



## **AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN**

POR CR. NÉSTOR CÁCERES (\*)

### **Ajuste impositivo por inflación. Cuestiones a considerar a partir de la causa “Candy”**

*La Corte Suprema avaló la aplicación del ajuste por inflación impositivo con argumentos que obligan a evaluar las alternativas a seguir en cada caso concreto.*

El pasado 3 de julio, a partir del fallo de la C.S.J.N. en el caso Candy S.A., la Corte Suprema de Justicia de la Nación dejó abierta la posibilidad de ajustar por inflación los resultados sujetos al impuesto a las Ganancias.

#### **I. Aspectos destacables de la sentencia**

A continuación, se resumen las principales cuestiones evaluadas por los jueces de la Corte Suprema, a partir de las cuales arribaron a la sentencia a favor del contribuyente.

##### **a) Constitucionalidad de las normas que prohíben el ajuste por inflación impositivo**

Si bien no se comparte esta conclusión del máximo Tribunal ya que, vía prohibición del ajuste por inflación, se modifica la real incidencia del impuesto a las Ganancias, la Corte se manifestó en forma clara en el sentido de avalar las normas de política tributaria dispuestas por el Poder Legislativo.

En otras palabras, la Corte ha expresado que no se puede aplicar el ajuste por inflación si la ley no lo establece. La vigencia del ajuste por inflación, como sistema de determinación ordinaria de la renta, es una cuestión no judicializable.

##### **b) Afectación del derecho de propiedad (Arts. 14 y 17 de la C.N.)**

La Corte interpretó que, para el caso concreto, se había afectado el derecho de propiedad del contribuyente y, por ende, el tributo se tornaba confiscatorio.

Para arribar a esa conclusión, tuvo en consideración que la tasa efectiva determinada sobre el resultado sujeto a impuesto ascendió al 62 % destacándose que, al convalidar la aplicación del mecanismo de ajuste por “integral” por inflación del impuesto a las Ganancias, en la práctica, impidió el cobro del impuesto que excediera la alícuota del 35 %.

Es decir, que dicho porcentaje actuó como “disparador” o sustento de la conclusión arribada pero, se reitera, atribuyó el carácter de “confiscatorio” a todo el excedente del impuesto a las Ganancias derivado de la aplicación de la

tasa del 35 % en base a lo cual, si bien no ha sido la intención de los jueces, resultaría confiscatorio una alícuota del 36 %.

El fallo de la Corte Suprema ha resuelto el problema hacia el pasado. Pero éste subsiste y su magnitud futura dependerá de los niveles de inflación y de la prueba con la que cuenten los contribuyentes en un reclamo concreto.

### **c) Conclusiones del fallo Candy S.A.**

Desde ya, los jueces han pretendido sentar el precedente de que el incremento respecto de la tasa nominal del impuesto (35 %) debe ser desproporcionado (sin establecer parámetro), al interpretar (considerando 13 del fallo) que, si bien el sólo cotejo entre el impuesto a pagar con y sin el ajuste en la liquidación *"no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...) ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretender gravar."*

De este modo, la Corte concluye (considerando 15) que la prohibición de utilizar el ajuste por inflación, resultaba inaplicable al caso de autos *"en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor —según cabe tener por acreditado con la pericia contable— y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscación"*.

En consecuencia, surge del fallo que la incidencia del impuesto a las Ganancias sin aplicar el ajuste por inflación debe ser considerable y, para la Corte, el 62 % tuvo esa característica. En base al citado porcentaje, arribó a la conclusión de que el impuesto era confiscatorio.

Para cada caso concreto, se deberá determinar el porcentaje que representa el impuesto sobre el resultado ajustado por inflación a los fines de obtener una primera conclusión.

## **II. Alternativas procesales**

En los casos en que la falta de aplicación del ajuste por inflación impositivo, pudiera generar un impuesto a las Ganancias cuya alícuota sobre el resultado ajustado implicara un incremento considerable de la misma, el contribuyente deberá evaluar si corresponde ejercer la defensa de sus derechos constitucionales de legalidad, no confiscatoriedad y, por ende, de propiedad.

### **II.1 Pago y Acción de Repetición.**

Una de las posibilidades es abonar el impuesto a las Ganancias conforme lo establece el artículo 39 de la ley 24.073, es decir, sin ajustar los resultados por inflación, y luego iniciar la repetición de la diferencia entre el monto abonado y el que hubiera debido pagar de haberse aplicado el ajuste por inflación.

Una vez ingresado el pago, corresponderá interponer un reclamo administrativo ante la AFIP (art. 81 de la Ley de procedimiento Tributario (LPT)), con fundamento en los argumentos jurídicos surgidos de la jurisprudencia en general, además de la causa Candy S.A. Contra la segura resolución denegatoria por parte del fisco, el contribuyente podrá interponer el Recurso de reconsideración previsto en el art. 76 LPT u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante el fuero Federal.

Optar por la vía de la repetición permitirá que, en caso de que la sentencia que resuelva sobre el fondo de la cuestión resulte adversa al contribuyente, éste no deberá los intereses que se acumularían en el caso de no haber pagado en tiempo y forma legal.

## **II.2 Acción declarativa de certeza con medida cautelar accesoria**

La acción declarativa de certeza, al igual que el amparo, tiene una finalidad preventiva. El proceso en el cual se plantea esta acción tiene como objeto la obtención de una sentencia que declare el derecho aplicable.

Dicha acción declarativa presenta como ventaja, con respecto al amparo, la posibilidad de amplio debate de hechos y producción de prueba, restricción que, en cambio, presenta el amparo, en orden a su admisibilidad.

Esta medida recursiva, contemplada en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, no ha recibido hasta el momento los cuestionamientos comentados precedentemente respecto del amparo.

## **III. Aspectos penales**

Al respecto, si bien esta cuestión requiere un análisis en profundidad, al momento de adoptar una decisión que implique dejar de pagar el impuesto de acuerdo a la legislación vigente, cabe destacar que este tipo de reclamos no implican un ardid o engaño tendiente a evitar el pago del impuesto.

Al respecto, cabe mencionar las conclusiones de un reciente fallo del Tribunal Fiscal; sala "C" (Pedro Genera S.A.;12/12/2008) en el cual se concluye lo siguiente: *"Debe revocarse la multa aplicada por el Fisco con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 a la firma que presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias practicando el ajuste por inflación, pues, si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado con la presentación de las declaraciones rectificativas, la conducta de la actora resulta justificada en la inteligencia de que la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, actúan como causas de exculpación por error".*

## **IV. Conclusiones**

En consecuencia, cabe concluir, en que se debería determinar la alícuota que representa el impuesto sobre el resultado ajustado por inflación, a los fines de evaluar la posible confiscatoriedad y, en su caso, evaluar la interposición del

recurso de repetición o la acción declarativa de certeza comentada precedentemente.

Cáceres y Asociados  
9 de julio N° 565. Piso 2. Of. "A"  
Córdoba  
T.E. 0351-4224022  
[www.caceresyasoc.com.ar](http://www.caceresyasoc.com.ar)  
[nestorcaceres@arnet.com.ar](mailto:nestorcaceres@arnet.com.ar)