

**“EI AJUSTE POR INFLACIÓN Y LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA”**

Comisión N° 1: *“La coyuntura fiscal en materia de Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales y Monotributo”*

18° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

Fecha de realización: entre el 7 y 9 de Septiembre de 2016

Autores: Dr. C.P. Federico Cantisano, y CP. José Luis Martin

## **Sumario**

1. Introducción
2. Los principios constitucionales afectados
3. Los medios de impugnación
  - i) Recurso de Amparo
  - ii) Acción declarativa de certeza
  - iii) Acción de repetición
  - iv) Presentación de la declaración jurada aplicando el ajuste por inflación
4. Caso práctico
5. Conclusiones

## **AJUSTE POR INFLACION Y LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

Este nuevo Simposio sobre Legislación Argentina se propone como meta analizar *“La coyuntura fiscal en materia de los Impuestos a las Ganancias, sobre los Bienes Personales y Monotributo”*.

En este contexto, son variados los aportes que pueden formularse con el objeto de promover mejoras en el sistema tributario. Nuestro objetivo, por consiguiente, es dar cuenta de la afectación que producen aquellas disposiciones que, impiden desde hace ya varios años en el Impuesto a las Ganancias, ajustar por inflación la renta obtenida.

Es de público conocimiento que nuestro país ha venido atravesando desde el fin de la crisis del 2001 un acentuado y continuo proceso inflacionario, que ha provocado graves distorsiones en la economía. Esto sin dudas ha tenido como consecuencia lógica, en lo que respecta al tema analizado, una importante afectación a los derechos de los contribuyentes al momento de declarar e ingresar el tributo en cuestión.

A lo largo del presente trabajo, intentaremos evidenciar cómo aquellas normas que prohíben el ajuste por inflación, sumando a la doctrina que se desprende de los distintos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la materia, han perjudicado más que nada a las pequeñas y medianas empresas.

### **1. Introducción**

Previo a introducirnos al tratamiento de la problemática actual, es preciso efectuar una breve reseña normativa de la cuestión que aquí se expone, la cual permitirá vislumbrar con mayor claridad dónde y cómo se generan las afectaciones en materia tributaria.

Recordemos ante todo que no se trata de instaurar conceptos desconocidos o novedosos, sino de volver a hacer efectivas normas que en la actualidad se encuentran suspendidas.

En el año 1978 a través de la Ley 21.894 se introdujo a la Ley 20.628 -Ley del Impuesto a las Ganancias- el título VI, denominado lisa y llanamente “Ajuste por Inflación”.

En su art. 1 dicha norma estableció que *“...a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación*

*de las normas del artículo siguiente”.*

El fin de esta norma, frente a un contexto hiper-inflacionario<sup>1</sup>, era sin dudas que el tributo captara la verdadera ganancia del contribuyente, es decir, que el mismo no fuera liquidado sobre un resultado irreal e inconsistente.

Hasta el año 1992, con algunas modificaciones, como las contenidas en la Ley 23.260, el ajuste por inflación fue considerado un rubro más de la declaración jurada del tributo.

Ahora bien, a través de la Ley 23.928 -"Ley de Convertibilidad"-, más precisamente a través de su art. 10, se dispuso derogar *“con efecto a partir del 1º del mes 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 circunstancia motivó el dictado de la Ley 24.073, que en su art. 39 prevé que *“A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones)”*.

Cabe resaltar sobre este punto que, la Ley 24.073 no derogó las normas que permitían el ajuste por inflación, sino que *suspendió* la vigencia del mismo a partir del 1º de abril de 1992, ya que el coeficiente fue establecido en uno (1).

Ello significa, en otras palabras, que, durante los años que duró el Régimen de Convertibilidad, no se generaron perjuicios al respecto. Sin embargo, la situación cambió al finalizar el mismo.

En el año 2002, a través de la Ley 25.561, se derogaron ciertas disposiciones de la Ley 23.928, entre ellas la que establecía la paridad fija de diez mil australes por cada dólar, que a partir de enero de 1992 se traducía en un peso convertible por cada dólar.

