tiende a obtener una declaración de inconstitucionalidad y se declare la admisibilidad de aplicar el llamado ajuste por inflación previsto en la Ley del Impuesto a las Ganancias, ya que la prohibición vulnera derechos y garantías constitucionales. Relata que el intento del fisco importa un serio perjuicio toda vez que, conforme los datos que aporta, la utilización incorrecta del mecanismo, lo perjudica gravemente. Presenta al respecto un cuadro comparativo de datos, uno conforme su declaración jurada, y el restante, conforme la prevención exigida por la AFIP. Agrega que la A.F.I.P. (D.G.I.) ha sostenido y difundido, por diversos medios, su negativa a autorizar el empleo del ajuste por inflación. Añade que la constitucionalidad de la actualización monetaria, en épocas de inflación ha sido reconocida desde antiguo por nuestro máximo Tribunal, con fundamento en los principios de inviolabilidad de la propiedad y de razonabilidad. Además manifiesta que, el abandono del régimen de convertibilidad de nuestra moneda generó profundos cambios en el contexto macroeconómico en el que se desenvuelven los negocios del país y que, durante una época rigieron normas adecuadas a la convertibilidad que hoy han perdido virtualidad, atento el fenómeno inflacionario. Concluyen en señalar que la postura de ajuste ha sido puesta de relieve con la Resolución Nº 240/02 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. En definitiva, no incorporar un ajuste integral que refleje los efectos de la inflación, conduce una obligación irreal y la inmediata desinversión de la empresa frente a un compromiso tributario que resulta confiscatorio y que afecta en forma grave sus derechos de propiedad.

Seguidamente se explaya acerca de la procedencia formal de la acción declarativa y consideran —n definitiva—la concurrencia en el caso de autos de la totalidad de los presupuestos exigidos por la norma procesal para habilitar la demanda. Luego de ello invoca el principio de legalidad contenido en el art. 19 de la Constitución Nacional —ullum tributum sine lege praevia— como tutela de los derechos de su representada, que determina que la potestad tributaria del Estado no es omnímoda, sino que reconoce como límite la garantía de los derechos de los administrados y su ejercicio se circunscribe al dictado de normas jurídicas que crean los tributos y posibilitan su cobro al obligado. Tal principio consagrado en el art. 19 de la C.N. responde a la finalidad de afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de la conducta de vida y no se agota en una mera legitimidad formal sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de retroactividad de las normas jurídicas. El primero impone un orden racional a fin de que las normas tributarias sean claras, completas y precisas, como forma de extirpar la confusión y el desorden muchas veces exacerbado por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de aplicar la ley. Y es en este orden de ideas, que la pretensión fiscal impugnada importa la violación del principio de legalidad habida cuenta la expresa existencia de la normativa consagrada en las leyes analizadas y, violando el principio de no hay tributo sin ley previa, que convierte a la

pretensión en improcedente por ilegal. Indica además la afectación del principio de inviolabilidad del derecho de propiedad, art. 17 de la C.N. coligiendo que si la accionante determinase su obligación tributaria conforme lo pretende el Fisco, estaría necesariamente cediendo una porción de su patrimonio, ya que el impuesto determinado, en tal supuesto, deviene en gravar una renta ficticia e irreal; el tributo pasa a ser confiscatorio y avanza sobre el derecho de propiedad. A continuación cita entre otros principios fundamentales el derecho tributario, los siguientes: 1. Principio de división de poderes, 2. Legalidad, 3. Igualdad, 4. Proporcionalidad, 5. Equidad, 6. Uniformidad, 7. Afectación del principio de capacidad contributiva y de la garantía innominada de razonabilidad. Los que acto seguido desarrolla en particular y en profundidad. Seguidamente analiza el fenómeno de la inflación como productor de graves perturbaciones de la capacidad contributiva, objetiva, subjetiva y sobre la intencionalidad del gravamen. Agrega que de no ser corregido los efectos de la inflación la capacidad económica gravada será inexistente y ficticia. Sobre el particular cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba, pide una medida cautelar que fuera resuelta oportunamente por el Tribunal. Cita abundante jurisprudencia de casos similares. Formula reserva del caso federal y pide, en definitiva, se acoja su demanda en la forma peticionada, con costas. A fs. 83 vta. se provee la presente acción y se asigna el trámite de juicio ordinario, corriéndose traslado a la representación estatal.

2. A fs. 96/115 comparece en representación del Estado Nacional y de la Administración Federal de Ingresos Públicos (D.G.I.) la abogada Sonia Beatriz GUTIERREZ de GUTIERREZ, con el patrocinio del abogado José Gabriel DEL PRADO y evacuan el traslado de la demanda incoada en autos. Niegan que deba permitírsele a la actora incorporar el ajuste por inflación para determinar el resultado impositivo que las disposiciones del art. 39 de la Ley N° 24.073 produzca un impuesto tributado sobre utilidades ficticias o nominales y no sobre ganancias reales; que resulten afectados principios y garantías establecidos en la C.N., que la declaración jurada en la cual se determina el impuesto sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación arroje resultados que no se compadezcan con la realidad a los logros obtenidos por la actividad económica y capacidad contributiva, entre otras. Sostiene que no existe peligro de perjuicio o lesión actual al actor y expresa que hasta tanto una ley disponga la posibilidad efectiva de realizar un ajuste por inflación, derogando los efectos de la disposición contenida en el signado art. 39 de la Ley N° 24.073, los sujetos comprendidos en el título VI de la Ley de Gravamen, no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados positivos. Ofrece prueba, plantea reserva del caso federal y pide rechazo de la demanda.

3. A fs. 146 se abre a prueba la causa y se provee a la ofrecida por las partes en sus respectivas presentaciones. Producida la prueba se clausura la etapa a fs. 330 y se corre traslado a las partes, por su orden para alegar. A fs. 330/336 y 337/350 alegan actora y demandado, respectivamente. A fs. 351 se pasan los autos a despacho para resolver; firme y consentido tal decreto, queda la causa en condiciones de ser fallada.

Y CONSIDERANDO

I. Plataforma fáctica

Pretende la firma accionante obtener una declaración judicial de inconstitucionalidad de la normativa que impide la liquidación de su Impuesto a las Ganancias, período fiscal año 2002, sin el pertinente ajuste por inflación. Dicha legislación se encuentra prevista en el art. 39 de la Ley N° 24.073, toda vez que, de ser ello así, se le ocasiona un daño irreparable en su patrimonio. Propugna la invalidez de tal dispositivo, como así también del art. 4 de la Ley de Emergencia Económica N° 25.561 y del art. 5 del Decreto N° 214/02. Por su parte, la demandada sostiene la vigencia de la norma impugnada, cuestiona la vía intentada, la existencia de daño; como, asimismo, propugna en definitiva el rechazo del planteo de inconstitucionalidad.

II. Acción de inconstitucionalidad - Requisitos:

En primer lugar, corresponderá adentrarse en tratamiento de los requisitos de la acción de inconstitucionalidad para saber si en la especie se encuentran cumplidos y, de esta forma tratar el planteo de invalidez de las normas a que hace referencia la parte actora.

Es oportuno mencionar, que si bien, en los últimos tiempos se ha receptado la posibilidad de encauzar planteos específicos mediante la Acción Declarativa de Inconstitucionalidad, no es menos cierto que, debe existir una petición expresa de la parte actora relativa a la aplicación de la normativa contenida en el art. 322 del C.P.C.C.N. (véase C.S.J.N., Fallo de fecha 12/12/1985, dictado en autos: "ORENZO, Constantino c/ESTADO NACIONAL" y Sentencia de fecha 19/12/1986 en autos: "ABRICA ARGENTINA DE CALDERAS S.R.L. c/PROVINCIA DE SANTA FE". Es decir que, para receptar el trámite de la acción declarativa de que se trata, se lo debe solicitar expresamente y manifestar que no existen otras vías para prevenir o evitar la consumación de un daño. En este estado, estimo, que la accionante ha logrado acreditar que no existe otra vía alternativa para la solución de su conflicto que reviste en el daño que alega, una inmediatez palmaria.

