



**PRONUNCIAMIENTO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN
IMPUESTO A LAS GANANCIAS: VIGENCIA DEL TÍTULO VI -
AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO -**

Escribe José D. Litvak (*)

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por sentencia del 30 de junio de 2005, recaída en la causa "Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ P.E.N. – Ministerio de Economía", se pronunció respecto de la posibilidad de aplicar actualmente el Título VI de la ley del tributo que regula el denominado "ajuste por inflación" impositivo.

En el caso se trata de una acción de amparo, en la que se invocó la vigencia del mencionado mecanismo y, en consecuencia, se solicitó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 de la Ley 24.073, 4 de la Ley 25.561 y 5 del Decreto 214/02, afirmándose que, de lo contrario, se afectaría el derecho de propiedad, al resultar alcanzadas por el tributo ganancias nominales o ficticias. La Cámara Federal de Paraná había confirmado oportunamente la resolución del Juzgado Federal de dicha ciudad quien había admitido el amparo interpuesto. Contra esa decisión la AFIP opuso el recurso extraordinario concedido.

El Procurador de la Corte se expidió, por su parte, admitiendo el recurso interpuesto, por lo que dispuso dejar sin efecto el pronunciamiento de la Cámara y rechazar in limine el amparo propiciado por la contribuyente. Para ello, sostuvo que la procedencia de la acción de amparo está supeditada a la existencia de una arbitrariedad o inconstitucionalidad "clara, palmaria o manifiesta" y que tal requisito no tenía lugar en el caso, dado que las normas impugnadas representan el ejercicio de potestades que están bajo la órbita del Congreso Nacional, en función del art. 75 inciso 11 de la Constitución Nacional y fueron dictadas de acuerdo a las formalidades exigidas.

Señala también que "la prohibición del reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas" es un acto reservado al Congreso de la Nación. Que dicha arbitrariedad no tiene lugar por el sólo hecho de que la prohibición de aplicar el referido ajuste provoque un incremento de la carga tributaria. Que cuestionar en abstracto las normas en cuestión implica ingresar en la órbita del "error, mérito o conveniencia de las soluciones legislativas", lo cual le está vedado al Poder Judicial.

Afirma, en consecuencia, que para declarar la inconstitucionalidad de una norma resulta necesario que su repugnancia con el texto constitucional sea manifiesta y que quien alegue la afectación de un derecho o principio reconocido por nuestra Carta Magna lo pruebe de modo concluyente.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el voto de cinco de sus nueve miembros, adhirió a la opinión del Procurador, mencionando que compartía todos sus fundamentos.

No obstante, a continuación, formula una precisión. Destaca que el mero cotejo de la liquidación que contiene la aplicación del Título VI con la que no lo contempla resulta insuficiente para demostrar la afectación al derecho de propiedad. Ello así pues, más allá de que en el marco de la acción de amparo los cálculos realizados no pudieron ser revisados ni controlados por la AFIP-DGI, pues ella no tuvo la oportunidad de examinarlos, tal compulsaría sólo permitiría concluir en "la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por el sobre el otro", pero no que la norma cuestionada resulta inconstitucional. Finalmente, vuelve a destacar la necesidad de demostrar el vicio y el agravio a alguna garantía o derecho constitucional que pueda generar la norma impugnada.

Es interesante destacar que cuando desarrolla esta precisión, la Corte se remite a su pronunciamiento dictado en la causa "Cafés La Virginia S.A." (Fallos 320:1166), pues considera que "guarda cierta analogía" con el que está resolviendo. En ese caso, en el marco de una demanda de repetición, se debatía la inconstitucionalidad de una norma de transición que dejaba subsistente para el primer ejercicio fiscal al cual se aplicarían las disposiciones de la Ley 23.260 (en la parte que incorpora el ajuste dinámico al Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias) el criterio legislativo vigente con anterioridad a su sanción, en lo que se refería a la valuación de las existencias iniciales a fin de aplicar dicho mecanismo. La contribuyente había intentado probar la afectación del derecho de propiedad por medio de una prueba pericial contable que mostraba la diferencia de impuesto a ingresar en caso de admitirse la repetición y en caso de ser rechazada, y calculaba la tasa efectiva del impuesto en una y otra hipótesis. La Corte consideró insuficiente esa medida probatoria para acreditar la afectación constitucional, señalando que los porcentajes de tasa efectiva que formaban parte de las conclusiones del perito no representaban su opinión respecto del "verdadero nivel de imposición", pues ellos fueron elaborados sobre la base de las premisas y el resultado en el que se basó la repetición.