Esta modificación, en concordancia con las normas anteriormente reseñadas, debió incluir el levantamiento de la suspensión que pesaba sobre las normas que permitían el ajuste por inflación.

Sin embargo, de forma expresa, el art. 4 de la mencionada Ley estableció: *“Artículo 10. — 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”.*

Dicha cláusula fue, a su vez, reforzada por el art. 5 del Decreto 214/2002, mediante la cual se estableció que *“Las obligaciones de cualquier naturaleza u origen que se generen con posterioridad a la sanción de la Ley N° 25.561, no podrán contener ni ser alcanzadas por cláusulas de ajuste”.*

La salida de la convertibilidad significó que, de acuerdo a los datos oficiales arrojados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (Indec), el índice de precios al consumidor para el año 2002 fuera del 40,9%.

La lógica consecuencia de estos dos factores, esto es, el porcentaje de alza de los precios y el mantenimiento de las disposiciones que impedían la aplicación del ajuste por inflación, fue la generación de una grave distorsión en la medición de los resultados de muchas empresas, provocando así ganancias aparentes o pérdidas ocultas. Como veremos, una importante cantidad de pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto a la aplicación del ajuste por inflación se refieren justamente al período fiscal 2002.

Si bien este problema pudo haber quedado circunscripto a aquel año, ello no fue así; desde ese momento en la mayoría de los años posteriores se experimentó una fuerte tasa de inflación.

De acuerdo con el índice en cuestión, la variación de precios del año 2003 ascendió al 13,4%; la del año 2004 fue del 4,4%; la del año 2005, 9,8%; la del año 2006, 10,9%; la del año 2007, 8,5%; la del año 2008, 7,2%; la del año 2009, 7,7%; la del año 2010, 10,9%; la del año 2011, 9,5%; la del año 2012, 10,8%; la del año 2013, 10,9%; mientras que la del año 2014 fue del 23,9%. A partir de diciembre de 2015 la emisión de este índice fue suspendida, por ello resulta difícil conocer cuál habría sido la del 2015 -la que rondaría el 30%-; recién en mayo de este año volvió a publicarse arrojando en dicho mes un 4,2% y, para junio un 3,1%-

Si bien los porcentajes indicados no dejan de ser altos, la manipulación de los datos utilizados por el INDEC a fin de calcular el índice, ha ocultado la inflación real, la que desde el año 2007, de acuerdo a distintos informes emitidos principalmente por entidades privadas, fue de un promedio de 25% anual -con un pico máximo de alrededor del 38% en el año 2014-.

Esto nos lleva a preguntarnos, ¿por qué si aun tomando los datos oficiales la inflación alcanzó niveles tan altos continúa suspendida la aplicación del ajuste por inflación?

Parece no existir motivo alguno que justifique no efectuar las modificaciones legislativas necesarias, sobre todo si se tiene en cuenta que no se advierte la probabilidad real de que en el corto plazo los índices inflacionarios vayan a

disminuir de forma sustancial.

En este contexto, como es sabido, los procesos inflacionarios, si bien afectan a la sociedad en su conjunto, provocan mayores perjuicios a los estratos sociales más vulnerables. Como veremos, algo similar ocurre con el Impuesto a las Ganancias, ya que las empresas que poseen mayor capacidad económica son las que más fácilmente pueden acceder a distintos mecanismos para defender y hacer efectivos sus derechos.

A fin de dar cuenta de ello, expondremos a continuación distintos ejes que permitirán advertir cuáles son los derechos vulnerados, cómo pueden hacerse valer los mismos y qué ocurre en el caso hipotético de una pequeña empresa al no poder aplicar el ajuste en cuestión.

## **2. Los principios constitucionales afectados.**

Como se dijera, la imposibilidad actual de aplicar el ajuste por inflación, produce que se tribute por rentas ficticias. Esta situación trae aparejada la afectación de ciertos principios constitucionales.

En este contexto uno de los principales principios de la tributación que pueden ser vulnerados es el de la capacidad contributiva.