En este orden de ideas, necesariamente se requiere que el derecho cuya protección se invoca sea concreto ya que el órgano judicial se encuentra impedido de expresar declaraciones teóricas o abstractas, ya que no se puede utilizar al Tribunal con carácter meramente consultivo. También, el daño o perjuicio debe ser inminente o actual, ya que el mismo es la medida del interés para

accionar y es un requisito ineludible del art. 322 del Cód. Procesal. Se ha expresado por la jurisprudencia que "...Las acciones previstas en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación sólo constituyen causa en los términos de la Ley Fundamental en tanto no tengan carácter simplemente consultivo, no importen una indagación meramente especulativa y respondan a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal..."(C.S.J.N., Agosto 8-1996, autos: "RESTACIONES MEDICAS ASISTENCIALES S.A."). También, sobre la acción de inconstitucionalidad la Corte Suprema resalta que "...El pedido de declaración de inconstitucionalidad de una norma importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, de aquéllas que explícitamente la Corte ha admitido como medio idóneo, ya sea bajo la forma de amparo, la acción de mera certeza o el juicio sumario en materia constitucional, para prevenir o impedir las lesiones de derechos de base constitucional..."(Fallo de fecha 11/04/1997, autos: "SOCIACION DE GRANDES USUARIOS DE ENERGIA ELÉCTRICA DE LA REPUBLICA ARGENTINA (AGUEERA) c/PROVINCIA DE BUENOS AIRES").

Teniendo presente el dispositivo contenido en el art. 322 del Código de rito, se estima que se deberá determinar si existe por parte de la accionante un estado de duda razonable acerca de obligatoriedad de continuar presentando sus declaraciones del Impuesto a las Ganancias, sin utilizar el mecanismo del ajuste por inflación, suspendido por el art. 39 de la Ley N° 24.093 como pretende la accionada o, en su caso, la aparición nuevamente en el país del fenómeno de la inflación, autoriza a practicar tales declaraciones de conformidad a las pautas previstas en el art. 94 de la ley de las Ganancias (ver fs. 73 vta. y siguientes). Sobre el particular, vale destacar que la ley del Impuesto a las Ganancias legisla en su Título VI, arts. del 94 al 98 inclusive, el ajuste por inflación. Tales artículos se encuentran reglamentados por los arts. 159 a 165 inclusive de las R.G. D.G.I. 4269-4139-4150-3026-327-830. A su vez, el art. 95 inc. c. estableció que el importe obtenido en virtud de lo estatuido en los incs. a y b, será actualizado mediante la aplicación del índice del precio al por mayor, nivel general suministrado por el INDEC. El mencionado índice, por disposición del art. 39 de la Ley N° 24.073, dejó de aplicarse a partir del mes de Marzo de 1992; es decir, se desactivó el ajuste por inflación. Esto tuvo su razón de ser y lógica en la estabilidad de precios producida por la Ley de Convertibilidad, al desaparecer ésta se ocasiona un nuevo proceso inflacionario y un desacople en el valor de los bienes. En efecto, el dictado de la Ley N° 25.561 ha puesto punto final a la convertibilidad posibilitando una fuerte devaluación de la moneda nacional. Si bien la A.F.I.P. sostiene que para ella nunca existió dicho estado de incertidumbre, que la norma que impide el ajuste se encuentra vigente y que no existe daño patrimonial alguno, debe el juzgador señalar que la sola existencia de posiciones discrepantes en torno al tema en cuestión, configura un estado de incertidumbre, el que se ve notablemente agravado por las implicancias que se pueden originar a través de la supremacía jurídica que se intenta dotar a ciertos actos de una exagerada relevancia, cuando en sí son solamente pautas orientadoras para la formación de opinión del funcionario de turno. Se refiere, concretamente el proveyente a la Nota Externa N° 10 de la A.F.I.P. - D.G.I., publicada en B.O. del 28-10-02, que da cuenta de la posición jurídica del organismo recaudador. Pero esta, nunca constituirá —n puridad—una fuente del derecho, de entidad suficiente para dar contenido regulador a una norma, que en su redacción admite dudas. Tampoco es hábil como intentar suplir algún vacío normativo o reglamentario. Y, en definitiva, no es admisible como intérprete de la norma oscura, función reservada al órgano jurisdiccional, justamente en planteos como el que nos ocupa. Consecuentemente, se considera cumplimentado dicho requisito de admisibilidad.

Asimismo, debe existir un interés jurídico suficiente en la accionante. Es decir, que la vulneración de normas de rango superior contenidas en nuestra carta magna pudiera producir un perjuicio o lesión actual a la firma actora. Al respecto, cabe destacar el carácter netamente preventivo del instituto que nos ocupa, tal como ha sido conteste en sostener la jurisprudencia al decir que "...la consagración como juicio autónomo de la acción meramente declarativa puede ser el umbral para acceder a un orden que supere el concepto reparador de la justicia y disfrute su alcance preventivo, al dejar jugar la función judicial antes de que la lesión se consuma, y sin requerir, necesariamente, una violación o una condena"(ED., 80-689, citado por SERANTES PEÑA - PALMA, en su obra Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y normas complementarias, Ed. Depalma, Bs. As. 1983, T° II, pp. 21). Debe señalar que en este aspecto la norma presenta un vocablo que ha sido motivo de diferentes interpretaciones y disquisiciones en doctrina, al referir como condición que "...esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor..."Entiende cierta corriente que la procedencia de la acción declarativa de certeza exige la existencia de un daño consumado; criterio no compartido. Como ya se expresara precedentemente, el carácter preventivo de la acción de que se trata es incompatible con la exigencia de que el daño se haya consumado, poniéndose ello de manifiesto en la propia norma, al disponer como presupuesto de hecho que "...esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión" en sentido potencial. CHIOVENDA tiene dicho al respecto que la actualidad se refiere al estado de incertidumbre jurídica, pues un temperamento contrario nos llevaría a la errónea conclusión de que el deudor, cuya obligación ha prescripto nunca podría demandar al acreedor para que se declarase la extinción de la obligación, porque no podría demostrar que exista un perjuicio o lesión actual. En idéntico sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia al sostener que "...tiene una finalidad preventiva, no requiere la existencia de daño consumado..."(LL. 1986-C, pp. 117, citado por Marcelo BOURGUIGNON y Luis MADDOZZO en su trabajo: Acción declarativa de certeza, LL. 1989-D, p. 1023); "ara la procedencia de la acción declarativa no se requiere la preexistencia del perjuicio, sino la seria posibilidad de que ocurra como consecuencia del estado de incertidumbre"(C.N.Com., sala B, abril de 14-997- Isla RODRÍGUEZ VISSIO c/ Banco Francés

