

## FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS (IDEIT)  
BOLETÍN TRIBUTARIO N° 4 - AÑO 1  
Octubre 2008

La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Morón presenta, a través del Instituto de Investigaciones Tributarias, el Boletín Tributario de publicación bimensual. El mismo tiene el propósito de difundir las novedades relevantes del área acerca de normativas y disposiciones en simultaneidad con su generación. Asimismo, cuenta con artículos de especialistas sobre aspectos doctrinarios y notas a fallos. Es también el vínculo que permitirá una comunicación permanente entre los investigadores, comunidad universitaria, especialistas, sector público y empresario, y público en general interesado en las cuestiones tributarias.

**Decano:** Dr. Jorge Raúl Lemos

**Director del Instituto de Investigaciones Tributarias:** Dr. Juan Ferrari Herrero

**Subdirector:** Dr. Alfredo T. F. Destuniano

**Contactos:** [econinvestiga@unimoron.edu.ar](mailto:econinvestiga@unimoron.edu.ar)

**Índice****1ª. Sección**

Tema del bimestre

**2ª. Sección - Doctrina**

La entrada y salida de moneda extranjera: supuestos en que se configura un delito.

**3ª. Sección - Jurisprudencia**

Notas a fallos

**4ª. Sección**

Novedades del mes

**Director Boletín:** Dr. Alfredo T. F. Destuniano

**1ª. Sección: El tema del bimestre *La crisis económica***

Hemos elegido como tema de este bimestre la crisis económica desatada en el mundo con epicentro en los Estados Unidos. Al respecto, nos limitamos a señalar predicciones sobre sus características y efectos. De esta manera el lector relacionará conceptos, ideas y opiniones, para luego sacar sus propias conclusiones.

**Rescisión**

Dado que el PBI del 2009 heredará un arrastre específico de dos o tres puntos porcentuales, la expansión genuina será del 1%. Todos los análisis coinciden en que ya empezó la desaceleración. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, Oliver Galak, 19/10/08, p. 1).

El FMI pronostica que América Latina crecerá menos en 2009: Argentina crecerá un 3,6% aumento del PBI y Brasil un 3,8%. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, 23/10/08, p. 3).

Se estudian medidas de protección en el MERCOSUR. Brasil aceptó el pedido argentino para que se apliquen medidas de salvaguardas para frenar importaciones extrazona. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, 28/10/08, p. 2).

**1. Desempleo**

Renault despidió a 300 contratados. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, 22/10/08, p. 1).

El 11,5% de los empresarios consultados advirtió que despedirá personal y el 12,2% de los consultados respondió que disminuirá la cantidad de horas trabajadas. (Fte. Indec, publicado en La Nación, Economía & Negocios, 25/10/08, p. 2).

El Gobierno planea atajar los despidos con el Decreto 265/2002 que establece el procedimiento del acuerdo preventivo de crisis con la finalidad de preservar el empleo. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, 27/10/08, p. 2).

## 2. El shock financiero

El shock más peligroso de la crisis será el financiero. La huida de los fondos de alto riesgo y la falta de crédito bancario extranjero sacudirán fuertemente a los países emergentes. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, *Llegó la hora del salvataje para los países emergentes*, publicado en The Economist con traducción de Gabriel Zadunaisky, 26/10/08, p. 3).

Robert Reich, ex Secretario de Trabajo del gobierno de Clinton, sostuvo ante 500 empresarios argentinos, que se perdió la confianza en el sistema financiero por la crisis. (Fte. La Nación, Economía & Negocios, 31/10/08, p. 2).

## 3. Caída de las exportaciones

El decaimiento de la región se deberá a la caída de las exportaciones y al deterioro de los términos de intercambio (Fte. La Nación, Economía & Negocios, 23/10/08, p. 3).

Implicancia tributaria principal: caída de la recaudación tributaria, obstáculo más que serio para el cumplimiento de las metas presupuestarias.

## 2ª. Sección - Doctrina

### Incentivos a la repatriación de capitales: todas las herramientas son útiles menos la condonación tributaria.

**Por Dr. C. P. Alfredo Destuniano**

Contador Público (UBA)

Docente universitario de grado y posgrado

Subdirector del Instituto de Investigaciones Tributarias de la UM

Existen capitales en el exterior que han salido del país en forma dolosa y que no han tributado al fisco argentino durante su estadía en el exterior.

Ahora resulta ser que, ante la falta de inversiones extranjeras, se ha formulado un proyecto de medida de privilegio tributario que incentivaría la repatriación de fondos de argentinos depositados en el exterior y, por lo tanto, mediante esta regla de "perdón", su reingreso provocaría el olvido de todo lo anterior. Esto implicaría hablar de la condonación de ilícitos referidos a tributos interiores y del comercio exterior.

La sensación de impunidad en nuestro país es enorme y creciente. Esto es tan así, que se ha generado la percepción de que existen un "derecho" para los "chicos" y un "derecho" para los "grandes".

¿Se vulnerarían las normas sancionatorias del delito de lavado de dinero? A no dudar que esto sería posible.