Como veremos este principio resulta trascendente al momento de analizar quienes son los mayores perjudicados frente a la imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación, ya que el mismo es una derivación lógica del principio de igualdad. Asimismo, tal principio implica que cada habitante contribuya al Estado de acuerdo con su capacidad económica.

Tal como sostiene Catalina García Vizcaino, la capacidad contributiva es la *“aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades del individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.”*<sup>2</sup>.

Se advierte entonces que, frente a cierta capacidad, el contribuyente debe ingresar determinadas sumas a las arcas fiscales. Pero ese *quantum* debe ser fijado por una ley en sentido formal, ello a fin de respetar el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En estos términos, la inflación produce un grave desequilibrio; se generan rentas ficticias y, consecuentemente, deben ingresarse mayores valores que los establecidos por la Ley. En otras palabras, esto significa que el contribuyente puede tener que erogar una suma en favor del Fisco Nacional que no se condice con la capacidad que tiene de contribuir al sostenimiento del Estado.

Como se desprende de los distintos pronunciamientos de la Corte Suprema de

Justicia de la Nación, este principio se ha vuelto una piedra fundamental a la hora de analizar la validez de los tributos.

En este sentido, se ha pronunciado en forma reiterada indicando que, para que se configure la confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, es decir que, *“...la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En este orden de ideas ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos: 27:7, consid. 10 y su cita –Rev. La Ley, 134-608)”*<sup>3</sup>.

Mediante la sentencia dictada el 15 de octubre de 2010 en la causa *“Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”*, referido al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se expresó en relación a este principio declarando la inconstitucionalidad de una norma en virtud de que el medio utilizado por el legislador para el fin que procura no respetaba el principio de razonabilidad de la ley afectando la capacidad contributiva.

En fecha más reciente volvió a reiterar la plena operatividad de este principio al confirmar un pronunciamiento dictado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, declarando la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345 que prohíbe la deducción de gastos por el mero incumplimiento de requisitos formales, lo que *“...importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como condición indispensable de su validez (conf. Fallos: 312:2467 y sus citas)...”*<sup>4</sup>.

Recordemos que desde antaño, el Máximo Tribunal sostiene que resulta confiscatorio todo tributo que exceda el tope del 33% y, consecuentemente, ordena la devolución de las sumas superiores a dicho porcentaje<sup>5</sup>.

Sin perjuicio de que los fallos que hacen referencia a dicho tope no explican cómo se alcanza el mismo -en otras palabras, resulta puramente arbitrario-, lo cierto es que en esos casos se trataba de tributos sustancialmente diferentes al Impuesto a las Ganancias -por ejemplo el Impuesto Inmobiliario-, es decir, dicho parámetro no puede aplicarse a la renta, que de por sí posee en la actualidad una tasa del 35%.

Ahora bien, que aquel tope resulte inaplicable para el caso del Impuesto a las Ganancias, de modo alguno significa que el ajuste por inflación escape a esa realidad; así lo han considerado prestigiosos autores e, incluso, nuestro Tribunal Címero.

Nos recuerda Rodolfo SPISSO<sup>6</sup> sobre el asunto que, *“La inflación produce perturbaciones graves sobre los tres aspectos de la capacidad contributiva:*

*sobre la capacidad objetiva, al deformarse la cuantificación de los rendimientos netos; sobre la capacidad subjetiva, al no tenerse en cuenta los gastos reales que integran el mínimo no imponible y cargas de familia; y sobre la intensidad del gravamen, al agudizarse la progresividad para los escalones más bajos de renta. De no ser corregidos los efectos de la inflación, la capacidad económica gravada será inexistente ficticia”.*

En el recordado precedente “Candy S.A.”<sup>7</sup> así como en otros casos resueltos en fecha más reciente, el Tribunal Címero puntualizó claramente que el impedimento de la aplicación de la normativa vinculada con el ajuste por inflación impositivo produce un resultado confiscatorio, violatorio de garantías constitucionales, cuando: *“...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...”*

En dicho precedente se declaró la inconstitucionalidad de las normas, dado que, a partir de su aplicación, se excedían los límites razonables de imposición en la medida que se pudo acreditar que: *“...si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades –también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año”.*

Por su parte la Excm. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Nacional también se ha pronunciado sobre la confiscatoriedad emergente de la prohibición del ajuste por inflación en el pasado, desde el precedente “Gunningham, Diego Juan”, del 3 agosto del 2011 y en la causa “Lartex” fallada el 28 de diciembre de 2011, entre muchas otras.