del Río de la Plata, LL. 1997-D, entre muchos otros). En el caso bajo examen, al momento de presentar la demanda, la actora tenía presentadas sus DDJJ acerca del Impuesto a las Ganancias utilizando el ajuste por inflación, resistiendo de ese modo la pretensión fiscal de mantener en pie la vigencia de la ley suspensiva de aquél procedimiento. Basta reconocer que en el presente caso no hay por parte del actor una actitud que implique suponer que el reclamo tiene un carácter meramente especulativo. O sea que, no se requiere —n definitiva como apunta la accionada—la existencia de un daño consumado en resguardo de los derechos. (Fallos: 307-1: 1379; La Ley 1986 Tomo C, pp. 117; y La Ley 1989. Tomo B, p. 535). Es evidente que la incertidumbre manifestada sobre los alcances y modalidades de su relación con el Estado, según la conclusión que se adopte, producirán determinados efectos jurídicos que pueden acarrear un daño sobre el patrimonio de los reclamantes. Y esta posibilidad de daño hace a la procedencia de las acciones declarativas el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que exige solamente que la falta de certeza sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica pueda producir un perjuicio o lesión actual al demandante (C.S., noviembre 5, 1996. - De BERNARDI, Etzel c/Provincia de Buenos Aires, LA LEY, 1998-D, 844). No estamos en presencia de cuestiones meramente teóricas (ED. 130 550). Tal situación deja — criterio de la sentenciante—debidamente acreditada la existencia de un peligro de daño generado en el estado de incertidumbre acerca de la obligatoriedad de continuar tributando bajo un régimen que se dictó en situaciones económicas que hoy no existen, sino que por lo contrario, se ha regresado a un flagelo que importa pensar en la posibilidad de considerar la existencia del derecho a utilizar el mecanismo anterior, que ley ya preveía. Este hecho es suficiente para considerar cumplimentado este requisito de admisibilidad de la acción. No obstante lo expuesto, al momento de su demanda, la actora ha expuesto los montos que correspondería ingresar según se aplique o no el ajuste por inflación. Las diferencias son notorias y así lo dejó demostrada la prueba pericial de fs. 289/292. En concreto, y, aún teniendo en cuenta la defensa de la AFIP, ha quedado acreditado en autos la existencia de un evidente daño, actual, si la liquidación no respeta el mecanismo del ajuste por inflación. Ergo, y con mayor razón, también desde la postura de la demandada, quedó demostrado que existe diferencias económicas según la forma que se calcule el impuesto, esto es con o sin ajuste por inflación, lo que de por sí deja perfectamente justificada la existencia del estado de incertidumbre invocado y la pretensión de que ello sea despejado por el tribunal.

Finalmente, la norma requiere la inexistencia de otro medio legal para poner fin en forma inmediata al estado de incertidumbre imperante. En este sentido, sostiene AGUILAR CARAVIA que “os remedios administrativos...no son a los que apunta la ley ya que a lo sumo ellos podrán generar una cosa juzgada administrativa, relativa, inestable y recurrible lo cual no encuadra dentro de lo que la ley expresa como... otro medio legal para ponerle término...”(La acción meramente declarativa de certeza en el derecho tributario, LL. 1985-E, p. 602). La finalidad de la acción que nos ocupa radica en eliminar en forma inmediata el estado de incertidumbre que golpea sobre el patrimonio de la afectada, buscando así reimplantar el imperio del derecho y la consiguiente paz civil entre las partes. En este sentido, tiene dicho la jurisprudencia que “..La presencia de otra vía procesal debe ser adecuada conforme el principio de razonabilidad estructural y no lo sería si, por su complejidad o lentitud, resultara incompatible con la necesidad de una rápida y efectiva restitución del derecho perdido o restringido”(C.Nac.Civ., Sala C, Fallo del 20/09/99 recaído en autos “OGLIARELLA de LOSNO, María J. c/Municipalidad de Bs. As.” 1996-I, Síntesis). Asimismo y, referida a esta acción, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que si bien la misma “..no está destinada a reemplazar los medios ordinarios instituidos para la solución de controversias, su exclusión por la existencia de otros procedimientos administrativos no puede fundarse en la apreciación meramente ritual toda vez que la institución tiene por objeto una efectiva protección de derechos más que una ordenación o resguardo de competencias...”(C.S.J.N., marzo 15-983, “ORENO, José y otros c/ Caja Nac. de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles, D.T. 983-869). Resulta ello de plena aplicación en la especie. En virtud de lo expuesto, considera esta vía la idónea para hacer cesar en forma directa e inmediata la vulneración de los derechos que invoca la parte actora, con la consecuente declaración de inconstitucionalidad que se pretende.

Entonces, cabe concluir que se encuentran debidamente acreditados los extremos exigidos por el dispositivo legal aplicable a los fines de la procedencia formal de la acción impetrada. Es de recordar —también—que resulta admisible en materia tributaria la acción declarativa de inconstitucionalidad pues, en ese tipo de acciones no es exigible el cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de discusión, ya que ello implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que, en casos como el presente, tiende a dilucidar si existe una manifiesta oposición de las normas cuestionadas con nuestra Carta Magna, con un consecuente daño a los derechos de propiedad de la parte actora. Finalmente, se observa que no hay posibilidad de otro medio legal para que en forma inmediata ponga coto a esta situación. (Fallos 305-2:-1715).

III. Viabilidad de aplicar el ajuste por inflación - Sobre el fondo de la controversia

Durante más de diez años y como consecuencia del Plan de Convertibilidad acompañado además de severas políticas (Los programas de estabilización monetaria del año 1991, básicamente), la República Argentina pudo superar el flagelo de la inflación y transitó el carril de la estabilidad monetaria.

Es innegable que al momento de ponerse en marcha el aludido Plan de Convertibilidad (1 peso = 1 dólar) una de las derivaciones naturales pasaba por reconocer la innecesariedad de continuar

empleando los mecanismos correctivos. Precisamente, por medio del Decreto N° 316/1995, se prohibió a los organismos oficiales de contralor recibir Estados Contables ajustados por inflación.

Esta bonanza concluyó a comienzos del año 2002, más precisamente el día 6/1/2002, cuando la devaluación del signo monetario reavivó el fenómeno inflacionario. A partir de la vigencia de la Ley 25.561 se regresó a la variación del tipo de cambio, produciendo los efectos conocidos por todos en los índices de inflación. El cambio de la paridad de nuestra moneda frente al dólar, primero a un tipo de cambio fijo de \$ 1,40 y luego librado al mercado, implicó la modificación del valor de la moneda argentina. Frente al mismo pueden invocarse diversas soluciones. Lo que no puede hacerse es esperar que ignorándolo se pueda conseguir un desenlace satisfactorio. Lo ocurrido desde los albores del año 2002, no puede ni debe ocultarse y sus efectos en el ámbito exclusivamente tributario no son insignificantes. Nadie podría llegar a sostener que la inflación no altera las bases de cálculo de los gravámenes, las que, sin los correctivos necesarios, puede llegar a modificar sensiblemente el esquema de distribución de la carga tributaria, desnaturalizando uno de los principios más elementales que rigen la tributación: el principio de la equidad fiscal. Esto es innegable, ya que si en el proceso de determinación de los beneficios gravados no se contemplan los efectos de la inflación, el resultado que se obtendrá no será la ganancia real, sino una cifra incoherente y falta de representatividad. De allí que, como se profesa en la ciencia contable, en períodos inflacionarios deben distinguirse valores "corrientes" y valores "constantes" o reales, definiendo en los segundos a aquellos corregidos por los efectos distorsivos señalados.

Resulta más que obvio que, con el fin de la convertibilidad y sus consecuencias, terminó también la vigencia de la "unidad de moneda homogénea" que la moneda argentina tuvo durante más de una década.

Como ya hace muchos años sostuviera MUSGRAVE, es una cuestión de principio, como índice de igualdad, que la renta debe ser medida en términos reales (MUSGRAVE, Richard A. "The Theory of Public Finance" Mc Graw HILL. Book Co. 1959).

