



EL AJUSTE POR INFLACIÓN Y LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

El doctor Oklander aborda una vez más la problemática del ajuste por inflación, en este caso, a raíz de dos dictámenes suscriptos por el procurador general de la Nación. En su comentario, el autor pasa revista a los errores de la información divulgada al respecto por los medios no especializados, para brindar luego un análisis en el que revisa los temas presentes en dichos pronunciamientos y lamenta la ausencia de otros que hubiera sido pertinente incluir.

1. LA DIFUSIÓN INICIAL DE LOS DICTÁMENES (PGN) EN LAS CAUSAS "CANDY" Y "JUPLAST"

Volvemos sobre el tema del denominado "ajuste por inflación" por parecernos de sumo interés examinar con la mayor atención los recientes dictámenes suscriptos por el señor procurador general de la Nación, en las causas "[Candy](#)" y "[Juplast](#)".⁽¹⁾ cuya importancia ya ha sido puesta de relieve en varias publicaciones.

Desde el periodismo se divulgó la noticia, indicando que la posición asumida por el procurador al respecto⁽²⁾:

"...le abre una puerta a las empresas.

"...si la empresa decide que tiene que pagar el balance con ajuste por inflación, no le convendría presentar una acción de amparo, aunque es el medio más rápido y ventajoso -porque no se paga tasa de justicia-, sino que debería recurrir a un juicio ordinario o a una acción declarativa, con mayores posibilidades probatorias, y, en ese expediente, demostrar que el pago del impuesto sin ajuste por inflación, cuando se lo calcula sobre la utilidad neta anual, le absorbe más del 33 por ciento de esa utilidad.

"En ese caso, la empresa podría pedir no pagar aquellas sumas que el impuesto absorbe por encima del 33 por ciento de las utilidades o, si ya las pagaron, podrán requerir del Estado aquel monto abonado en exceso."

Estas expresiones pueden inducir a los lectores a graves confusiones, a diferencias de otro adelanto de gran seriedad formulado por tributaristas reconocidos que también pusieron de relieve la importancia de los citados dictámenes, pero sin caer en semejantes equivocaciones.⁽³⁾

Por nuestra parte, nos proponemos señalar no solamente los aspectos en los que coincidimos con lo expresado en dichos dictámenes, sino también aquellos en los que disintimos y, finalmente -y esto es, quizás, lo más importante- en lo que no se dice en esos pronunciamientos, dejándose así de cumplir plenamente con la importantísima misión que le cabe al Ministerio Público.⁽⁴⁾

Básicamente nuestra disidencia apunta a poner de relieve que el señor procurador general se abstuvo de expresar su opinión en materias en las que perfectamente podía y debía hacerlo, y que esa actitud nos parece no sólo injustificada sino también "injusta", ya que no coadyuva a facilitar la administración de justicia.

2. LAS EQUIVOCACIONES EN LA INFORMACIÓN DIVULGADA

Comenzaremos por lo que es, seguramente, mucho más sencillo y que consiste en señalar los errores de las noticias divulgadas por periodistas que carecen, evidentemente, de especialización en la materia.

2.1. Absorber más del 33% de la utilidad no es confiscatorio

En estos tiempos, no puede considerarse confiscatorio un impuesto a la renta que absorba más del 33% de las utilidades de las empresas.

Como es bien sabido, en nuestra propia ley de impuesto a las ganancias, la alícuota proporcional que se aplica a las sociedades de capital y demás sujetos cuyo tratamiento es similar, es mayor al 33%. Alcanza el 35%, tasa que es la misma que se aplica a los beneficiarios del exterior. Ése es también el nivel máximo que alcanza la tasa progresiva que deben tributar los contribuyentes individuales -personas físicas y sucesiones indivisas- sobre sus rentas que exceden de \$ 120.000 anuales.⁽⁵⁾

Incluso, si se compara esta tasa hoy vigente en nuestro país -que a nadie se le ocurre seriamente cuestionar por "confiscatoria"- con las que se aplican en los países más evolucionados, no puede sino concluirse que, en modo alguno, una tasa que absorba más del 33% de la utilidad neta anual pueda hacer que ningún juez acepte el pedido de "*no pagar aquellas sumas que el impuesto absorbe por encima del 33 por ciento de las utilidades...*".⁽⁶⁾

2.2. La acción de amparo paga tasa de justicia si es denegada

La expresión según la cual cuando se opta por la acción de amparo "*no se paga tasa de justicia*" también puede inducir a confusión.