Sostuvo allí que *“Siendo ello así, y entendiendo que la finalidad del mecanismo de ajuste en el impuesto a las ganancias ha sido la de evitar los efectos distorsivos producidos por los períodos inflacionarios, entendemos que en el caso particular, de confirmarse el criterio fiscal, se estarían gravando ganancias ficticias o inexistentes, situación ésta que resulta violatoria del principio de no confiscatoriedad de los tributos. Ello por cuanto no puede admitirse que un impuesto sobre los réditos o rentas recaiga sobre rentas ficticias que constituyan su base imponible, entendiendo que dicha situación conllevaría a la aniquilación del patrimonio del contribuyente, desvirtuando por ello los principios de equidad y de capacidad contributiva. En efecto, de convalidar la tesis fiscal, se estaría gravando con el impuesto a las ganancias una utilidad nominal que resulta superior a la “ganancia real”, vulnerando el principio de capacidad contributiva, fuente de todo tributo”.*

Así, en los últimos años, encontramos una gran cantidad de sentencias en idéntico sentido de distintos tribunales federales a lo largo del país, que han seguido la doctrina de la Corte Suprema.



El problema que ha sido resaltado en numerosos artículos es que, el fallo “Candy”, no posee pautas objetivas para computar el impacto de las subas de precios, es decir, todo depende de una probanza en sede judicial -prueba pericial- donde se demuestra que la tasa efectiva del tributo resulta confiscatoria.

*Así se ha dicho que “Sobre el porcentaje de absorción tolerado, pueden decirse dos cosas opuestas. En primer lugar la CSJN eludió pronunciarse, puesto que fue hacia una definición “sustancialista” (afectación a la renta gravada) pero eludiendo dar un porcentaje concreto como límite. Pero, bien visto el asunto, de la forma en que lo resolvió (toda vez que ordenó utilizar el ajuste por inflación e invalidar el monto de impuesto que superase su aplicación), indica que lo tolerable es el 35% de la renta calculada sobre el balance impositivo ajustado”<sup>8</sup>.*

Como se evidencia, esto trae aparejado que se desconozca a ciencia cierta cuál es el límite, esto es, cuanto más allá del 35% debe ser la tasa efectiva para resultar confiscatoria. Recordemos que allí se estableció que la tasa efectiva del tributo del 62% resultaba confiscatoria. Sin embargo, dicho parámetro para ser al menos excesivo puesto que la afectación se produce aun existiendo tasas mucho menores.

En este orden de ideas se ha expedido la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al afirmar que “...*tampoco es correcto afirmar que si no concurren idénticos (o superiores) porcentajes que en el caso “Candy S.A.”, su doctrina no resulta aplicable a otros casos, pues en la medida en que la alícuota prevista en la Ley del gravamen es del 35%, un porcentaje superior -en principio- redundaría en un supuesto de confiscatoriedad en los términos en que ha sido definida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, haciendo aplicación de los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional en este tipo de situaciones*”<sup>9</sup>.

Entendemos, en igual sentido, que cualquier contribuyente que ingresa al Fisco Nacional montos mayores al 35% de la renta obtenida ya se halla perjudicado toda vez que a la luz de los principios de reserva de ley, igualdad y capacidad contributiva, estaría pagando un impuesto injusto.

Pese a ello, a nuestro criterio, la jurisprudencia de la Corte Suprema resulta insuficiente para alcanzar esa conclusión. Pensemos hipotéticamente, qué ocurre cuando las diferencias no resultan tan exorbitantes como los son en el caso “Candy”. ¿Qué ocurre si un contribuyente debe ingresar una tasa efectiva del tributo del 40%? ¿Por qué debe ingresar ese 5% de más? ¿Cuál es entonces el límite de la confiscatoriedad?