En idéntico sentido se pronunció en el año 1923 el eminente profesor VINER, quien analizó la repercusión de la inflación en los distintos impuestos, centrando su estudio justamente en los impuestos "obre la renta" (VINER, J. "La tributación y los cambios de los niveles de precios" Publicado en el Journal of Political Economy, año 1923, y reproducido en Hacienda Pública Española, Madrid, 1974, N° XXVI, p. 170).

En diversos seminarios nacionales e internacionales se pusieron por lo demás de manifiesto estas mismas conclusiones. Por ejemplo, en el Seminario "Inflation and income tax" celebrado en Washington bajo los auspicios de la Brookings Institución, prestigioso centro de estudios financieros, se ratificó la necesidad de emplear métodos de ajuste por inflación para la determinación de los impuestos sobre la renta (The Brookings Institución, Inflación and income tax, Henry J. AARÓN, editor, Studies of Government Finance, Washington, 1976). Hasta el Fondo Monetario Internacional (FMI) se declaró revalidando que "El mejor argumento para su realización en el impuesto a las utilidades, es que si no se efectúa, el sistema tributario puede destruir el capital y reducir la capacidad productiva" (FMI, Departamento de Finanzas Públicas, "Juste del sistema tributario en función de la inflación" Revista "tributación" Santo Domingo, Octubre y Diciembre de 1976, p. 19).

Queda muy claro entonces, que si la medición es arbitraria, se produce lo que el destacado jurista brasileño Amílcar de ARAUJO FALCAO denomina como la "alta de inherencia o pertinencia entre el hecho imponible y la base de cálculo" De esta manera, la base de adecuación de la base de cálculo puede significar una distorsión del hecho generador de la obligación tributaria y, por consiguiente, se produce la desnaturalización del tributo (ARAUJO FALCAO, Amílcar de "El hecho generador de la obligación tributaria" Editorial Depalma. Buenos Aires. Año 1964. p. 112.)

Al decir de otro reconocido especialista, el Dr. Enrique REIG, "...Las distorsiones que provoca la inflación en la fidelidad de expresión contable de la situación patrimonial y de resultados del ejercicio de las empresas, son sustancialmente trasladadas al plano de los impuestos sobre el patrimonio y a la renta" (Enrique J. REIG. "Impuesto a las Ganancias" Editorial Macchi, Octava Edición, año 1992, p. 561)

Se hace pues, indispensable, en cumplimiento del mencionado principio de equidad tributaria, el empleo de mecanismos técnicos adecuados de ajuste que posibiliten arribar a resultados reales, corregidos de los efectos de la inflación. Estas correcciones, además, deben concretarse con prescindencia de si favorecen o no al Estado o al contribuyente. Como más adelante ampliará el suscripto, la respuesta que dio el Estado nacional a este contexto fue implementar mecanismos correctivos sólo en aquellas situaciones donde los mismos beneficiaron la recaudación; negando la existencia del problema para los supuestos en que los resultados le serían —o lo general— adversos. Elucida que, actuar de esta manera, además de indebido, se encuentra terminantemente prohibido, y que la respuesta que prevé nuestro régimen constitucional para soluciones como las que acaba de describir es la nulidad (Art. 28 y 31, CN). Más aún cuando el reconocimiento de los efectos de la inflación fue reconocido por el Estado por diversas vías. Por ejemplo, se verifica a través del CER (Coeficiente de Estabilización de Referencia), basado en las variaciones de algunos precios minoristas.

En consonancia con lo manifestado y con respecto al Impuesto a las Ganancias, clásico impuesto "d-Valorem" la legislación argentina introdujo el denominado método de Ajuste por Inflación a fines del año 1.978. Luego de una vigencia prolongada —más de siete años— el Poder Ejecutivo propuso su modificación, la cual fue finalmente aprobada por el Congreso mediante la sanción de la Ley 23.260, de Octubre de 1985, que, al decir de los especialistas, superó las deficiencias del mecanismo global implantado por la ley 21.894. El nuevo régimen de ajuste modificó al anterior sistema, justamente en cuanto contempló determinados movimientos o cambios patrimoniales que pudieran producirse durante el ejercicio tributario. De este modo, con la sanción de la ley 23.260 se superó unas de las críticas más severas que la doctrina sostuvo respecto al mecanismo instrumentado por la ley 21.894, que no consideraba las variaciones patrimoniales que pudieran producirse durante el ejercicio. Así incluso se lo reconoció en el mensaje que acompañó al proyecto de la Ley 21.894.

Al decir de la doctrina especializada, "a ley 23.260 que modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias, en el aspecto del ajuste por inflación impositivo, no hace más que adecuar los problemas generados por la inflación, en la medición del resultado sujeto a impuesto, a través del establecimiento de valuaciones homogéneas de patrimonio, expresados en valores de moneda de igual valor adquisitivo, permitiendo así arribar a un valor representativo similar al que surgiría de la aplicación de algún sistema basado en métodos pseudo integrales de ajuste patrimonial"(Héctor C. MC EWAN, en prólogo al libro de Adalberto DALMASIO. "Nuevo Ajuste Impositivo por Inflación" 2da. Edición, Editorial Tesis, Buenos Aires. Año 1986, p. IX.) En consecuencia, el carácter estático que se le criticaba al régimen instrumentado por la ley 21.894 perdió vigencia, teniendo en cuenta el carácter dinámico que adquirió el régimen implementado por la ley 23.260.

Vale decir, que desde hace más de veinticinco años se reconoció la necesidad de homogeneizar el valor de la moneda utilizada para la medición de las operaciones que a ultranza generan los hechos imposables del aludido tributo, inquiriendo que la cantidad de riqueza de la que debe desprenderse el sujeto pasivo para ser transferida a favor del Fisco Nacional, debe guardar una determinada proporción. Evitando así, que las variaciones en el poder adquisitivo nominal de la moneda provoquen una distorsión en la tasa efectiva de imposición, desnaturalizando el sentido y la intensidad con la que el legislador pretende gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva. Esto es, ni más ni menos, respetando el principio de reserva de ley.

Las normas que se aplicaron en nuestro país, incorporadas como Título VI en la Ley del Impuesto a las Ganancias, sólo estuvieron limitadas en su aplicación con motivo del forzoso índice "a partir del 1/4/1.992, por imperio de lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 24.073. Esta disposición se sancionó como consecuencia de la convertibilidad y de la prohibición de actualizaciones de cualquier tipo. El presupuesto óntico que justificaba la norma, al menos durante el año 2.002, ha desaparecido.

Para evitarlas en vinculación con los tributos patrimoniales, como anticipara, los valores integrativos de las bases de imposición fueron rápidamente actualizados. Así sucedió, por ejemplo, con el Impuesto sobre los Bienes Personales, donde la misma AFIP (D.G.I.) procedió velozmente a actualizar la Tabla de Valores de los Automóviles aplicable para las determinaciones al 31 de Diciembre de 2002. Lo mismo hizo cuando salió a interpretar que a los fines de su incorporación a la declaración jurada del aludido tributo de las participaciones societarias, debía recurrirse al balance ajustado por inflación. Todo esto, como quedó manifestado ya, no puede ser justificado sino con fines estrictamente recaudatorios, ya que desde el punto de vista técnico no existe ningún fundamento que lo avale. En tal orden de ideas, no pueden aceptarse los motivos que en su momento se informaron, todos los cuales giraron en torno a que admitir aplicar el mecanismo de ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias retroalimentaría el proceso inflacionario. Tales disquisiciones se caen por sí solas, cuando se repara que esta no fue su filosofía cuando las correcciones lo beneficiaron, como en el caso del Impuesto sobre los Bienes Personales y también en el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta. Para más, metódicamente todas las provincias argentinas corrigieron las bases imposables de los impuestos inmobiliarios, y mal puede colegirse que ello haya alimentado el mentado proceso inflacionario.