Lo cierto es que la ley 23898 en el inciso b) de su artículo 13 exime de la tasa que se aplica en la Justicia **17 de Mayo de 2007 – CIRCULAR N° 531 - Azul**
La presente circular se encuentra en la pagina Web www.acopiadorescba.com

Nacional, si se trata de "acciones del amparo **cuando no fueren denegadas**".⁽⁷⁾

Lo anterior significa, obviamente, que si se intenta una acción de amparo y la misma resulta denegada, existirá obligación de tributar la tasa de justicia.

2.3. La vía del amparo no es excluyente

De hecho, el dictamen emitido en la causa "Candy" fue emitido en las actuaciones iniciadas a través de una "acción de amparo", lo cual no impidió el avocamiento de la Corte, lo mismo que en el caso "Juplast"⁽⁸⁾ en el cual la Corte, por acordada 14/2006, de fecha 27/7/2006, llamó a "amicus curiae", demostrando con ello su interés por profundizar el análisis de los elementos en juego en lo referido al ajuste por inflación, y confiriendo posteriormente vista de la causa a la Procuración General de la Nación.

Con este inédito proceder, la Corte demostró que la vía del amparo a la que se había recurrido, no constituía impedimento para que el juicio se "ordinarizara", permitiendo no sólo el más amplio análisis de la prueba, sino también la opinión de expertos ajenos a la causa.

Lo que la Corte había sentado al respecto era la imposibilidad de resolver el caso a través de un juicio sumarísimo, ya que el caso se basaba en:

"...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."

A lo que agregaba que:⁽⁹⁾

"...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 (por sí solo) para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora."

El recurso de amparo -como lo señaláramos en otro trabajo⁽¹⁰⁾- previsto desde antes de su incorporación a la Constitución Nacional, había sido reglamentada por la ley 16986 donde se estableció que esa acción.⁽¹¹⁾

"...será admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional..."

Se ratifica, además, que no será admisible cuando⁽¹²⁾:

"existan recursos o remedios judiciales o administrativos que permitan obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate;"

pero, donde se obliga al juez a dictar sentencia en el perentorio plazo de tres días de reunidos los antecedentes en un juicio sumarísimo.⁽¹³⁾

La reforma constitucional del año 1994 ratificó las condiciones para la procedencia de las acciones, al establecer en el nuevo artículo 43 de nuestra Carta Magna que⁽¹⁴⁾:

*"Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, **siempre que no exista otro medio judicial más idóneo...**"*

Es por eso que el procurador general, en el dictamen que emitió en aquella causa, sostuvo que:

"...la declaración de inconstitucionalidad es la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico (Fallos - T. 260 - pág. 153; T. 286 - pág. 76; T. 288 - pág. 325; T. 300 - págs. 241 y 1087; T. 301 - pág. 1062; T. 302 - págs. 457 y 1149; T. 303 - pág. 1708 y T. 324 - pág. 920, entre 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 - T. 315 - pág. 923; T. 321 - pág. 441), principio que debe aplicarse con criterio estricto cuando la arbitrariedad e ilegalidad invocada requiere mayor debate y prueba."

Ello, no obstante, como resulta de la realidad de lo ocurrido, no ha sido obstáculo para que la Corte se abocara al tratamiento del ajuste por inflación en varias causas iniciadas como acciones de amparo.