¿Los que mantuvieron los depósitos en nuestro país por respeto a las disposiciones vigentes u obligados por circunstancias extraordinarias no previstas, estuvieron en igual situación tributaria que aquellos que pudieron sacar sus dineros del país? Luego del principio de legalidad, si se me permitiera formular una tabla de valores, a mi criterio, le seguiría en importancia el principio de equidad. Me refiero en particular a la forma llamada equidad horizontal (los que están igual deben tributar igual) con fundamento en los arts. 4 y 16 de la C.N. Este principio de equidad horizontal, en el *ancien régime* francés, era rechazado por los nobles, por los más ricos. Hoy se pretende que la regla sea la igualdad ante la ley.<sup>1</sup>

¿Qué le diríamos a los que mantuvieron sus depósitos en nuestro país e incluso se los devolvieron reducidos? El consejo sería, vista la experiencia anterior, que transfieran sus fondos a bancos del exterior buscando más seguridad jurídica. Recientes episodios vinculados con el problema de las retenciones al campo y la remesa de fondos a bancos de la Rep. Oriental del Uruguay así parecen acreditarlo. Un círculo vicioso.

¿No se estaría premiando al que realizó el delito de contrabando? La justicia se pronunció en la causa "Kyung, Shu Hyo"<sup>2</sup> en el sentido de que cuando una persona intenta salir del país con

<sup>1</sup> Macon Jorge, *Economía del Sector Público*, Ed. McGraw-Hill Interamericana, Bogotá, Colombia, p. 58, ISBN 958-41-0295-8

<sup>2</sup> El 24/09/2002 la C.N. A. P. E., Sala B, integrada por los Dres. Pizzatelli C. A., Grabivker M. A., Hornos R. E

una suma de moneda extranjera superior a U\$D 10.000, mediante cualquier ardid o engaño puede, eventualmente, constituir delito de contrabando. En dicha causa la defensa sostuvo que el Código Aduanero sólo establecía el contrabando de mercadería mas no el dinero.

Para así sentenciar el Tribunal tuvo en cuenta que el Código Aduanero, en su art. 10, define a "mercadería" como todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado, mientras que el art. 11 dice que la mercadería se clasificará e individualizará de acuerdo con el sistema establecido por Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, en Bruselas, (14/06/83) y sus modif. (Nomenclador de Bruselas). En síntesis, como el Código habla de "objeto" cuando se refiere a "mercadería", el nomenclador especifica el concepto por partidas, de forma tal, que si está la partida es "mercadería".

Por ello, la Sala B tuvo en consideración lo establecido en el Capítulo 49, posición 49.07.00.100 de la Nomenclatura donde se lee: "Sellos, estampillas de correos, timbres fiscales y análogos...; papel timbrado, billetes de banco; cheques; títulos". La nota explicativa de la partida aclara que la partida billetes de banco comprende los billetes a la orden de cualquier clase emitidos por los distintos estados o por bancos autorizados para utilizarlos como signos fiduciarios tanto en el país emisor como en los demás países. Conclusión: el dinero es mercadería.

Si a esto se le suma lo dispuesto en el art. 632 del C. A., en el sentido de que el PEN puede establecer prohibiciones a la importación y a la exportación, en consonancia con lo dispuesto en el art. 609 que permite prohibiciones para la ejecución de la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, se puede aceptar, dice la Sala B, que el PEN al dictar el Dec. PEN 1570/01 y su modificatorio 1606/01, ha establecido una prohibición económica de exportar dinero por más de U\$D 10.000, lo cual se ajusta a derecho.

Como referencia a un fracasado intento anterior, tenemos el caso del régimen previsto en el Título III de la tristemente célebre L. 24073, denominado "Exteriorización de la tenencia de Moneda Extranjera, Divisas y Demás Bienes en el Exterior". Aquellos que decidieran "normalizar su situación tributaria mediante la exteriorización de la tenencia de moneda extranjera" quedaban obligados a pagar un impuesto del 1% (art. 9), al depósito de las sumas repatriadas en entidades financieras nacionales durante 180 días (art. 12), a identificar a la entidad financiera del exterior (art. 14). El fracaso fue absoluto. La impunidad tenía escollos.

A veces, uno suele apenarse de estar mal. La pena no debería ser por el estado actual sino por no encontrar el camino.

**(Artículo publicado en Rev. IMAGEN Profesional Nº 67 Año 19, Julio 2008, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas).**

### 3ª. Sección - Notas a fallos

Dada la importancia del tema, a nuestro modesto juicio, se agregan en esta sección tres pronunciamientos sobre el **AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO**. El primero de ellos pertenece a la Cámara Federal de Primera Instancia de Paraná, el segundo a la CSJ sobre el mismo asunto y el tercero es una sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala III del pasado mes de septiembre. Faltarán las notas a los mismos, porque coincidimos con la doctrina del primero y del tercero, expresadas en forma clara, transparente a diferencia del fallo de CSJ que pareciera haber realizado un gran esfuerzo con éxito, para eludir la cuestión de fondo.

1: Paraná, 28 de mayo de 2003.

VISTOS:

**Estos autos caratulados: "SANTIAGO DUGAN TROCELLO S.R.L. C/PODER EJECUTIVO NACIONAL - MINISTERIO DE ECONOMÍA - AMPARO", Expte. Nº 25-55.877-10.782-2003, provenientes del Juzgado Federal de Primera Instancia de Paraná, y;**

CONSIDERANDO:

I- Llegan estos actuados a conocimiento del Tribunal en virtud de los recursos de apelación interpuestos y fundados por los representantes del Estado Nacional a fs. 209/213 vta. y de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P. - D.G.I.) a fs. 225/232 -bis- vta., contra la resolución de fs. 203/205, que hace lugar a la demanda y, en su mérito, declara la inconstitucionalidad, para el caso concreto, del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4 de la ley 25.561 (en cuanto modifica el art. 10 de la ley 23.928) y del art. 5 del Dec. 214/02 y de toda otra norma legal o reglamentaria emanadas de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden la aplicación del ajuste por inflación que regulan los arts. 94 y ss. de la ley 20.628, aclarando que ello

no implica convalidar las operaciones matemáticas ni el contenido de las declaraciones juradas presentadas por la actora ante la AFIP.-D.G.I. Impone las costas en el orden causado, difiere la regulación de los honorarios profesionales y tiene presentes las reservas del caso federal efectuadas.