No cuestionamos la importancia de dicho pronunciamiento, ni de los que se sucedieron luego de aquél. Sin embargo, este tipo de medidas judiciales parecen no alcanzar; si la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación depende del inicio de una causa judicial, con una probanza técnica como es la pericia contable, lo único que se produce es que sólo puedan ejercer acabadamente sus derechos aquellas empresas que poseen mayor capacidad

económica para llevar adelante un juicio contra el Estado, excluyendo de ese modo a un sin número de contribuyentes.

Por otro lado, resulta complejo en este sentido advertir cuándo el tributo es confiscatorio, ya que si una tasa efectiva del tributo mayor al 35% tuviera tales características la Corte Suprema hubiera declarado la inconstitucionalidad de las normas que prohíben la aplicación del ajuste por inflación, circunstancia que no ocurrió, ya que tanto en el fallo "Candy S.A." como en su antecesor -"Santiago Dugan Trocello S.R.L."<sup>10</sup>-, ratificó la vigencia de las normas suspensivas.

De forma difícil de comprender, indicó entonces que resultará confiscatoria una tasa efectiva del tributo -indefinida-, superior a la establecida en la ley del impuesto, probada en juicio a través de una pericia contable que, paradójicamente, tiene en cuenta los índices de inflación. .

De lo expuesto hasta aquí, se desprende que en la actualidad de las normas que suspenden la aplicación del ajuste por inflación continúan vigentes y, que los pronunciamientos de la Corte Suprema no contienen pautas objetivas para calcular cuando el tributo resulta excesivo a la luz de los principios constitucionales.

Esta circunstancia trae aparejada, a nuestro juicio, que sean las pequeñas empresas las que se encuentran, más gravemente, lesionadas por el fuerte proceso inflacionario acentuado al momento de liquidar el Impuesto a las Ganancias.

Por distintos motivos creemos que, en lo que a este trabajo respecta, fueron las principales perjudicadas ya que en virtud de diferentes razones no han podido hacer valer sus derechos.

A modo ejemplificativo, podemos enunciar algunos de ellos: al momento de liquidar el Impuesto a las Ganancias, no siempre se obtienen tasas efectivas del tributo tan abultadas como el 62% -y tampoco se conoce qué límite resulta razonable para aplicar el ajuste por inflación, ello sumado a que en los últimos años los datos oficiales no resultaron del todo fidedignos;-en ocasiones no poseen los medios necesarios para afrontar un largo proceso ante la justicia; durante los últimos años se ha evitado confrontar con el Organismo Fiscal, entre otros.

En sentido, si bien referido a un caso donde se encontraba en tela de juicio de sistema de retenciones y percepciones vigente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, resulta interesante el voto del Dr. José Osvaldo Casás en el fallo "Minera IRL Patagonia S.A", donde se refiere a la cuestión aquí planteada, indicando que, *"en algunos países, los contribuyentes rara vez articulan acciones de responsabilidad contra el Estado y se autocensuran, por cuanto cualquier planteo en tal sentido puede obrar como un disparador de represalias, traducidas en ajustes impositivos e, incluso, en severas multas"; para agregar: "piénsese que un simple reclamo de repetición de pagos*

*indebidos suscita, de ordinario, la verificación de la situación fiscal del obligado por todos los períodos o ejercicios no prescriptos”; finalizando: “ello facilitado, ya que la calificación por el contribuyente de los actos frente a la ley fiscal en las declaraciones juradas que confecciona puede ser fácilmente impugnada en términos de recalificación por el Fisco, tanto respecto de las bases fácticas como a través de la invocación de una interpretación diversa de las disposiciones aplicables, todo ello en el ejercicio de su potestad tributaria aplicativa de verificación, en una rama del Derecho en que sobreabundan las regulaciones contradictorias —generando una verdadera selva normativa—, y en donde los preceptos por su opacidad, ambigüedad o por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, conspiran contra la seguridad jurídica y los principios de tipicidad, taxatividad y exclusividad a que deben ajustarse las definiciones normativas de las hipótesis de incidencia de los gravámenes” (obra de la que soy autor, ps. 22 y 23, “La Responsabilidad del Estado por Actos de Contenido Tributario”, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, que contiene el Informe Oficial por la República Argentina a las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en febrero de 2010 en Cartagena de Indias, República de Colombia )”<sup>11</sup>.*

Se vislumbra entonces que, a pesar de existir derechos vulnerados, por distintos factores, muchos contribuyentes deciden o se ven impedidos de iniciar acciones contra el Estado.