3. LO QUE SE DICE EN LOS DICTÁMENES DE LA PROCURACIÓN GENERAL

Pasemos ahora a examinar cómo el señor procurador general concluye su dictamen sobre el caso "Candy", comenzando por el final, según el modo más habitual, cuando de lo que se trata es de conocer primero el resultado, para luego analizar los fundamentos que llevaron al mismo. Esto suele ocurrir en los tribunales orales cuando leen la parte dispositiva de sus sentencias, antes de dar a conocer los respectivos fundamentos.⁽¹⁵⁾

3.1. Un acierto: aceptar el APIDRI, si se prueba que no aplicarlo es confiscatorio

El dictamen concluye con la siguiente expresión⁽¹⁶⁾, que nos parece sumamente valiosa:

"...se debe hacer lugar al recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y, en caso de que Vuestra Excelencia 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."

Veamos cuáles son los elementos de mayor importancia contenidos en esta conclusión final:

a) Al expresar que "se debe hacer lugar al recurso extraordinario" y, seguidamente, admitir que la Corte se aboque a examinar la prueba sobre la confiscatoriedad alegada por la contribuyente, se está consintiendo la posibilidad de que se acepte -y no solamente que se rechace- el planteo formulado sobre la inconstitucionalidad de la disposición contenida en el artículo 39 de la ley 24073 en cuanto afecta la aplicación de la normativa contenida en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias. De tal modo, se acepta que constituye una materia que amerita su tratamiento por la Corte Suprema como forma de resolver la controversia.

b) Más importante aún resulta ser la expresión según la cual corresponde rechazar la demanda "en caso de que Vuestra Excelencia considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora".

El verdadero sentido y alcance de lo que así se dice va mucho más allá de la hipótesis que haría procedente el rechazo de la demanda. En efecto, si se recurre al análisis gramatical y lógico en una

oración como la transcripta, se advertirá que está formada por dos negaciones:

b.1) La primera está representada por la hipótesis de la **no** demostración adecuada del acaecimiento del resultado confiscatorio.

b.2) La segunda, por el efecto resultante, que viene a ser la recomendación, en el sentido de **no** hacer lugar a lo que se demanda, que es la inaplicabilidad al caso concreto de lo establecido en el artículo 39 de la ley 24073, por resultar inconstitucional.

Lo que se dice, en otras palabras y más sintéticamente, es que si **no** se demuestra adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio **no** se debe hacer lugar a la demanda.

Lo que equivale a decir -"contrario sensu"- que en caso de que **sí** se demuestre la confiscatoriedad, **sí** se debe hacer lugar a la demanda.

Este método de análisis se basa no sólo en la gramática y en la lógica, sino también en las matemáticas, ya que como es bien sabido, cuando una expresión algebraica contiene un número de signo negativo precedido a su vez de otro signo negativo, el efecto resultante consiste en producir finalmente un resultado positivo.

Este riguroso método de análisis permite dar por absolutamente válida la siguiente paráfrasis de lo expresado en el dictamen del señor procurador general de la Nación:

*"...en caso de que Vuestra Excelencia considere que **sí** se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora **sí** se debe hacer lugar a la demanda."*

Esto último es, indudablemente, lo más valioso del dictamen, y lo que ha llevado a que los medios de información lo difundieran, con menor o mayor acierto, de la manera como lo hemos mencionado supra en el acápite 1.

3.2. Una forma de evadir la cuestión: No opinar sobre la prueba en el caso "Candy"

En el párrafo previo al anteriormente analizado, el dictamen que nos ocupa dice textualmente lo siguiente⁽¹⁷⁾:

*"...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 este que resulta ajeno a mi dictamen**, el que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas..."*

Esta expresión nos parece disvaliosa por dos razones principales:

a) En primer lugar, por lo que significa -por parte del Ministerio Público- negarse a considerar la prueba, como si los hechos invocados en la causa fueran necesariamente ajenos a las cuestiones de índole federal planteadas en la causa.

b) En segundo lugar, por la contradicción que evidencia con la relación que se hace en el mismo dictamen sobre los informes periciales.

3.2.1. Nada justifica desentenderse de las cuestiones de hecho

En el primero de los aspectos, nos parece injustificada la abstención por parte del procurador en cuanto a ocuparse de la valoración de las pruebas obrantes en la causa, argumentando que éstas resultan ajenas al tema sobre el que debe dictaminar, como si no hicieran a la cuestión de índole federal que determinó su intervención como representante del Ministerio Público ante la Corte Suprema.