En conclusión, es falso que el ajuste al solo efecto de establecer los resultados económicos reales, pueda llegar a constituir un factor retroalimentador de expectativas o actitudes inflacionarias. En efecto, se trata solo de una herramienta técnica que permite reflejar más adecuadamente las pérdidas o ganancias del sujeto pasivo de la obligación fiscal. De modo que, más allá de las imperfecciones que puedan llegar a advertirse dentro del régimen previsto en la legislación argentina, aplicar el ajuste por inflación se impone inexorablemente. De otro modo, no correspondería denominar impuesto "las Ganancias " a un tributo que, en las circunstancias pretendidas por la AFIP (DGI), estaría prescindiendo de la capacidad contributiva real para gravar, con tal denominación, resultados ficticios y meramente nominales y aparentes.

Aparece oportuno recordar, que el principio de capacidad contributiva, que impide gravar rentas nominales, inexistentes o ficticias, ha sido recepcionado expresamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Fallos, 312:2467, entre otros).

Inexcusablemente, frente al fenómeno desatado el año 2002, no tardó la ciencia contable en desenvolverse y la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas apresuradamente evolucionó, reestableciendo el empleo de los mecanismos correctivos necesarios

y exigiendo que los Estados Contables sean re-expresados con el propósito de observar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. Así por ejemplo, la Resolución Técnica N° 19 adoptó el criterio de considerar que los valores actualizados conforme la Resolución Técnica N° 6, cuya aplicación fuera suspendida en agosto de 1995, debían ser reexpresados a partir del 1 de enero de 2002.

Desde la óptica de la Ley de Sociedades Comerciales, básicamente de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley 19.550, tampoco a nadie se le ocurrió propender que el Balance no podía ser otro que el balance a moneda constante.

Fue así, que merced al Decreto N° 1.269/2002 se derogó el anterior Decreto 316/1.995, disponiéndose que los organismos oficiales de control dispusieran la obligatoriedad de presentar estados contables corregidos por la inflación. Así sucedió, por ejemplo, con la Inspección General de Justicia, la Comisión Nacional de Valores, la Superintendencia de Seguros, etc.

Con fecha 25/3/2003, cuando las expectativas oficiales de inflación para el año 2003 habían bajado del 22% al 14%, fue publicado en el Boletín Oficial el Decreto de necesidad y urgencia, No 664/2003, mediante el cual se derogó la excepción a la prohibición de indexación o actualización que se dispuso por el Decreto 1.269/2002.

Empero, ni el PEN ni el Congreso de la Nación adoptaron medidas para reestablecer la efectiva vigencia del ajuste impositivo por inflación, ya sea derogando el artículo 39 de la ley 29.073 o por intermedio de alguna otra acción. Con todo, esta necesidad fue reconocida por las autoridades públicas que, por intermedio de la Secretaría de Hacienda de la Nación, convocaron a una Comisión Técnica para el análisis de un nuevo proyecto de ajuste integral por inflación a los fines tributarios (RH 100/2002), integrada por los más destacados especialistas de los sectores público y privado. En este último hay profesionales cuyo prestigio es reconocido internacionalmente, tal el caso de los profesores Ángel SCHINDEL y Enrique FOWLER NEWTON, por citar solo a algunos. En esta comisión hubo consenso en utilizar los Estados Contables ajustados, como punto de partida para la determinación de los resultados impositivos.

Paralelamente a la labor de la comisión citada, se presentaron ocho proyectos parlamentarios por parte de los legisladores integrantes de la Cámara de Diputados. Con distintos matices, todos los proyectos tuvieron por fin resolver el problema reimplantando el ajuste por inflación impositivo.

Frente a este panorama, el Poder Ejecutivo Nacional elevó al Congreso un proyecto de ley por el que se derogaba el Título VI de la Ley del gravamen y se disponía una rebaja transitoria de la alícuota aplicable a las ganancias de las sociedades, del 35% al 30%. Los argumentos del PEN giraron en torno a la necesidad de recompensar de algún modo a las empresas perjudicadas por las derivaciones tributarias que enervó el proceso inflacionario. Este proyecto nunca fue aprobado.

Como en su momento se proclamó desde los especialistas, "fácil es advertir que si una empresa tiene pérdidas reales pero pseudo resultados históricos positivos, la rebaja de la tasa aplicable sobre un concepto que no es ganancia, o lo es en mucho menor medida, no resuelve el problema. Resulta obvio que el Poder Administrador priorizó la recaudación, por encima del verdadero problema y del incuestionable principio de equidad"(A. SHINDEL, "El ajuste Impositivo por Inflación en la Actual Coyuntura" Editorial La Ley. Año 2003, pp. 25.) Para este verdadero referente del problema, en los últimos años se ha advertido la aparición de una suerte de nuevo principio de imposición que se ha dado en denominar "Principio de la recaudación" Obviamente que este principio no figuraba entre los principios de imposición que enunció Adam SMITH en "las riquezas de las naciones" como así tampoco en los textos de los economistas clásicos. Tampoco aparece en la completísima obra "Principios de Imposición" de "ritz NARK" Principios que directa o indirectamente, intenta soslayar, en aras de la recaudación, tanto el principio de capacidad contributiva como el de legalidad, si bien este último suele ser formalmente cubierto a través de autorizaciones al Poder administrador para establecer retenciones, pagos a cuenta y otras figuras semejantes..." "En los últimos meses estamos asistiendo a una nueva puja entre el virulento principio de recaudación y el de capacidad contributiva con motivo de la reticencia en reconocer los efectos del deterioro del poder adquisitivo de la moneda a los efectos de corregir la base del cálculo del impuesto a las Ganancias, en particular, el que recae sobre las empresas"

Simultáneamente, la AFIP, a través de una muy curiosa forma de legislar inaugurada hace pocos años, a través de la "Nota Externa" N° 10, del 25/10/2002, dio a conocer que para preparar las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias debían adoptarse las cifras de los balances contables, en su caso ajustadas por inflación conforme lo disponían las normas profesionales vigentes y las de los organismos de contralor; adecuándolas para llevarlas a valores históricos.

En la nota aludida se hace referencia a que el Decreto N° 1.269, de fecha 16 de Julio de 2002, modificó el artículo 10 de la Ley N° 23.928, con el objeto de permitir que los estados contables se confeccionen en moneda constante conforme a lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550. Al respecto se destaca que en relación con los sujetos alcanzados por el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el Título I "Antecedentes" del dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 375, de fecha 4 de Octubre de 2002, expresa que "...a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley del gravamen, deben partir de los balances comerciales, en

su caso impositivos, confeccionados en moneda histórica y, de corresponder, practicar los ajustes pertinentes sin considerar corrección alguna mediante la aplicación de índices” En tal sentido, se define que los sujetos que confeccionan estados contables en moneda constante (homogénea), para determinar el resultado neto impositivo deben ajustar su resultado neto contable a fin de eliminar el importe correspondiente al efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

La citada nota, muestra inequívoca del desprecio del organismo administrativo por el fundamental principio de legalidad, también se encargó de informar que no correspondía practicar el ajuste por inflación establecido en la ley del Impuesto a las Ganancias.

Como expende de la situación evidenciada por la actora, el impedimento de aplicar el ajuste por inflación vulnera el principio de capacidad contributiva y la garantía de la no confiscatoriedad. Nadie puede tampoco negar por estos días la jerarquía constitucional de estos principios.

Con relación al dictamen del Sr. Procurador General referido más arriba, cabe decir que si media declaración de inconstitucionalidad por un Tribunal de la Nación, la argumentación del Sr. Procurador General de la Nación cede ante ella.