Los mismos se conceden a fs. 233, a fs. 234/241 vta., la amparista solicita se declare mal concedido el recurso incoado por la AFIP.- D.G.I., habida cuenta de su falta de participación en el presente proceso y, conjuntamente, contesta los agravios vertidos por el Estado Nacional; quedando los autos en estado de resolver a fs. 245.

II- El representante estatal principia su memorial describiendo, pormenorizadamente, el espectro normativo aplicable al caso de marras y argumentando que aquellas normas son todas leyes de la Nación que persiguen como finalidad primera que el Estado recaude un impuesto que se destinará a sufragar los gastos generales de la Nación, de los cuales depende el funcionamiento de sus instituciones y el bienestar de todos los habitantes.

Acto seguido ensaya argumentaciones en torno a la regla que rige desde antiguo nuestro sistema impositivo *solve et repete*, citando doctrina y jurisprudencia, para luego afirmar que las normas procesales no pueden alterar normas sustantivas, y que los impuestos se deben primero abonar y luego cuestionar judicialmente. A partir de tal aseveración, ataca el fallo en crisis dado que el mismo, argumenta, ordenó suspender el pago del tributo y así, entiende, no solo ignora la vigencia de las normas que suspenden el pretendido ajuste por inflación sino que priva a su mandante de ejercitar su función de revisar las cuentas, asientos y facturas provenientes de las declaraciones juradas del período del litigio. Entiende que ello importa un avasallamiento al principio de división de poderes, en tanto el *a quo* no puede obligar a su mandante a que resigne la función de control y determinación del impuesto. Sostiene que el fallo atacado se basa en afirmaciones dogmáticas y que carece de la debida fundamentación, sin perjuicio de resaltar su apartamiento del derecho vigente. Advierte que, encontrándose derogado el régimen de ajuste por inflación, la actora no se encuentra legalmente autorizada a corregir por inflación sus resultados impositivos. Desde otro punto de vista, se agravia porque la vía elegida no es la idónea, dado que no se ha configurado, a su entender, lesión o restricción a un derecho o garantía constitucional, ni tampoco existe acto u omisión de su representada que pueda calificarse como arbitraria o de ilegalidad manifiesta. Sostiene que la actora tiene habilitada otra vía, como lo es la acción de repetición, con un amplio margen cognoscitivo.

Finalmente, afirma que el legislador no ha considerado conveniente modificar la Ley de Impuestos a las Ganancias y que el *a quo* no puede arrogarse tales facultades, sin perjuicio de que, además de la mencionada violación al principio de división de poderes que ello implica, éste debería ponderar caso por caso y así se vulneraría, casuística mediante, la necesidad de uniformar la aplicación del impuesto, que sólo es posible mediante el dictado de normas generales. Solicita, sin más, el rechazo de la acción incoada y mantiene la reserva del caso federal.

III- Que, en primer lugar, cuadra señalar que el recurso de apelación interpuesto por la AFIP.- D.G.I. a fs. 225/232 bis vta. y admitido a fs. 233 ha sido mal concedido, dado que, tal como la propia apelante admite, el organismo mencionado no es parte en el proceso y, por lo tanto, carece de legitimación para recurrir la sentencia, y así se declarará.

En tal sentido: "No cabe asumir en laalzada a través del recurso de apelación una situación de parte distinta de la asumida en la instancia anterior" (Roberto G. Loutayf Ranea, *El recurso ordinario de apelación en el proceso civil*, Tomo 1, Editorial Astrea, Bs. As., 1989, pág. 213).

"Es importante señalar que tal titularidad tiene en la apelación, como en cualquier otro recurso, un carácter procesal estricto. En efecto, se legitima para la apelación a los sujetos que estuvieron legitimados para actuar como partes en la primera instancia a que la apelación se refiere. Es preciso, por lo tanto, que el apelante y el apelado hayan sido partes en el proceso principal a que se refiere la impugnación que mediante la apelación se hace valer." (Jaime Guasp, *Derecho Procesal Civil*, Tomo II, Editorial Civitas, Madrid, 1998, pág. 585).

IV- Que, la cuestión a resolver gira en torno al obstáculo, a la posibilidad de aplicar el denominado ajuste por inflación, que contempla el Título VI (art. 94/98) de la Ley de Impuestos a las Ganancias (t.o. s/ Dec. 649/97), ante el contenido del art. 39 de la ley 24.073 y las eventuales implicancias que al respecto tienen el art. 4 de la ley 25.561 y el art. 5 del Dec. 214/02, normas que han sido declaradas inconstitucionales por el *a quo*.

V- Para proceder a declarar tal inconstitucionalidad, hay que tener en consideración que no se trata de una afectación que las normas en cuestión contienen, sino que la situación fáctica existente en el país ha provocado.

Esto es la aplicación directa de normas para el período comprendido en la declaración jurada de impuestos a las ganancias que la actora expresa, es decir, entre el 1/08/01 y el 31/07/02, sin

ajuste por inflación afecta principios constitucionales de un modo intolerable y debe ser restaurado por la intervención del Poder Judicial.