En el nuevo pronunciamiento que examinamos encontramos algunas ideas relevantes para la evaluación del tema y de los posibles resultados de otras presentaciones en las que la vía procesal elegida haya sido diferente:

a) por sus limitados alcances, se declara la improcedencia del recurso de amparo para un debate de esta naturaleza. Ello permite concluir en que, por el contrario, no representaría un obstáculo su cuestionamiento

por medio de acciones procesales ordinarias. Implícitamente sostiene que dicha acción no es el proceso adecuado para discutir cuestiones constitucionales, pues debe demostrarse la afectación, y porque si lo que se impugna es una norma sancionada por el Congreso en ejercicio de sus potestades, no habría, en principio, una contradicción manifiesta;

b) al tratar en forma conjunta el art. 39 de la Ley 24.073 con el art. 5º de la Ley 25.561, y su antecesora la Ley 23.928 ("de Convertibilidad"), se confunde la prohibición de ajustar o actualizar obligaciones impositivas, y las de cualquier otra especie, con la de reexpresar la base imponible de un gravamen, aspecto sobre el que incide el citado Título VI. Esta construcción legal es la que permitiría concluir que, para nuestro máximo Tribunal, dicho mecanismo no está vigente;

c) si se demostrara la afectación de una garantía constitucional, podría declararse aplicable el Título VI u otro mecanismo de ajuste que repare dicho agravio.

En función de lo expuesto, y contrariamente a la primera expectativa generada en algunos medios periodísticos no especializados, es nuestra convicción que, en los casos en que se verifiquen las condiciones señaladas, el Alto Tribunal debería admitir los planteos y, en su caso, los remedios jurídicos adecuados.

(*) Titular del Estudio Litvak y Asociados

TEXTO COMPLETO DEL FALLO

SANTIAGO DUGAN TROCELLO S.R.L. C/ PODER EJECUTIVO NACIONAL - MINISTERIO DE ECONOMÍA S/AMPARO.

RECURSO DE HECHO

DICTAMEN PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

Suprema Corte:

A fs. 246/251, la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó lo resuelto en la instancia anterior y, en consecuencia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 41 de su similar 25.561 y del art. 51 del decreto 214/02, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en los arts. 94 y siguientes de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97) para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 11 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.

Recordaron los jueces que el principio de capacidad contributiva impide gravar con ese impuesto rentas nominales, inexistentes o ficticias, como asimismo que él hace a la validez del gravamen pues, en caso contrario, se afectaría el derecho de propiedad, al incidir sobre otros bienes que no integran su hecho imponible y a los que el contribuyente deberá recurrir para satisfacer el pago. Por ello, agregaron, el título VI de la ley 20.628 admite el ajuste por inflación, como forma de obtener un resultado impositivo de base real, no desnaturalizado por la incidencia de variaciones en los precios.

Precisaron que el decreto 1269/02 ya había reconocido la significativa alteración producida por la inflación en los estados contables durante el primer semestre del 2002 y, consecuentemente, permitió su reajuste, ante el peligro de desaparición -por pérdida del capital social- de las sociedades comerciales.

Sin embargo, concluyeron que en los resultados impositivos se verifica idéntico fenómeno, sin que exista una respuesta acorde a la plasmada en aquel reglamento. Por el contrario, el art. 39 de la ley 24.073 impide actualizar con posterioridad a marzo de 1992, mediante una solución que pudo ser adecuada a la realidad del momento en el cual fue instaurada, pero no al período sub iudice.

En tales condiciones, valoraron que el actor había arrimado abundante prueba de su objeto social y de sus posiciones en el impuesto a las ganancias, en aras a demostrar las diferencias que -a la hora de abonar la gabela- resultaba de liquidar el tributo con y sin ajuste por inflación, de lo cual surgía sumariamente que, sin el empleo de este último mecanismo, el gravamen podría afectar su capital neto, en violación de los principios que prohíben la confiscación y que declaran inviolable la propiedad.

Por ello, entendieron que la prohibición de aplicar el ajuste por inflación, según lo ordenan los arts. 39 de la ley 24.073, 41 de su similar 25.561 y 51 del decreto 214/02, viola los principios constitucionales citados en el párrafo anterior y no guarda razonabilidad con la situación de hecho verificada en el período sub lite, por lo que debe readmitirse la aplicabilidad del título VI de la ley 20.628 para impedir que se tribute sobre ganancias inexistentes o ficticias.