Suponer que la confiscatoriedad es una cuestión "de puro derecho", ya sea porque la misma depende de las particularidades del caso concreto, o porque emana del propio contenido de la normativa en cuestión, es, a nuestro juicio y con todo respeto, absolutamente equivocado.

Entendemos, en cambio, que el "*thema decidendi*" consiste en una cuestión que concierne a los intereses que debe tutelar el Ministerio Público, como lo es la actuación de la justicia en la defensa de la legalidad y de los intereses generales de la sociedad⁽¹⁸⁾. Máxime si, como resulta de la decisión tomada por la Corte en el caso "Juplast", en el sentido de recurrir a la institución del "amicus curiae", lo que se ventila en estos casos son "cuestiones de trascendencia institucional"⁽¹⁹⁾.

Esto es, precisamente, lo que se trata en el caso "Candy", al igual que en el caso "Juplast".

3.2.2. La contradicción entre los antecedentes y la conclusión

En el caso "Candy", antes de la expresión según la cual "el examen y valoración de las pruebas rendidas en autos es un tema ajeno" a la incumbencia del procurador fiscal, en el dictamen, se había señalado lo siguiente⁽²⁰⁾:

a) *"Es inveterada jurisprudencia del Tribunal (la Corte Suprema de Justicia de la Nación) que la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital".*

b) *"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".*

c) *"Por ende, se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada".*

d) *"En autos, la accionante ofreció como prueba un informe especial de contador público ... (donde) realiza, entre otras comparaciones, una 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".*

e) *"El juez de primera instancia ordenó la designación de un perito contable para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable (que había sido cuestionado por el Fisco).*

f) *"...el perito presenta su informe ... arribando a resultados más o menos similares a los expresados por la actora en su demanda."*

Nos parece más que evidente que el señor procurador general se contradice, al reconocer no sólo que la confiscatoriedad es una cuestión de hecho que debe ser probada según doctrina de la Corte, sino también -y tan importante como lo anterior- que en la causa se había aportado prueba que resultó confirmada por "resultados más o menos similares", según el informe del perito oficial designado por el propio juez que

declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073, a los efectos de su aplicación en el caso concreto.

3.3. Una incongruencia: Sí dar opinión sobre la prueba en el caso "Juplast"

Contrariamente a la renuencia expuesta por la Procuración General a analizar la prueba aportada en el caso "Candy", en el caso "Juplast"⁽²¹⁾ sí se expide sobre el informe pericial opinando a su respecto que:

*"...en él se expresa la diferencia entre el impuesto a las ganancias que deberá pagar la actora con el ajuste por inflación impositivo y sin aplicación de este mecanismo, la suma que la actora resignaría de utilizar en el futuro (saldo a favor del contribuyente), y su repercusión en el pago de los anticipos del ejercicio siguiente, **extremos todos ellos inconducentes a la solución del litigio...**"*

No conocemos las particularidades del caso, pero sí consideramos apresurado dictaminar, sin más, que lo que deberá pagar la actora sin el ajuste por inflación es "inconducente" a la solución del litigio, sin aludir siquiera a si ese valor absorbe o no la totalidad de la supuesta ganancia e, inclusive, si llega a erosionar o no el patrimonio de la empresa.

Para nosotros es totalmente contrario a las reglas de la herméutica jurídica -y del sentido común- pretender que no existe confiscatoriedad sin previamente tener en claro la forma de "medición" del cuántum del tributo y, además, sin relacionarlo con la renta que constituye la materia imponible -calculada con ajuste o sin él- y con su fuente generadora -también calculada con ajuste o sin él-.

De ahí que la "diferencia" entre el resultado económico medido sin aplicar ningún mecanismo corrector de las distorsiones provocadas por la desvalorización monetaria ocurrida en el año 2002 y el que resulta de medirlo corrigiendo esas desviaciones resulte decisiva para apreciar la magnitud del posible efecto confiscatorio del impuesto a las ganancias en la primera de ambas alternativas.