VI- La doctrina es conteste en señalar que los principios contenidos en la Constitución Nacional o directamente derivados de ella deben ser preservados, ya que en caso contrario las normas devienen opuestas a la Carta Magna.

Por cierto, que el primero de estos derechos es el de propiedad y los principios elementales que hacen a la materia impositiva, es decir, principio de no confiscatoriedad, de reserva de ley, de igualdad, de capacidad contributiva y de razonabilidad.

Respecto del principio de no confiscatoriedad se ha dicho: "En el diseño de este principio la reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema ha señalado de manera invariable que para que se configure la confiscatoriedad se debe producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital, agregando que a los efectos de su apreciación cuantitativa se debe estar al valor real de los bienes y no a de su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial. En esa línea conceptual ha establecido que la comprobación del índice de productividad es "siempre indispensable" o un elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto" (cfr. Rodolfo R. Spisso, "Directivas Constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia", pág. 98/105, en Aniversario de la Constitución Nacional, número especial del Suplemento de Derecho Constitucional de La Ley, abril de 2003).

Es claro que la confiscatoriedad aparece si se afecta aquello a que no está destinado el tributo, en el caso en tratamiento la ganancia o rédito, porque el Estado obtiene recursos de las ganancias de los ciudadanos pero no de sus capitales (al menos en este impuesto) y si esta situación se produce, se afecta, sin más, el derecho de propiedad.

En cuanto al principio de reserva de ley e igualdad, puede expresarse que se ven afectados cuando la autoridad que crea el tributo no es aquella designada por la Constitución Nacional, o se establecen diferencias injustas entre los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones.

El principio de capacidad contributiva, recibido por la C.S.J.N. en Fallos 312:2467, impide gravar rentas nominales, inexistentes o ficticias, lo que ha llevado a expresar que: "...dado que las normas que regulan la actualización de quebrantos y el ajuste impositivo por la inflación en la Ley de Impuestos 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, de lo contrario se produciría una afectación al referido principio, que es inmediata en los casos en donde deliberadamente se pretendan gravar rentas nominales, por ser inexistentes o ficticias." (cfr. Esteban A. Laspina y Eugenio M. de Mayolas: "El ajuste por inflación impositivo: consideraciones y alternativas procesales", pág. 33/43, en Revista de doctrina, jurisprudencia y legislación. Impuestos, N° 7, Ed. La Ley, abril de 2003).

Es decir, este principio hace a la validez del gravamen, porque si el impuesto va dirigido contra quien carece de esa capacidad se afecta el derecho de propiedad, ya que al incidir sobre otros bienes, que no constituyen el hecho imponible y a los que el contribuyente deberá recurrir para satisfacer el impuesto, se desnaturaliza su función ya que puede hacer desaparecer o disminuir considerablemente la recta colectiva de los ciudadanos.

Se ha dicho que: "...si las empresas deben liquidar su capital para satisfacer una obligación tributaria irrazonable, ello atenta, sin lugar a dudas, contra el libre ejercicio de la actividad económica y, por ende, contra las fuentes de trabajo" (cfr. Esteban A. Laspina y Eugenio M. De Mayolas, op. cit.).

En sentido coincidente:... "no cabe duda de que el no aplicar el ajuste por inflación impositivo llevaría a que las empresas determinen un impuesto sobre resultados inflacionados. Esto provocaría que la obligación tributaria tendría que cancelarse con capital y no con resultados, convirtiendo el impuesto en una confiscación afectando así, una vez más, el principio constitucional de propiedad." (Alfredo Destuniano, "El resultado impositivo ajustado por inflación", en Periódico Económico Tributario del 20 de noviembre de 2002, p. 1).

En este mismo orden de ideas, los autores citados transcriben los siguientes párrafos de la causa "Georgalos": ...en el considerando d) se afirma: "Además, hay otro aspecto -no menos importante- que contribuye a invalidar constitucionalmente el tributo y que desgaja de todo lo anterior. Esta vez, centra en la violación de otro principio fundamental de la imposición, cual es el de la razonabilidad. Al no respetarse adecuadamente la efectiva capacidad contributiva...aparece manifiestamente insatisfecha la garantía de razonabilidad en el ejercicio del poder tributario, lo que suma otro elemento que descalifica la norma como exorbitante... La razonabilidad aquí no existe,

pues hay manifiesta desproporción entre el fin perseguido por el tributo y el medio elegido para que la actora lo concrete...".

VII- La ley de Impuestos a las Ganancias crea un gravamen de emergencia. Es de recordar que tal como dice el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, las contribuciones directas se imponen por tiempo determinado, y el impuesto a las ganancias es directo. Se viene soslayando este aspecto mediante la renovación de la vigencia del tributo directo desde hace muchísimos años, lo que, no obstante, no le quita su carácter.

Ahora bien, siendo así, el art. 2 de la Ley de impuesto a las Ganancias define el hecho imponible, el que sin entrar en detalles consiste en rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento; esta descripción del hecho imponible excluye, sin duda, a los capitales, aunque debe concederse que sobre éstos recaen otros impuestos.

Del modo de calcular las rentas o enriquecimientos habrá de resultar la base sobre la cual habrá de recaer el porcentaje determinado como alícuota que debe satisfacer el contribuyente.

Tal como se dijo al principio, el título VI de la ley en cuestión admite el ajuste por inflación para obtener un estado impositivo de base real, es decir, que no esté desnaturalizado por la incidencia de la variación del índice de precios.