Como en su momento lo sostuvo Dino JARACH, el principio de capacidad contributiva ha sufrido una notable evolución, pasando de ser considerado tan solo como un criterio político económico, a serlo también como un principio jurídico, asumiendo en el campo de la tributación la jerarquía de principio constitucional (JARACH, Dino “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Editorial Abeledo Perrot, p. 256).

La Constitución Nacional de la República Argentina, en su artículo 16 lo asimila al principio de igualdad, expresando que ...“a igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas” En tal sentido, el principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que lo infringe.

Según muy bien lo ha definido el profesor Rodolfo SPISSO, “Siendo que la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva y real para pagar el tributo, es necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias, lo cual exige no sólo la elección de hechos imponible que respondan a tales exigencias, sino la adopción de particulares sistemas de liquidación y recaudación”(SPISSO, Rodolfo “Derecho Tributario Constitucional” Editorial Depalma. Buenos Aires. Año 2.000, pp. 364).

En consonancia, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que ...“a tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ello no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho” En este orden de ideas (la CSJN) ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”(“an Telmo” CSJN, 27/8/1996).

Como conclusión, y más allá de los aspectos técnicos y estructurales que el método de ajuste por inflación de la Ley de Impuesto a las Ganancias puede presentar en la legislación nacional; es característica saliente del mencionado gravamen el percutir sobre los “beneficios” considerando que con ello se obtiene una medida ideal de la capacidad contributiva de los beneficiarios que los perciben, lo que permite una óptima aplicación del principio de equidad en la imposición.

Desde este ángulo de análisis, mal podría referirse a un “beneficio” si éste no emerge de valores reales, corregido por todos los factores que pudiesen haber influenciado en su real dimensión. Al decir del académico GARCÍA BELSUNCE, “.. el Impuesto a las Ganancias solo debe alcanzar los beneficios que cumplan ciertos requisitos: debe tratarse de riqueza material nueva expresada en dinero o en bienes, siempre que estos últimos puedan valuarse en moneda; esta riqueza material nueva debe derivar de una fuente productiva constituida por bienes materiales o la actividad personal del hombre; la fuente debe subsistir al acto de producir riqueza material nueva; y por último, es necesario también la existencia de una fuente y la potencial periodicidad de la riqueza nueva material de ella resultante debe ser la consecuencia de la habilitación de la primera hacia su objetivo”(Horacio GARCÍA BELSUNCE, “I concepto de rédito” Citado por M. D. RODRÍGUEZ, “ganancias, Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta” Ed. Buyatti, 2da. Edición, Bs. As., año 2.004, p. XV).

Como lo sostuvo este Tribunal in re “Sociedad Rural de Río Cuarto c/ENA —FIP—(DGI) s/Acción Declarativa de Certeza”(Expte. Nº 1-S-2.003. Resolución 33 del 11/2/2003), “conviene señalar que nos encontramos frente al impuesto a las Ganancias regulado por la ley cuyo texto fuera ordenado en el año 1.997. Su artículo 2do. deja establecido que a los efectos de esta Ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas: a. Los rendimientos con rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que impliquen permanencia de la fuente que lo produce y su habilitación (...) En el caso del ajuste por inflación al que se alude en la acción, casualmente lo que trata de preservar es la fuente ya que, una utilidad ficticia por aumento en el precio de los bienes de cambio, fundamentalmente, no implica que la ganancia esté realizada. En este caso, 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”(Sic., fojas 123 y 124).

Es claro que la confiscatoriedad aparece si se afecta aquello a que no está destinado el tributo, porque el Estado obtiene recursos de las ganancias de los contribuyentes pero no de sus capitales, al menos en orden al impuesto a las Ganancias. Si esta situación se produce, se afecta, sin más, el derecho constitucional de propiedad.

Esta ha sido desde su sanción en el año 1932 y sigue siendo por estos días la idea que motivó la introducción del gravamen dentro del sistema tributario argentino.

Dado que las normas que regulan la actualización de quebrantos y el ajuste impositivo por inflación en la Ley de Impuesto a las Ganancias no fueron derogadas sino que transitoriamente no fueron operativas, habiendo renacido el hecho que las torna operativas, ellas resultan aplicables con todo su vigor a las relaciones jurídicas que unen a los contribuyentes con el Fisco.

No admitir la adecuación de los valores a los efectos de determinar la obligación tributaria, implica la necesaria ignorancia de estos aspectos tan elementales y la procuración de una carga fiscal evidentemente confiscatoria, violatoria de los principios legalidad, propiedad, no confiscatoriedad, equidad, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad. Si las empresas deben liquidar su capital para poder satisfacer una obligación tributaria irrazonable, ello atentaría contra el libre ejercicio de la actividad económica. Al no respetarse adecuadamente la efectiva capacidad contributiva, ya que se estaría convalidando la cancelación del compromiso fiscal con parte del capital y no con resultados, aparece manifiestamente insatisfecha la garantía de razonabilidad en el ejercicio del poder tributario.

Además, importaría desconocer la reaparición del proceso inflacionario en nuestro país durante el año 2002, especialmente, con el agravante que este desconocimiento solo sería tal para la parte más débil de la relación jurídica tributaria: el contribuyente. Ya como antes lo manifestara y ahora nuevamente lo pone de resalto, que el Estado procedió a actualizar los valores de las bases imponibles en los impuestos patrimoniales, donde los resultados le eran favorables.

Seguidamente se referirá la proveyente a algunas cuestiones puntuales de autos vinculadas a los cuestionamientos que formulara la parte demandada, excluyendo —desde ya—lo que constituye en el núcleo central de la litis, motivo de análisis en el punto precedente.

—operatividad del art. 39 de la Ley N° 24.073—

Argumenta la accionada la plena vigencia de la prescripción contenida en el aludido dispositivo legal, careciendo de virtualidad —según su óptica—la intención del demandante de aplicar el mecanismo de ajuste de que se trata. En concreto, según esta interpretación, hasta tanto una nueva ley disponga la posibilidad efectiva de efectuar un ajuste por inflación, derogando los efectos de la disposición contenida en el signado artículo 39 de la Ley 24.073, los sujetos comprendidos en el título VI de la ley del gravamen, no están autorizados legalmente a corregir por inflación sus resultados impositivos.

Planteo que inexorablemente hace ingresar a la sentenciante en la problemática acerca de la validez, eficacia y justicia y de la norma jurídica.

El derecho tiene naturaleza normativa. Es decir, sirve para ordenar las conductas de los individuos ó de los grupos en los que éstos se integran, en un determinado sentido. Esa ordenación se lleva a cabo a partir de la producción de determinados enunciados, que en términos generales conocemos como normas jurídicas. Esos enunciados pertenecen al mundo del deber ser, es decir, intentan ordenar de determinada manera. Las conductas de los individuos destinatarios del sistema jurídico. Cuando hablamos de los enunciados del Derecho hacemos referencia a aquellas proposiciones lingüísticas.

En relación con las normas jurídicas, podemos predicar su validez (ó invalidez), su eficacia (ó ineficacia) y su justicia (ó injusticia). Validez, eficacia y justicia, son los tres parámetros que sirven para analizar las normas jurídicas y el ordenamiento jurídico en su conjunto. No obstante, es necesario apuntar que estos rasgos no son predicables en exclusiva de los sistemas jurídicos, sino que afectan a los sistemas normativos de la conducta humana en general. Nos detendremos brevemente a continuación en ellos.