A continuación, explicaremos cuales son las vías mediante las cuales pueden hacerse efectivos los derechos constitucionales violados por el impedimento de ajustar por inflación la renta obtenida.

### **3. Los medios de impugnación**

Como se dijera, cuando el contribuyente advierte los graves perjuicios que implican la falta de aplicación del ajuste por inflación debe dirigirse a la sede judicial para hacer efectivos sus derechos. Para ello, dependiendo de la situación en la que se encuentre existen distintos medios.

Tal como se desprende de los antecedentes jurisprudenciales sobre la materia, son varias las soluciones que han sido utilizadas y aceptadas<sup>12</sup>.

Con total claridad ha dicho al respecto el Dr. Volman que, “Los contribuyentes tienen que estar preparados para poder litigar. Tienen que contar con estructura jurídica o contratar a profesionales que no son baratos para litigar y defender ese ajuste por inflación que practicó y que, si no cuenta con la debida defensa, va a tener la determinación de oficio del Fisco, una denuncia penal tributaria, etc. Aunque hay antecedentes y no solamente al año 2002 sino también a años posteriores, si no me equivoco es el fallo “Bodegas Esmeralda”. Esto también debería sincerarse. Lamentablemente vivimos en un país donde lo folclórico es la inflación. Entonces, el sistema tributario tiene que estar adecuado a la realidad”<sup>13</sup>.

## **i) Recurso de Amparo**

Uno de los fallos más importantes sobre la materia, es tal como fuera citado, el dictado en la de la causa “Candy S.A.”. En ella se escogió como remedio judicial la vía de Amparo.

Esta acción se rige por el art. 43 de la Constitución Nacional y por la Ley N° 16.986 y debe ser deducida ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal, en el caso de contribuyentes con domicilio legal en la Ciudad de Buenos Aires, o ante los Tribunales Federales, en el caso de contribuyentes con domicilio legal en el interior del país.

De acuerdo al art. 1º de la Ley 16.986, para que poder utilizar este medio debe existir *“...acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional...”*.

En lo que respecta a los reclamos formulados por el ejercicio fiscal 2002, esta vía parecía ser la correcta a la luz de lo dispuesto en la Nota Externa (AFIP) N° 10/02 en la cual se impedía la aplicación de índices a los balances comerciales.

Ahora bien, esta norma fue dejada sin efecto a través de la Resolución General (AFIP) N° 3077/2011, es decir, resulta difícil en la actualidad conjugar un acto u omisión de la administración que en forma actual o inminente lesione derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional y en los pactos internacionales de igual jerarquía.

Recordamos que, de acuerdo a la Ley de Amparo, el plazo para su promoción es de quince (15) días *“...a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse”* (conf. art. 2º, inc. 3, de la Ley N° 16.986).

Esta circunstancia torna difícil que en la actualidad pueda utilizarse esta vía, quizás necesitaríamos que se emita un nuevo acto de la Administración aclarando el impedimento de utilizar ajuste por inflación.

Pese a ello, es importante tener en cuenta esta posibilidad sobre todo por un posible caso en el que se dicte algún acto de la administración sobre la materia.

Esta vía tiene una ventaja aparente, esto es, que la misma debe resolverse en un breve lapso de tiempo; sin embargo, ello no es efectivamente lo que ocurre en la realidad. Como se puede observar, en el caso “Candy S.A.” se necesitaron cerca de seis años para obtenerse una sentencia definitiva.

Resulta de gran importancia conocer los plazos judiciales, en atención a que el Recurso de Amparo no inhibe al Fisco de ejercer las facultades verificadoras y determinativas asignadas por la Ley Nº 11.683.