A modo de ejemplo esta situación de existencia de inflación aparece reconocida en el Decreto 1269/02 que permite el reajuste de los estados contables ante el peligro de desaparición por pérdida de capital social de las sociedades comerciales. Y así, en los considerandos de tal decreto, respecto de la variación en el poder adquisitivo de la moneda se lo señala como "suficientemente significativo, durante el primer semestre del año en curso, como para alterar la exactitud de los estados contables".

Va de suyo que respecto del estado impositivo se produce el mismo fenómeno, sin embargo, se entroniza como obstáculo aparente lo establecido en el art. 39 de la Ley 24.073 que no permite la actualización posterior a marzo de 1992.

Debe señalarse que esta norma no prohíbe la actualización, sino que la detiene en el tiempo, en una disposición que se adecuaba a la situación fáctica de aquellos tiempos.

Esta circunstancia ha creado en la actualidad y por el período que señala la amparista, una deformación del estado impositivo que no ha tenido una respuesta similar a la que el PEN dio a los estados contables en el mencionado Decreto 1269/02.

A mayor abundamiento, la nota externa 10/02 de la A.F.I.P.-D.G.I. pretendió distinguir dos aspectos, intentando que el resultado neto impositivo no contenga "el efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda". De paso, esto prueba, por si fuera necesario, la desvalorización por reconocimiento de la propia AFIP.- D.G.I., y el efecto distorsionante que la inflación provoca.

El actor ha acercado abundante prueba de su objeto social y sus posiciones ante la AFIP.-D.G.I., siendo su actividad principal la de acopio y transporte de cereales y oleaginosas, compraventa de agroquímicos, fertilizantes y semillas, demostrando las diferencias que a la hora de pagar el impuesto resultan de presentar el estado impositivo con y sin ajuste por inflación, surgiendo sumariamente que, sin ajuste por inflación debería tributar de modo tal que podría afectar su capital neto, violándose así el principio de no confiscatoriedad y su derecho de propiedad.

La inflación no exige prueba porque es un hecho notorio y es justamente en el período comprendido por la declaración jurada de impuesto a las ganancias, donde se ha potenciado, ya que en la actualidad aquella se encuentra algo atenuada.

El principio nominalista contenido en el art. 619 del Código Civil nunca fue derogado y resultó revitalizado a partir de la ley de convertibilidad, pero en el período anterior a esta ley se aceptó la actualización por inflación, primero distinguiendo las deudas de dinero de las de valor, luego las deudas que estaban en mora de las que no lo estaban, se admitió que los contratos tuvieran cláusulas de actualización; y, por último, se permitió inclusive la actualización de las deudas de dinero aunque no estuvieran en mora. La jurisprudencia tuvo decisiva influencia a lo largo de los años adecuando la evolución de la realidad para la interpretación de las normas, con un accionar dinámico que, aunque no perfecto, permitió el desenvolvimiento del conjunto social en estos aspectos, dentro de cierto marco de razonabilidad.

En el caso concreto que aquí se analiza, cierta doctrina opina que son dos las razones del gobierno para no reinstaurar el ajuste por inflación: a) motivos recaudatorios y b) la existencia de sectores beneficiados por el actual contexto inflacionario (cfr. Esteban A. Laspina y Eugenio M. de Mayolas, op, cit.); en otras palabras, "...recaudar sea como sea, a como de lugar; aún transgrediendo normas y principios legales, jurídicos, impositivos y hasta de pura lógica" (cfr. Carlos A. Pouiller, "Las diferencias de cambio y el ajuste por inflación", en P.E.T./Mercosur, pág. 9, 25/04/03).

Más allá de la opinión que estas afirmaciones merezcan, lo cierto es que no se puede negar la incidencia del proceso inflacionario sobre el asunto en tratamiento.

VIII- Ante todo lo expresado, resulta que el art. 39 de la ley 24.073 se ha desactualizado y su mantenimiento es inconstitucional porque la no aplicación del ajuste por inflación viola los principios constitucionales arriba mencionados y no guarda razonabilidad con la situación de hecho existente en el período al que se ha referido la amparista, por lo que readquiere entidad la aplicación del Título VI de la Ley de Impuestos a las Ganancias (t.o. según Decreto 649/97).

Esto es así porque si no se permite la actualización se habrá de tributar sobre falsas ganancias, es decir, ganancias que no son tales en el sentido del art. 2 de la ley, ya que contienen la inflación ocurrida en el período en cuestión afectando o pudiendo afectar de modo significativo bienes que no constituyen el hecho imponible, implicando una confiscación no tolerada por nuestra Constitución Nacional y, en particular, apareciendo una capacidad contributiva que no es real, porque no se puede satisfacer con lo proveniente de las ganancias o las afecta sustancialmente.

Es llamativo como el Estado ha hecho caso omiso a los consejos de la "comisión de notables" creada por él mismo y respecto de la cual se ha hecho referencia y transcripto el contenido de su opinión a lo largo de esta causa. También lo es que existió un proyecto de ley del P.E.N. que tendía a derogar el ajuste por inflación y a reducir la alícuota, todo lo que importa admitir que el mencionado ajuste por inflación está vigente.