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 254/265, que fue concedido a fs. 276/277 en cuanto se puso en tela de juicio la interpretación y alcance de normas de carácter federal, al tiempo que se lo desestimó en lo referente a arbitrariedad y gravedad institucional.

Ante esta decisión, la apelante presentó recurso de hecho que corre agregado por cuerda.

En primer lugar, se opuso a la procedencia formal de la acción, ante la inexistencia -a su criterio- de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta en las normas atacadas.

También agregó que las afirmaciones de la actora, relativas al impacto de la inflación en sus resultados, solo se fundan en la prueba documental que ha acompañado, elaborada sin posibilidad de control por parte del Fisco Nacional.

Negó, por lo tanto, que se encuentre acreditada la existencia de un daño concreto y grave, requerido para que proceda el remedio intentado y aseveró que su demostración necesita de un amplio margen de debate y prueba, ajeno a este tipo de procesos.

En cuanto al fondo del asunto, puntualizó que la fijación del valor de la moneda es un acto reservado por la Constitución al Congreso Nacional, en cuya virtud lo decidido por el a quo configura un grave peligro para el orden de la República, pues altera el principio de división de poderes.

Negó que el fenómeno económico vivido en el 2002 responda técnicamente al término "inflación" en cuanto a alzas generalizadas de precios, sino que lo circunscribió a alteraciones puntuales de aquéllos, en términos relativos y durante un tiempo acotado.

Por último, rechazó la supuesta afectación del capital neto de la accionante y la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias en el período de autos, ante la inexistencia de prueba cabal que permita demostrar la absorción -por parte del Estado- de una parte sustancial del capital o de la renta, en las condiciones requeridas por la jurisprudencia de la Corte.

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta lo referido a la apelación extraordinaria de fs. 254/265 y a la queja que corre por cuerda y, por la índole del planteo y sus efectos propios, en primer término los agravios de la demandada referentes a la aptitud de la vía escogida por el actor.

Ya desde sus orígenes, ha sostenido el Tribunal que es elemental, en nuestro sistema constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolos con el texto de la Ley Fundamental para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, siendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos (Fallos: 33:162).

Esta doctrina no se debilita ni desvirtúa por la necesidad de que tal función jurisdiccional se lleve a cabo en la vía procesal adecuada, de conformidad con los hechos e intereses que juegan en el caso concreto, incluso en el amparo.

Ha sido claro el Tribunal al puntualizar que la aparente rigidez del art. 21, inc. d), de la ley 16.986 no puede ser entendida en forma absoluta, porque ello equivaldría a destruir la esencia misma de la institución que ha sido inspirada en el propósito definido de salvaguardar los derechos sustanciales reconocidos por la Constitución, cuando no existe otro remedio eficaz al efecto (Fallos: 267:215; 306:400). Este principio, que ya había sido sostenido por la Corte con anterioridad a la sanción de la ley citada (Fallos: 252:167; 253:15, entre otros) fue aplicado, por otra parte, a las normas legales y reglamentarias de alcance general, categorías entre las que V.E. sostuvo que no cabe formular distinciones a este fin (Fallos: 252:167).

Por ello, es asentada doctrina que el art. 21, inc. d), de la ley 16.986 halla su quicio en tanto se admita el debate de inconstitucionalidad en el ámbito del proceso de amparo, cuando al momento de dictar sentencia se pudiese establecer si las disposiciones impugnadas resultan o no clara, palmaria o manifiestamente violatorias de las garantías constitucionales que este remedio tiende a proteger (confr. doctr. de Fallos: 267:215; 306:400, entre otros). Impedir este análisis en el amparo -como se enfatizó en Fallos 313:1513 (cons. 13)- es contrariar las disposiciones legales que lo fundan al establecerlo como remedio para asegurar la efectiva vigencia de los derechos constitucionales, explícitos o implícitos, así como la función esencial de la Corte, de preservar la supremacía constitucional (arts. 31 y 117, Constitución Nacional). Este criterio no ha variado, sin más, por la sanción del nuevo art. 43 de la Constitución Nacional, pues reproduce -en lo que aquí importa- el art. 11 de la ley reglamentaria, imponiéndose idénticos requisitos para su procedencia (Fallos: 319:2955; 323: 1825, entre otros).

En tales condiciones, no advierto que se configure en autos el supuesto de procedencia examinado anteriormente, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia del Tribunal, dado que la restricción consagrada por los arts. 39 de la ley 24.073 y 41 de su similar 25.561, así como por el art. 51 del decreto 214/02, no se evidencia -en mi criterio- como clara, palmaria o manifiestamente contraria a las disposiciones constitucionales invocadas.