Si hay algo que es verdaderamente "conducente" para la solución del litigio es, precisamente, el incremento de la tributación que se genera en determinados casos cuando se ignoran esas distorsiones y puede producirse el consiguiente efecto confiscatorio.

4. LO QUE NO SE DICE EN EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL

Lo hasta aquí expresado nos lleva a señalar que, además de las contradicciones apuntadas en el dictamen del caso "Candy", se advierte otra clara contradicción en los dichos del procurador general entre:

- a) el citado precedente, donde se dice que la valoración de las pruebas rendidas resulta materia ajena a su dictamen, como si las cuestiones de índole federal sólo debieran ser abordadas por el Ministerio Público en las cuestiones de puro derecho, sin interesar los aspectos fácticos que pudieran evidenciar la violación de garantías constitucionales, y
- b) el caso "Juplast" en el que, al expedirse sobre la pericia contable refiriéndose al contenido de sus conclusiones, la forma en que lo hace revela inequívocamente haberla analizado lo suficiente como para dar un juicio de valor sobre aquella que le permite descalificarla por "inconducente".

Así examinado lo que se dice en los dictámenes, nos parece tanto o más importante ocuparnos de lo que en ellos **no se dice**.

A nuestro juicio, si se dio vista al procurador general en estas causas que llegaron a su conocimiento porque el Fisco opuso sendos recursos extraordinarios, no se debería haber omitido el análisis de elementos tan importantes como los obtenidos por la Corte Suprema al recurrir a la institución del "*amicus curiae*", aportes que fueron totalmente ignorados incluso en la segunda de las causas citadas, que es donde aquéllos pudieron y debieron ser examinados a efectos de dictaminar sobre la materia que originaba esa intervención.

4.1. El informe del Colegio de Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Uno de los informes que debería haber sido tomado en cuenta por el procurador general, es el presentado como "*amicus curiae*" por el Colegio de Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En aquél se concluye diciendo que si la **confiscatoriedad** resulta probada, la declaración de inconstitucionalidad resulta insoslayable y así debería resolverse, cualquiera sea el marco procesal en que esas circunstancias y probanzas queden sometidas.

Sin embargo, el informe no se limita a esa causal de inconstitucionalidad, ya que luego de un profundo análisis sobre la evolución del gravamen y de sus disposiciones en materia de ajuste por inflación, se ocupa de la cuestión constitucional en toda su amplitud.

Se afectaría el **principio de legalidad o reserva de ley**, al aplicarse el impuesto sobre supuestos (rentas ficticias o inexistentes) no previstos por el legislador al definir el hecho imponible, agregando que, de no ser corregidos los efectos de la inflación, la capacidad económica gravada será inexistente o ficticia.

Se violaría el **principio de capacidad contributiva**, porque la existencia de la riqueza verdaderamente ganada debe guardar una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible, cosa que no ocurre cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de los efectos económicos de aquélla.

Finalmente, a propósito del **principio de razonabilidad**, sostiene que la emergencia económica declarada por la ley 25561 no puede ser motivo suficiente para que las normas legales que se analizan puedan ser consideradas razonables. Nosotros agregamos que esa falta de razonabilidad se evidencia, más que palmariamente, por las incongruencias que produciría la aplicación del impuesto a las ganancias prescindiendo de uno de los mecanismos de reajuste de valores y manteniendo otros, como se explica en el acápite siguiente.

Además, consideramos que mantener congelados los coeficientes indexatorios constituye una gravísima violación al **principio de igualdad**, entre otras razones, porque al mismo tiempo que obliga a algunos contribuyentes a tributar sobre beneficios inexistentes, libera de tributar a muchos otros que obtuvieron ingentes ganancias. Entre otros casos, esto ocurre con aquellos que se encontraban endeudados en pesos al momento de la devaluación, para quienes la salida de la convertibilidad significó una espectacular licuación de sus pasivos con el correlativo acrecentamiento de sus patrimonios.