Respecto del dictamen del Sr. Procurador General de la Nación del 4/10/02 que opinó que los contribuyentes no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos, 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. Con relación a lo establecido en el art. 4 de la ley 25.561 en cuanto modifica los arts. 7 y 10 de la ley 23.928 y el art. 5 del Decr. 214/02, lo expresado y en aquello que incide sobre el impuesto directo sobre las rentas o ganancias (según la actual denominación) merece el mismo reproche de inconstitucionalidad que se imputa al art. 39 de la ley 24.073, en la medida que no permiten aplicar el vigente Título VI de la Ley de Impuestos a las Ganancias, causando de tal modo una deformación en el balance impositivo de la firma actora, tal que el gravamen excede o aniquila sustancialmente la renta obtenida en el período pretendido por la amparista, de modo que viola el principio de no confiscatoriedad, capacidad contributiva y el derecho de propiedad.

Por último, cabe mencionar palabras de Juan Bautista Alberdi, citadas por Gregorio Badeni en "Tutela constitucional de los depósitos bancarios (estudio sobre el fallo "Provincia de San Luis")", en suplemento especial de la Revista Jurídica La Ley, abril de 2003, pág. 13: "En la formación del tesoro público puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal; en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, desgarrado el país".

SE RESUELVE:

- 1) Declarar mal concedido el recurso de apelación interpuesto por la A.F.I.P.- D.G.I. a fs. 225/232 -bis- vta..
  - 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Estado Nacional y confirmar en todas sus partes y extensión la sentencia de fs. 203/205.
  - 3) Costas en esta instancia por su orden en atención a la novedad de la cuestión debatida (art. 68 2º párrafo C.P.C.C.N.).
  - 4) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad.
  - 5) Tener presentes las reservas efectuadas.
- Regístrese, notifíquese y bajen.

**2: "Santiago Dugan Trocello SRL C/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía S/ Amparo", Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

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 (texto ordenado 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 1296/02 ya había reconocido la significativa alteración producida por la inflación en los estados contables durante el primer semestre de 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 arrojado 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 esa 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, sólo 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 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 2002 responda técnicamente al término “inflación” en cuanto a alzas generalizadas de precios, sino que lo circunscribió a alteraciones puntuales de aquellos, 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 plante 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 VE sostuvo que no cabe formular distinciones a este fin (fallos 252:167).

Por ello, es asentado 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 claras, palmarias 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 a 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 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 (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, VE 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 de 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 214:258, 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 última *ratio* del orden jurídico (fallos 230:153, 286:76, 288:325, 300:241 y 1087, 301:1062, 302:457 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 invocadas requieren 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 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 de 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 314:1293 y 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 29.: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 entiende 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

Y Vistos:

Los autos “Santiago Dugan Trocello SRL 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 ellos, 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 la 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 César Bellusio – Juan Carlos Maqueda – Elena I. Highton de Nolasco - Carmen M. Argibay.

**3: Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala III - Fecha: 30/09/2008**

**Partes: Agencia Marítima Mundial S.A. c. E.N. - A.F.I.P. - D.G.I. - ley 24.073 - dto. 214/02**

**Fuente: Publicado en: La Ley Online**

#### **HECHOS:**

Un contribuyente apeló la resolución de grado que rechazó la demanda deducida a fin de obtener la declaración de inaplicabilidad de los arts. 39 de la Ley 24.073, 4 de la Ley 25561 y 5 del Decreto 214/2002 del Poder Ejecutivo Nacional de la Nota Externa de la AFIP N° 10/2002 en cuanto impiden utilizar el ajuste impositivo por inflación respecto del Impuesto a las Ganancias. La Cámara resolvió revocar la sentencia, admitiendo la demanda.

#### **SUMARIOS:**

1. La Nota Externa N° 10/02 de la AFIP al disponer la no aplicación del ajuste impositivo por inflación, se exhibe notoriamente ilegítima respecto del Impuesto a las Ganancias, en tanto la administración fiscal carece de competencia para renunciar a los créditos impositivos, y las obligaciones tributarias para los órganos administrativos del gobierno tienen carácter indisponible, estando aquellos impedidos de renunciar al cobro de los derechos patrimoniales en los que está interesado el orden público. (De la sentencia de Cámara según la doctrina sentada en "Christensen Roder Argentina S.A." — 2008/09/26—, a la cual remite).
2. Resulta procedente declarar la inaplicabilidad de la Nota Externa N° 10/02 de la AFIP en cuanto dispone la no utilización del ajuste impositivo por inflación respecto del Impuesto a las Ganancias, pues, no se evidencia la existencia de proporción entre el hecho imponible constituido por ganancias nominales y la obligación tributaria por él generada, y en tanto resultaba legítimo privilegiar a los contribuyentes con ganancias reales superiores a las nominales, permitiéndoles calcular el gravamen sobre estas últimas, y castigar a quienes exhibían ganancias reales inferiores a las nominales gravando estas últimas desorbitando las reales. (De la sentencia de Cámara según la doctrina sentada en "Christensen Roder Argentina S.A." — 2008/09/26—, a la cual remite).
3. Procede declarar la inaplicabilidad de los arts. 39 de la Ley 24.073, 4 de la Ley 25.561 y 5 del Decreto 214/2002 del Poder Ejecutivo Nacional de la Nota Externa de la AFIP N° 10/2002 en cuanto impiden utilizar el ajuste impositivo por inflación respecto del Impuesto a las Ganancias, pues, la inflación con relación a los estados contables y, por ende, a las declaraciones juradas del referido tributo cuyos datos recoge, genera una renta ficticia, de manera que la capacidad contributiva que se grava no coincide con la realidad económica, generando una situación de inequidad, arbitrariedad y asimetría en el patrimonio del contribuyente que vulnera los principios y garantías constitucionales vinculados precisamente con el régimen tributario. (De la sentencia de Cámara según la doctrina sentada en "Christensen Roder Argentina S.A." — 2008/09/26—, del voto del Dr. Fernández a la cual remite).