En efecto, el art. 39 de la ley 24.073 dispuso -a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 y en las normas de los tributos por ella regidos, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928- que las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicados a partir del 11 de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta marzo de 1992 inclusive.

A su turno, el art. 41 de la ley 25.561 modificó -en lo que aquí interesa- el texto de los arts. 71 y 10 de la ley 23.928. Con su nueva redacción, el art. 71 dispone: "El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley".

Por su parte, el art. 10 ahora establece: "Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional -inclusive convenios colectivos de trabajo- de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar".

Es evidente, en mi criterio, que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 41 de la ley 25.561 –que sustituyó el texto de los arts. 71 y 10 de su similar 23.928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 67, inc. 10, de la Constitución Nacional (texto anterior a la reforma de 1994, vigente a la promulgación de la ley 24.073. Actual art. 75, inc. 11).

Creo necesario recordar que, con sustento en idéntico precepto constitucional, V.E. ratificó la competencia del Congreso Nacional para dictar la ley 23.928 y aclaró que, a partir de tal acto legislativo, no sólo habían quedado derogadas disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación (Fallos: 315:158, 993).

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

En mi postura, entonces, el reconocimiento de tal facultad impide -dentro del limitado marco del presente proceso- acceder a lo peticionado por el amparista, no sólo porque la decisión legislativa así adoptada no puede ser tachada de "manifiestamente" arbitraria o ilegítima (cfr. Fallos: 314:258, cons. 21), sino también porque 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 ultima ratio del orden jurídico (Fallos: 260:153; 286:76; 288:325; 300: 241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1149; 303:1708 y 324:920, 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: 315:923; 321:441), principio que debe aplicarse con criterio estricto cuando la arbitrariedad e ilegalidad invocada requiere mayor debate y prueba.

La arbitrariedad "manifiesta", a mi modo de ver, tampoco encuentra sustento en el incremento de la carga tributaria que supuestamente trae aparejada la prohibición de emplear el mecanismo de ajuste establecido en el título VI de la ley 20.628, a poco que se repare -aún para el caso de verificarse tal aumento- que las leyes cuestionadas emanan del único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre otros) y han cumplido también con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional (ley 24.073, aprobada por la Cámara de Diputados en la sesión del 11 y 18 de marzo de 1992 y por el Senado en la sesión del 1 y 2 de abril de 1992; ley 25.561, aprobada por la Cámara de Diputados en la sesión del 5 de enero de 2002 y por el Senado en la sesión del 6 del mismo mes y año).

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

También se ha cuestionado el art. 51 del decreto 214/02, el cual dispuso que el coeficiente de estabilización de referencia, aplicable a los depósitos y deudas especificados en el art. 41 del mismo reglamento, no deroga lo establecido por los arts. 7º y 10º de la ley 23.928 (texto según art. 4º, ley 25.561) y ratificó que las obligaciones de cualquier naturaleza u origen que se generen con posterioridad a la sanción de la ley 25.561 no podrán contener ni ser alcanzadas por cláusulas de ajuste.

Entiendo que el análisis de la inconstitucionalidad de este precepto deviene abstracto, atento a lo dicho más arriba respecto del art. 39 de la ley 24.073 y 41 de su similar 25.561, en cuyas disposiciones encuentra fundamento suficiente la restricción cuestionada por la actora (Fallos: 293:708; 312:995).

Para finalizar, creo necesario destacar que las consideraciones anteriores no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de la amparista en orden a los derechos que entienden le asisten, la que podrá -entonces- ser debatida y dilucidada por la vía pertinente.

Por lo expuesto, opino que corresponde dejar sin efecto la sentencia de fs. 246/251 en cuanto fue materia de apelación extraordinaria y rechazar in limine la demanda de amparo.

Buenos Aires, 19 de noviembre de 2004

ESTEBAN RIGHI

Buenos Aires, 30 de junio de 2005.

Vistos los autos: "Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y al que corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Sin perjuicio de ello, se estima pertinente agregar que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador resulta aplicable lo expresado al respecto por el Tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el sub examine (Fallos: 320:1166) en el sentido de que "tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable".

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Con costas. Agréguese el recurso de hecho a los autos principales, y reintégrese el depósito de fs. 74.

Notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen.

ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - JUAN CARLOS MAQUEDA - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARMEN M. ARGIBAY.