En el aporte como "*amicus curiae*" al que hicimos referencia supra en el acápite 4.2, habíamos desarrollado un caso ejemplificativo con valores hipotéticos en ese sentido. Aunque no hace falta ser un experto para comprender cómo la inflación -y más rápidamente aún las devaluaciones bruscas como la de

2002- ha hecho ganar fortunas en nuestro país a quienes han tenido la habilidad y el sentido de la oportunidad como para endeudarse y enriquecerse a costa de sus acreedores.

4.2. La medición de los valores y la heterogeneidad de las unidades de medida

En el aporte que hicimos nosotros, nos limitamos al análisis de los aspectos cuantitativos cuya cabal comprensión es indispensable para una adecuada solución jurídica de la cuestión controvertida, señalando los complejos tecnicismos que forman parte de la ley aplicable, cuya razón de ser no es otra que la de procurar que el *impuesto a las ganancias* grave efectivamente lo que corresponde, es decir ganancias "verdaderas" y no meras ficciones de utilidades.

Tratamos de explicar cómo funcionan esos distintos mecanismos de corrección de los importes nominales que constituyen una suerte de "ingeniería contable", cómo interactúan entre sí, y por qué "congelar" a algunos de ellos mientras otros siguen operando lleva en muchos casos a resultados absolutamente distorsionados o directamente falsos desde el punto de vista cuantitativo, ya sea en defecto o en exceso.

No vamos aquí a reproducir esas explicaciones, para lo cual nos remitimos a la publicación hecha en su oportunidad⁽²²⁾, pero sí a insistir en aclarar los dos aspectos que son los que provocan las más frecuentes confusiones:

a) La equívoca denominación de "ajuste por inflación" asignada al Título VI de la ley del impuesto a las ganancias que induce a suponer que los artículos que lo integran -94 a 98- son los únicos que se ocupan de los reajustes a los que deben someterse los importes nominales para llegar al resultado final, cuando lo cierto es que las disposiciones que contemplan esos reajustes se encuentran diseminadas a lo largo de toda la ley, ocupando nada menos que 44 de sus artículos.

b) Suponer que las indexaciones basadas en los índices "congelados" a partir de abril de 1992 constituían -y constituyen- el único mecanismo utilizado para "actualizar" o "indexar" los importes que deben computarse para cuantificar la materia imponible, cuando lo cierto es que coexisten con otros dispositivos que también representan reajustes aplicables a los importes nominales, cuya vigencia nadie discute, tales como las diferencias de cambio, las revaluaciones según precios de plaza, etc.

Nos ocupamos de demostrar por el absurdo la necesidad de la actualización de valores describiendo, en un primer ejemplo elemental, la situación que afrontaría un hipotético productor agropecuario que, por poseer un único animal durante el año 2002, se viera obligado a declarar una ganancia equivalente a la diferencia entre sus precios de mercado al inicio y al fin de dicho año, teniendo eventualmente que sacrificarlo al año siguiente para atender al pago de un absurdo impuesto a las "ganancias".

Justamente, la aplicación de los mecanismos previstos en el Título VI de la ley corrige esa incongruencia entre las normas de valuación de las existencias finales, que siguen dependiendo de valores de plaza actualizados, mientras que, por el otro lado, un nominalismo disparatado obliga a valuar las existencias iniciales con importes "históricos" totalmente desactualizados.

En un segundo ejemplo, expusimos el caso de una concesionaria que hipotéticamente hubiera vendido automóviles a crédito en pesos. Mientras que, por un lado, la devaluación le provocaba una verdadera descapitalización equivalente a la pérdida de las dos terceras partes de su patrimonio, por el otro lado, ese desastroso resultado se vería agravado por la obligación de tributar sobre una ganancia irreal en caso de no permitirse el reajuste de los valores.

En un último ejemplo, desarrollamos la situación que provocaría la reposición del stock de materias primas en un establecimiento cuyas operaciones no hubiesen arrojado ninguna utilidad, porque las ventas sólo alcanzaron a cubrir los costos y gastos del ejercicio. En ese caso, la revalorización de las existencias finales, sin el correlativo reajuste de los restantes parámetros determinativos, obligaría a tributar un "impuesto a las ganancias ficticias" que provocaría la pérdida del 21,22% del capital de la empresa -más de su quinta parte-.