#### **TEXTO COMPLETO:**

2ª instancia. — Buenos Aires, septiembre 30 de 2008.

Vistos y Considerando:

I. A fs. 452/454 el señor juez de primera instancia rechazó la demanda deducida a fin de obtener la declaración de inaplicabilidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4 de la ley 25.561, del art. 5 del dec. 214/02, y demás normas reglamentarias y complementarias, e impuso las costas en el orden causado.

Para así decidir consideró que: a) el régimen de ajuste impositivo por inflación se encuentra expresamente suspendido por el art. 39 de la ley 24.073; b) no es de su competencia constitucional el dictado de normas que sustituyan la voluntad del legislador; c) la pericia contable no tiene conclusiones categóricas respecto de los efectos del ajuste por inflación en la cuentas de la actora, sólo refleja la disparidad manifiesta entre los resultados obtenidos con diferentes metodologías (cuadro comparativo de resultado con y sin ajuste por inflación); d) la no aplicación del ajuste por inflación resulta desfavorable a la actora, pero quebraría el principio de igualdad tributaria el establecer una norma o procedimiento *ad hoc* que operaría a su favor; e) en el marco establecido por la ley 23.928 y su ratificación por la ley 25.561, la solución indexatoria aparecería como un privilegio sectorial que afectaría la justa convivencia; y las conclusiones precedentes impiden admitir la demanda, sin perjuicio de las facultades del legislador de considerar y disponer las reformas al régimen tributario que estime procedentes ante las nuevas situaciones de la economía y de las empresas que dentro de su marco se desenvuelven.

II. Ambas partes interpusieron recurso de apelación contra la sentencia, la parte actora a fs. 344 — memorial de fs. 355/365—; la demandada a fs. 347 — memorial de fs. 352/354—.

Los fundamentos del recurso de la actora han versado sobre las siguientes cuestiones: a) no pretende una modificación legislativa del régimen legal vigente sino la inaplicabilidad de las disposiciones que impiden el ajuste impositivo por inflación; b) el escenario inflacionario del año 2002 hizo cesar la estabilidad monetaria y cambiaria prevista inicialmente por el art. 39 de la ley 24.073, y la suspensión quedó sin efecto legal; c) con el dictado del decr. 1269/2002, existe un reconocimiento por parte del PEN de las variaciones sufridas en la moneda; y d) el citado régimen es contrario a los derechos y garantías constitucionales de propiedad, equidad, igualdad y no confiscatoriedad, tornando el impuesto a las ganancias en una clara imposición sobre el capital empresario, ya que la renta de la empresa se encuentra absorbida por el impuesto a pagar.

Las quejas de la demandada están dirigidas a la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia anterior.

III. Toda vez que la cuestión controvertida en las presentes actuaciones es análoga respecto de la cual esta sala se pronunciara recientemente en la causa caratulada: "Christensen Roder Argentina S.A. c. EN- M° Economía - AFIP - ley 24.073 - dec. 214/02 s/ Proceso de conocimiento" expediente N° 20.280/2003, del 26 de septiembre del corriente año, razones de economía procesal aconsejan remitirse a los fundamentos que informa la sentencia referida, la que en copia se acompaña e integra la presente.

En mérito de lo expuesto, se resuelven: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora. En consecuencia se revoca la sentencia apelada y se admite la demanda declarando la inaplicabilidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4 de la ley 25.561, del art. 5 del dec. 214/02 y de la Nota Externa (AFIP) N° 10/02 con relación al ejercicio fiscal 2002 correspondiente al Impuesto a las Ganancias de la empresa actora. Las costas de ambas instancias se imponen por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida (art. 68, segundo párrafo del CPCCN). — Jorge E. Argento. — Carlos M. Grecco. — Sergio G. Fernández.

#### 4ª. Sección - Novedades de los últimos 60 días

Esta sección ha sido reformulada buscando complementar el hecho nuevo con comentarios o aportes sobre el mismo.

La novedad más importante resultó ser: **Nuevo plan de facilidades de pago para deudas vencidas al 31/12/2007.**

Con el objetivo de facilitar a los contribuyentes y responsables el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, el Fisco Nacional, mediante la **Resolución General N° 2518**, dispuso un régimen especial de facilidades de pago destinado a regularizar las obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social y de las multas y cargos suplementarios por tributos a la exportación e importación, sus actualizaciones, intereses y multas, vencidos hasta el 31/12/2007 inclusive.

Se destacan a continuación las principales características del plan:

- Podrán regularizarse las deudas no exteriorizadas con vencimiento hasta el 31/12/2007 y las obligaciones vencidas a esa fecha que se indican a continuación:

- a) Deudas incluidas en los planes de facilidades de pago presentados conforme a los regímenes reglados por las Resoluciones Generales N° 1966, 1967 y 2278, que hubieren sido rechazados o se encuentren caducos. A tales efectos, si el plan se encuentra rechazado, se incluirá el total de la deuda. De tratarse de planes caducos, deberá incluirse el saldo adeudado por cada obligación.
- b) Los saldos pendientes por obligaciones incluidas en el RAF, RAFA y RAFA extendido.
- c) Retenciones y percepciones impositivas por cualquier concepto, practicadas o no.
- d) Aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia.
- e) Obligaciones fiscales, intereses y multas que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial.
- f) Deudas en ejecución judicial, en tanto el demandado se allane incondicionalmente y asuma el pago de las costas y gastos causídicos.
- g) Intereses – resarcitorios y punitorios – correspondientes a los anticipos o pagos a cuenta que se hayan cancelado hasta el 31/12/2007, inclusive.