Validez. La validez de una norma se identifica con su pertenencia a un determinado sistema normativo. Cuando afirmamos la validez de una norma estamos formulando un juicio de hecho relativo a la pertenencia de una norma a un ordenamiento. Es uniformemente reconocido que para que una norma sea válida se debe exigir, además del cumplimiento de requisitos formales, que esa norma respete unos determinados contenidos. Estos contenidos van a venir determinados por adecuación del mandato de la norma concreta a lo establecido en las normas jerárquicamente más elevadas y, en última instancia, por la norma superior del ordenamiento.

Eficacia. En primer lugar, podemos afirmar que una norma es eficaz cuando los destinatarios de la misma ajustan efectivamente sus conductas al modelo de conducta establecido en la norma. Es decir, una norma es eficaz cuando los sujetos a los que la norma va dirigida la cumplen, se comportan de acuerdo con la misma. Las normas jurídicas tienen como destinatario a los seres humanos, de cuyos comportamientos depende en última instancia su eficacia.

Justicia. Como lo señala BOBIO "El problema de la justicia es el problema de la más o menos correspondencia entre la norma y los valores superiores o finales que inspiran un determinado orden jurídico"(autor y obra citada pp. 33). La idea de justicia constituye posiblemente el criterio de valoración último del sistema jurídico. El juicio sobre la justicia de una norma es un juicio de valor que surge de la constatación ó inadecuación entre el ser de la norma y el deber ser de la misma.

A la hora de determinar si los conceptos de validez, eficacia y justicia se implican o no respectivamente, es necesario distinguir dos planos: el de las normas individualmente consideradas y el del ordenamiento jurídico. Así, podemos llegar a la conclusión de que, desde las perspectivas de la norma se puede afirmar la independencia conceptual entre validez, eficacia y justicia; por lo contrario no podemos afirmar lo mismo si nos situamos en la perspectiva de conjunto. En efecto, desde la perspectiva de la norma podemos encontrar una variada combinación entre los tres conceptos como a. normas válidas, ineficaces e injustas; b. normas válidas, ineficaces y justas; c. normas válidas, eficaces e injustas; d. normas válidas, eficaces y justas e) Normas inválidas ineficaces e injustas. El caso de autos, comprende el primero de los supuestos.

En efecto, el art. 39 de la Ley N° 24.073, constituye una norma válida porque ha respetado en el proceso de su formación los aspectos formales y de fondo. Esto es, tal norma constituye parte del ordenamiento jurídico. No obstante ello, resulta ineficaz a todas luces, toda vez que la conducta allí prescripta, en manera alguna resulta oponible al actor. En efecto, desde el momento en que este se encuentra en condiciones de liquidar sus impuestos aplicando el ajuste por inflación, porque el título IV de la ley del gravamen (arts. 94 al 98) no ha sido derogado por el art. 39 de la ley 24073, sino suspendido en sus efectos, cesa la virtualidad de esta norma, desde el momento en que, a partir de la vigencia de la ley 25561, reaparece el fenómeno inflacionario en el país. El art. 39 de la Ley N° 24.073, carece de virtualidad jurídica, es inoponible e inaplicable al accionante. De allí su ineficacia. Pretender ubicar la situación bajo otra óptica importa lisa y llanamente sustraerlo de su real régimen fiscal. Y siendo ello así, importaría afectarle un conjunto de derechos como el de igualdad y propiedad y violar los principios de legalidad tributaria, confiscatoriedad, etc. antes enunciados, aspecto notoriamente injusto. De allí la impertinencia total de la norma en cuestión, toda vez que al regular una situación inexistente, ha perdido la potestad de aplicar la conducta allí prevista a su destinatario.

Existencia de daño

El actor, al presentar la demanda, ha acompañado la documentación acreditante del cumplimiento del compromiso fiscal respecto del impuesto a las ganancias. Ha puntualizado que ha utilizado para ello, las pautas correctivas del ajuste por inflación y marcado las diferencias en dinero que existen según se calcule el impuesto con tal procedimiento y en la forma exigida por la A.F.I.P. Tal afirmación ha quedado debidamente acreditada en autos mediante la prueba pericial rendida. El perito, en su informe de fs. 289/292, ha coincidido con ello. El perito de control de la accionada (fs. 294/295), se ha limitado cuestionar, manifestando que la accionante no cumplió con las normas vigentes en rigor, argumentación que no resiste ningún tipo de análisis conforme lo explicitado en el punto anterior. La inflación, a partir de enero de 2002 existe nuevamente en el país, es un hecho público y notorio y lo padecen millones de ciudadanos argentinos, que han visto menguados en forma alarmante sus ingresos. Por ello, la existencia del daño no es materia en discusión y, al no encontrarse derogado, sino suspendido el proceso de ajuste por inflación regulado por los arts. 94 a 98 de la Ley del Gravamen, al existir nuevamente inflación debe volverse el sistema justo, equilibrado y equitativo que se aplicaba cuando había inflación. Debe volverse a la ley aplicable conforme las circunstancias de lugar, tiempo y modo, con forma de no infringir daños irreparables al patrimonio de la parte accionante, y así se pronuncia el juzgador sobre este punto.

La importancia del valor justicia

No debe perderse nunca, de vista que hacer justicia no es sino resolver los casos sometidos a decisión del órgano judicial dando certeza a una situación de hecho o de derecho. La certeza judicial enriquece como presupuesto, a la seguridad jurídica, entendida ésta como el sentimiento o estado de conciencia de una sociedad de que están garantizados sus derechos fundamentales frente a injerencias ilegales o arbitrarias de las autoridades públicas o de los particulares. El proveyente —como magistrado—está persuadido que uno de los mecanismos idóneos para recuperar la credibilidad de la justicia es garantizando la imperatividad de los preceptos constitucionales y su jerarquía respecto de las normas y actos que de ellos derivan, lo que debe constituir una verdadera ley sociológica, es decir una regla de gobierno de las instituciones correspondiendo a los jueces garantizar esa fuerza normativa.

Nuestra Corte ha señalado que: “..en el ejercicio de la función judicial no cabe prescindir de la preocupación por la justicia, pues es deber de los magistrados asegurar la necesaria primacía de la verdad jurídica objetiva, sin que nada excuse la indiferencia de los jueces al respecto en la misión de dar a cada uno lo suyo”(Fallos: 195:61, LL. 29:701). Se trata de una justicia tuitiva, abierta y comprometida en su afianzamiento, haciendo operativa la promesa preambular, y revitalizando el valor del tiempo en el proceso, como tiempo en la vida de las partes que lo protagonizan, no perdiendo nunca de vista que cada expediente contiene un drama humano. Enseña la doctrina que el derecho a la tutela judicial efectiva, genuina expresión del derecho a la jurisdicción, contiene dos elementos: a. Uno formal, consistente en un proceso constitucional que tutele determinados derechos y garantías; b. Otro sustancial, cuyo fin es que la cobertura jurisdiccional tenga la suficiente celeridad para que la pretensión esgrimida, no se torne ilusoria o de imposible cumplimiento, dejando al justiciable en un total estado de indefensión (conf. FIGUERUELO BURRIEZA, Angela, El derecho a la Tutela efectiva, Editorial Tecnos, 1990, España).

La función jurisdiccional puede ser de carácter proteccional o dirimente. Cuando el juez ejercita la primera, se coloca en papel de protector o asegurador de los derechos y garantías establecidos por la CN y abandona —aunque no totalmente—la clásica posición de imparcialidad (RIVAS, Adolfo A. Pautas para un nuevo amparo constitucional, ED. 163-704; MORELLO, Augusto M. El Proceso Justo, Editorial Platense 1994, pp. 577. Finalmente el tiempo de la tutela judicial efectiva y del proceso justo, para todas las personas, como prescribe la CN. imponen al suscripto decidir la causa en ese sentido. Se trata de velar por el proceso justo, sin que nadie, absolutamente nadie; sea persona física o jurídica, de derecho público, privado, nacional o extranjero, pueda quedar excluida de este derecho.