4.3. El informe de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales

Otro de los informes institucionales que debería haber sido considerado por el procurador general es el presentado por la prestigiosa Asociación Argentina de Estudios Fiscales, donde se termina diciendo que todo resultado superior al 35% de la renta neta empresaria, medida en términos de moneda constante, se vuelve confiscatorio.

La medición en moneda invariable se vincula con lo establecido al respecto en la ley de sociedades comerciales y con las normas contables emitidas en su consecuencia, sosteniéndose que la determinación del resultado impositivo a partir del análisis contable no puede ser analizado como la actualización monetaria prohibida por la legislación vigente, por lo que corresponde indagar cuál es el significado concreto que tiene una diferente medición de la capacidad contributiva a la luz de las garantías constitucionales.

Esta referencia a las diferentes formas de "medición" nos hace volver a las reflexiones sobre la unidad de medida que debe ser utilizada a los efectos de practicarlas. De ahí que insistamos con que si el "metro" utilizado para determinados aspectos de la liquidación es tan inestable como lo fue la moneda de nuestro país, particularmente en el año 2002, y a ello se agrega que otros aspectos de la medición recurren, como decíamos, a precios de mercado y a tipos de cambio, el resultado de semejante incongruencia puede ser cualquier cosa, menos algo que tenga que ver con la realidad.

4.4. El informe de los doctores Bacqué y Corti

En su aporte, los distinguidos juristas Jorge A. Bacqué y Arístides Horacio M. Corti, quienes tuvieron oportunidad de compulsar las constancias del caso, después de referirse al contexto en el que debe resolverse la controversia, señalan que, practicando el ajuste impositivo por inflación, el resultado neto (ganancia impositiva real) ascendería a \$ 4.962.867,78 y el impuesto a \$ 1.691.503,72, mientras que, de no haberse aplicado dicho ajuste, el resultado se elevaría a \$ 9.018.525,75 y el impuesto, a \$ 3.156.484,01.

Concluyen diciendo que, si tuviera que pagarse, esta cifra absorbería el 63,60% de la ganancia real en lugar del 35% que corresponde por ley, generando una exacción tributaria en exceso de \$ 1.464.980,29 que representaría la medida del efecto confiscatorio sobre el verdadero resultado.

4.5. El informe del doctor Schindel

Concluimos esta breve recorrida con lo informado por el doctor Ángel Schindel, profesor emérito de la Universidad de Buenos Aires y uno de los tributaristas que más ha profundizado en la temática del denominado "ajuste por inflación", quien pone énfasis en destacar que la adecuada medición de los resultados para establecer la verdadera o real cuantía de una ganancia (o pérdida) no constituye un reajuste

de valores, ni es fuente de repotenciación de deudas, ya que se trata, en esencia, de dos cuestiones diferentes, a saber:

- a) el reajuste de una prestación en un contrato o de una deuda o crédito sobre la base de índices, es lo que viene prohibido por la ley 23928 y su modificatoria, la ley 25561;
- b) la unidad de cuenta para establecer en forma más coherente el resultado de la gestión de una hacienda es algo completamente diferente, porque no hace más que corregir uno de los postulados básicos de la contabilidad que es el de "invariabilidad del poder adquisitivo de la moneda".

Llama poderosamente la atención que nada se diga en los dictámenes sobre este aspecto referido a la "unidad de cuenta" o "unidad de medida" de los valores que hacen a la determinación tributaria.

Brilla por su ausencia, referencia alguna, por parte de la Procuración General, al modo de medir los resultados en el impuesto a las ganancias, siendo que todos los "amici curiae" le atribuyen importancia decisiva en lo que hace a la demostración de la verdadera capacidad contributiva, y que, además, deberían servir para apreciar si se da -o no- en el caso concreto, el efecto confiscatorio cuya existencia se discute.