La regularización de deudas bajo el presente régimen no implica reducción alguna de intereses resarcitorios o punitorios, como tampoco liberación de las sanciones que pudieran corresponder.

• **Exclusiones:**

**Objetivos:**

- a) Anticipos y pagos a cuenta.
- b) Retenciones con destino a la seguridad social, excepto los aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia.
- c) Impuesto al Valor Agregado que se debe ingresar por las prestaciones de servicios realizadas en el exterior.
- d) Cotizaciones fijas correspondientes a los trabajadores en relación de dependencia de sujetos adheridos al monotributo, devengadas hasta junio de 2004.
- e) Aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales, excepto los correspondientes a los sujetos adheridos al monotributo.
- f) Cuotas destinadas a las ART.
- g) Aportes y contribuciones con destino al régimen especial de seguridad social para empleados del servicio doméstico.
- h) Contribución mensual con destino al RENATRE.
- i) Cuotas de planes de facilidades de pago vigentes.
- j) Intereses - resarcitorios y punitorios -, multas y demás accesorios relacionados con los conceptos precedentes, con excepción de los correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta que se hayan cancelado hasta el 31 de diciembre de 2007 inclusive.
- k) Cargos suplementarios por tributos y multas que surjan como consecuencia de una infracción al Régimen de Equipaje.
- l) Obligaciones incluidas en los planes de facilidades de pago – vigentes o no – implementados por la Resolución General N° 2360.

**Subjetivas:**

- Obligaciones correspondientes a los imputados penalmente por delitos previstos en Leyes N° 22.15, 23.771 o 24.769, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras, siempre que se haya dictado el correspondiente auto de elevación a juicio.

- El plan de facilidades de pago deberá reunir las siguientes condiciones:

- El número máximo de cuotas a otorgar y la tasa – mensual – de interés de financiamiento serán los siguientes:

<b>Deuda</b>	<b>Cantidad de cuotas</b>	<b>Interés de financiamiento</b>
Retenciones y percepciones impositivas.	24	1,50 %
Impositiva y de los recursos de la seguridad social –excepto retenciones y percepciones impositivas y los aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia–.	120	1,50 %
Aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia.	24	1,50 %

Multas impuestas o cargos suplementarios formulados por el servicio aduanero por tributos a la importación o exportación	120	1,50 %
--	-----	--------

- El importe de la primera cuota no podrá ser inferior al 3% de la deuda consolidada, ni menor a \$ 150.
- Las restantes cuotas serán mensuales, iguales – en cuanto al capital a cancelar – consecutivas y el monto de cada una – excluidos los intereses de financiamiento – deberá ser igual o superior a \$ 150.

- La adhesión al régimen se solicitará por única vez respecto de cada obligación, debiendo realizarse exclusivamente por internet. A tales fines, el servicio se encontrará habilitado desde el próximo 20/11/2008 y hasta el 31/03/2009 inclusive.

Las cuotas vencerán el 16 de cada mes a partir del mes inmediato siguiente a aquel en que se formalice la adhesión, cancelándose mediante débito directo en cuenta bancaria.

- Deudas en ejecución judicial. Cancelación de honorarios: el pago de los honorarios devengados en ejecuciones fiscales se efectuará en cuotas iguales, mensuales y consecutivas, que no podrán exceder de 12, no devengarán intereses y su importe mínimo será de \$ 75. La primera cuota se abonará dentro de los 5 días hábiles administrativos del acogimiento y las restantes vencerán el 20 de cada mes, a partir del mes inmediato siguiente a aquella.

- Las deudas incluidas en planes vigentes de los regímenes de facilidades de pago implementados por las Resoluciones Generales N° 1966, 1967 y 2278, sus respectivas modificatorias y complementarias, podrán ser reformuladas en un nuevo plan de pagos en el marco de la presente resolución general.

Los planes podrán reformularse en la medida en que se encuentren vigentes – rehabilitados o no – y sin cuotas impagas – sin considerar las que vencen en el mes en que se formula la adhesión. En caso de tener cuotas vencidas impagas, las mismas deberán ser canceladas en forma previa a la adhesión al nuevo plan.

La reformulación de cada plan, en forma individual, se efectuará en “Mis Facilidades” opción “Reformulación de Plan” seleccionando “Plan Especial Deuda vencida al 31 de diciembre de 2007”.

- La presentación de un plan de facilidades de pago en los términos de la presente norma implica que a partir del 1° de diciembre de 2008, inclusive, solo podrán efectuarse hasta un máximo de 12 adhesiones a planes de pago que contengan obligaciones con vencimiento posterior al 31 de diciembre de 2007.

Para la aplicación del límite fijado en el párrafo anterior, no se computarán los planes presentados o reformulados conforme a las disposiciones previstas en la presente norma.

- La cancelación de un plan de facilidades de pago solicitado a partir del 1° de diciembre de 2008, inclusive, por obligaciones con vencimiento posterior al 31 de diciembre de 2007, habilitará la presentación de otro nuevo en sustitución del cancelado, siempre que no exceda el máximo de 12 planes vigentes.

**Fuente: Página web del CPCECABA Publicado: 11/11/2008.**