La garantía constitucional de la igualdad y el valor justicia

Lo antes dicho nos permite introducirnos en la cuestión conocida como la garantía constitucional de la igualdad y el valor justicia. Diversas jurisprudencias recuerdan que la garantía del art. 16 de la CN. no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas (CSJN, fallos 115:111, 271-129, entre muchos otros).

La cuestión de si un juez puede declarar o no la inconstitucionalidad de la ley injusta, ha tenido varias respuestas. No obstante ello, es de destacar que en un Estado de Derecho cuyas realidades sociales son tan cambiantes no podemos soslayar posiciones hoy de avanzada, toda vez que, el derecho no es algo inmutable, sino que debe necesariamente aggiornarse a la evolución de las sociedades dentro de un marco de respeto constitucional.

En la corriente señalada, Bidart Campos en una ponderada postura de avanzada admite sin tapujos la viabilidad del planteo que estamos tratando. En su opinión, en el marco de nuestro derecho constitucional es posible que los jueces, válidamente, declaren inconstitucional una norma legal, si reputan que esta reside en su injusticia intrínseca y, hacerlo no conculca ningún axioma de la Constitución. Por ende, un juez puede, sin evadirse de su estricta función judicial y, sin dejar de ser órgano de aplicación de la ley, juzgar que una ley es injusta y, por razón de esa injusticia, declararla inconstitucional y no aplicarla. De esa manera, no se erige en legislador ni afecta la división de poderes sino que, únicamente ejerce control judicial de inconstitucionalidad. Distinto sería si, valorativamente, cada cual comparta el criterio de injusticia e inconstitucionalidad de la norma desaplicada por el juez. Concluye dicho tratadista afirmando “..De ahí que filosóficamente y constitucionalmente no respaldemos en absoluto el aforismo de que el juez resuelve siempre según la ley y no puede juzgar su valor y su equidad, lo que significaría que no puede juzgar su injusticia y tampoco su inconstitucionalidad. Antes de juzgar según la ley, debe juzgar según la Constitución, a la que toda ley para valer como tal debe subordinar. Y si un juez razona y argumenta con el debido fundamento requerido por toda sentencia, que una norma legal es intrínsecamente injusta, y que esa injusticia viola la Constitución cuyo Preámbulo exige afianzar la justicia, está habilitado para declarar la inconstitucionalidad de la norma injusta y para no aplicarla”(autor citado, comentario de un fallo extraído de E.D. T° 119, pp. 311).

Consecuentemente, estamos en presencia de normas que repugnan el orden jurídico; que van de contramano con la realidad social actual, que conculcan específicos principios del derecho tributario. Así, se atenta con la procuración de una carga fiscal, que en autos luce impertinente de conformidad a los cambios económicos acaecidos a partir del 01-01-02, resultando evidentemente confiscatoria. La pretensión fiscal afecta, de manera notoria, los principios de legalidad, propiedad, no confiscatoriedad, equidad, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad. Si las empresas deben liquidar su capital para poder satisfacer una obligación tributaria irrazonable, ello atentaría contra el libre ejercicio de la actividad económica. Al no respetarse adecuadamente la efectiva capacidad contributiva, ya que se estaría convalidando la cancelación del compromiso fiscal con parte del capital y no con resultados, aparece manifiestamente insatisfecha la garantía de razonabilidad en el ejercicio del poder tributario. Lo expuesto y la flagrante afectación al derecho de propiedad que emerge del art. 17 de la Constitución Nacional y a lo preceptuado por el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, conducen necesariamente a la declaración de inconstitucionalidad de las normas impugnadas, las que se encuentran en pugna con los principios enunciados, que no son meramente teóricos, sino que tienen fundamento en el plexo de nuestra

Carta Magna, que el Juez constitucional debe acatar y hacer cumplir, tachando de inconstitucional aquellas normas que alteran el orden jurídico o van en detrimento del espíritu que fluye de la norma jurídica superior.

IV. La solución del caso

En tal orientación, y basado también en el deseo de mayor equidad y justicia y en la afirmación de los principios democráticos, es que se resuelve admitir la demanda, declarar la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4 de la Ley N° 25.561 en cuanto modifica los arts. 7 y 10 de la ley 23.928 y el art. 5 del Decreto N° 214/02, en todo aquello que incida sobre el Impuesto a las Ganancias, en la medida que no permita reconocer los efectos de la inflación en la determinación de la obligación tributaria.

V. Costas

Se condena en su totalidad a la parte demandada, por aplicación del principio objetivo de la derrota en juicio que fluye del art. 68 del Código Procesal, y no existir razones de hecho o derecho que permitan al suscripto apartarse del mismo. En este orden y, a los fines regulatorios pertinentes, se tienen presente las siguientes pautas: Tratarse la litis de una acción meramente declarativa y los precedentes jurisprudenciales que utiliza el tribunal para la definición de este tipo de situaciones. El carácter de juicio ordinario impreso a la causa; el cumplimiento de todas las etapas procesales; las actuaciones practicadas, la complejidad del tema y el éxito obtenido, unido a lo prescripto por los arts. 6, 8, 38 y 47 de la Ley N° 21.839, conducen a la determinación de los estipendios que retribuirán la labor profesional. En consecuencia se estiman los honorarios del abogado Ignacio Miguel José ORIA en la suma de CINCO MIL PESOS (\$ 5.000). No regular honorarios a los letrados de la representación fiscal, conforme lo estipulado por el art. 2° de la ley arancelaria. Los honorarios del Perito Oficial y los Peritos de Control se regularán conforme a la extensión e importancia de la labor desempeñada como asimismo su incidencia en el resultado del pleito.

Por todo lo expuesto y normas legales citadas,
RESUELVO:

1. Hacer lugar a la demanda incoada por la empresa FINDAR S.A. en contra de del ESTADO NACIONAL ARGENTINO, representado en la figura de la Dirección General Impositiva, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos (P.E.N. - Ministerio de Economía).
2. Declarar la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4 de la Ley N° 25.561 en cuanto modifica los arts. 7 y 10 de la ley 23.928 y el art. 5 del Decreto N° 214/02, en todo aquello que incida sobre el Impuesto a las Ganancias, en la medida que no permita reconocer los efectos de la inflación en la determinación de la obligación tributaria. Como también de cualquier otra norma jurídica proveniente de los poderes públicos o interna del órgano recaudador que impida al actor la aplicación del ajuste por inflación que regula el art. 94 y siguientes de la Ley N° 20.628.
3. Ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (D.G.I.) recibir y/o admitir las declaraciones juradas del impuesto correspondiente al período fiscal año 2002, con la aplicación del referido ajuste por inflación. Se aclara que lo determinado no implica convalidar los montos contenidos en la declaración jurada que fuera acompañada a la causa, por ser ajeno a la naturaleza del planteo litigioso.
4. Costas a la perdedora. Regular los honorarios del Dr. Ignacio Miguel José ORIA en la suma de CINCO MIL PESOS (\$ 5.000), no así los de la representación fiscal, conforme lo establecido por el art. 2 de la Ley N° 21.839. Regular los honorarios del Perito Contador Nora Margarita MALDONADO, en la suma de PESOS CUATROCIENTOS (\$ 400,00) y los de los peritos de control de las partes, Contadores Héctor Andrés NIEVAS y Roberto Pablo PICCO en la suma de PESOS DOSCIENTOS (\$ 200,00), a cada uno.
5. Tener presente la reserva del caso federal planteado por la parte demandada.
6. Protocolizar la presente y hacerla saber, personalmente o por cédula.