5. OTRO ACIERTO: TRANSCRIBIR LO RESUELTO POR EL JUEZ EN LA CAUSA "CANDY"

Como una forma de guardar coherencia metodológica con el modo de comenzar el análisis por el final de cada uno de los dictámenes, terminaremos haciendo referencia a la transcripción que se hace en la parte inicial del que se refiere al caso "Candy" de lo dicho en la sentencia de primera instancia.

La conclusión del juez actuante, que el procurador general tiene el acierto de reproducir, afirma refiriéndose específicamente a ese caso concreto 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."

Nos parece que, con estas pocas palabras, el juez había sintetizado magistralmente su resolución, sentencia que debería ser confirmada en la medida en que las pruebas aportadas demuestren que el "congelamiento" de los coeficientes correctores de los importes nominales de las operaciones que estableció el artículo 39 de la ley 24073 no solamente resulta confiscatorio en el caso concreto, sino también violatorio de los principios de igualdad, de capacidad contributiva y de razonabilidad.

Notas:

[1:] Dictámenes elevados a la CSJN por el Ministerio Público - Procuración General de la Nación con fecha 20/3/2007, en las causas CS C.866 L.XLII "Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo", y CS J.87 XLI "Juplast SA c/Estado Nacional y AFIP s/amparo"

[2:] Noticia titulada "Ajuste por inflación: se abre una vía para las empresas" - La Nación - 27/4/2007

[3:] Nos referimos al ilustrativo artículo de Litvak, José D. y Sánchez, Analía A.: "Un alentador dictamen de la procuración de la Corte" - ÁFin. - Suplemento Fiscal - 24/4/2007

[4:] Anterior dictamen (PGN) Dr. Esteban Righi de fecha 19/11/2004, emitido en la causa "Dugan Trocello"

[5:] LIG, arts. 69, 90 y 93

[6:] En nuestro propio país, la tasa marginal máxima para personas físicas llegó al 46% (art. 97, L. 20628 - BO: 31/12/1973). En Estados Unidos eran hasta hace poco de 45,2% y 39,3% las correspondientes a personas físicas y a corporaciones, en Japón 47,2% y 40,9%, en Alemania 51,2% y 38,9% respectivamente, por citar sólo a los países de economías más importantes (Fuente OECD tax-database 2004)

[7:] Ley 23898 (BO: 29/10/1990) con las modificaciones introducidas por las leyes 23966, 23990 y 24073 (el destacado es nuestro)

[8:] Causa J.87 XLI "Juplast SA c/Estado Nacional y AFIP s/amparo"

[9:] El texto entre paréntesis está agregado por nosotros

[10:] "El 'ajuste por inflación', los 'mensajes' de la Corte y los mitos divulgados al respecto" - ERREPAR - DTE - T. XXVI - Nº 308 - noviembre/2005 - pág. 1007 y ss.

[11:] 18/10/1966 (BO: 20/10/1966), art. 1

[12:] Art. 2, inc. a)

[13:] Art. 11

[14:] Art. 43, primera parte del primer párrafo. El destacado es nuestro

[15:] Art. 400, CPPN (L. 23984)

[16:] Cap. VIII del dictamen

[17:] Último párrafo del Cap. VII del dictamen (el destacado es nuestro)

[18:] Así resulta de las funciones que la L. 24946 asigna al Ministerio Público y de los deberes y atribuciones que le corresponden a su titular, el PGN [arts. 25, inc. a), y 33, inc. a), ap. 5]

[19:] Así figura expresamente dicho en el primer Considerando de la Ac. 14/2006, del 3/5/2006 (modificatoria de la Ac. 28/2005)

[20:] Cap. VII del dictamen. Las aclaraciones entre paréntesis son nuestras

[21:] Dictamen elevado a la Corte por la PGN en la causa citada en nota 8, también de fecha 20/3/2007 (los destacados son nuestros)

[22:] "El ajuste por inflación y el llamado a los 'amigos del tribunal'" - Imp. - 2006-B - Nº 21 - noviembre/2006 - pág. 2563