De ello se desprende que, junto con el amparo, y a efecto de suspender la eventual impugnación de las declaraciones juradas presentadas mientras dure su tramitación, debe solicitarse en forma simultánea una medida cautelar de no innovar la que tramita ante el mismo Tribunal.

Históricamente, más precisamente antes del año 2013, debían acreditarse los presupuestos de la medida cautelar enumerados en el art. 230 y ss. del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, estos es, la verosimilitud del derecho invocado -demostrar la arbitrariedad o ilegalidad de los actos o normas impugnados, así como también la ineficacia de los procedimientos ordinarios en orden a evitar un daño concreto y grave- y, el peligro en la demora -el contribuyente debe demostrar fehaciente la afectación patrimonial que le produce la vigencia de los actos o normas impugnados-.

Además, en el caso de otorgarla, el Juez se encuentra facultado a exigir una contracautela, es decir, una garantía –en general, real (v.gr. depósito en efectivo, seguro de caución, aval bancario)-, equivalente a un porcentaje sobre el monto por el que se concede la medida cautelar.

Esta situación se alteró con el dictado de la Ley 26.854 –Ley de medidas cautelares contra el estado-. Esta norma exige nuevos requisitos y plazos de vigencia -en los casos de amparo, de acuerdo a lo previsto en el art. 5 sería de tan sólo tres meses- que, por un lado hacen más complejo su otorgamiento y, por el otro, una decisión favorable no cubre el plazo temporal que demora el juicio principal.

## **ii) Acción declarativa de certeza.**

En el estado de cosas actual, teniendo en cuenta lo expuesto respecto de la vía de amparo, parece esta una de las vías más atinadas para ejercer los derechos vedados.

Podemos encontrar la misma en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Allí se establece que el fin de la acción meramente declarativa es *“...hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”*.

Si bien a diferencia de la acción de amparo, no precisa para su procedencia de la existencia de una ilegalidad o arbitrariedad manifiesta, debe existir un “estado de incertidumbre” sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica.; un interés jurídico suficiente en el accionante, en el sentido que la falta de certeza le produce un perjuicio actual y; sobre todo, que no

existan otra vías idóneas para remediar ese perjuicio

Los jueces competentes para decidir sobre la misma son idénticos a los de la Recurso de Amparo y no posee un plazo para su interposición, ello, en tanto se mantenga ese estado de incertidumbre.

Asimismo, y en el mismo sentido que el caso anterior la Acción Declarativa no impide al Organismo Recaudador de ejercer las facultades verificadoras y determinativas, por ello debe solicitarse también el dictado de una medida cautelar.

Tal como se expresó, la nota característica de esta acción es la existencia de una incertidumbre sobre una relación jurídica, en otras palabras y en lo que al caso respecta, que ocurre cuando la fuerte inflación afecta la tributación conculcándose derechos constitucionales. Los pronunciamientos de la Corte Suprema son los que justamente permiten demostrar con mayor facilidad este requisito, ya que en ellos se ha declarado la inconstitucionalidad de las normas que impiden el ajuste por inflación en los casos que se viola el principio de capacidad contributiva.

Las vías hasta aquí enunciadas son generalmente utilizadas con anterioridad a la presentación de la declaración jurada del Impuesto, sin embargo existen algunas alternativas para ejercer acabadamente los derechos constitucionales luego de presentar la liquidación tributaria.

### **iii) Acción de repetición**

Una opción más conservadora es presentar la declaración jurada del tributo sin aplicar las normas sobre ajuste por inflación y, consecuentemente, ingresar los montos correspondientes sobre la renta ficticia. De esta forma el contribuyente puede solicitar en sede Administrativa la repetición de las sumas ingresadas por la porción en exceso, de conformidad con lo dispuesto en el art. 81 de la Ley 11.683. Esta vía fue la utilizada por ejemplo en la causa "Bayer S.A."<sup>14</sup>.

En el caso de obtenerse frente al Fisco Nacional una resolución desfavorable, el contribuyente puede ocurrir vía demanda de repetición ante la Justicia o bien ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Si bien a través de este mecanismo se evita la necesidad de solicitar una medida cautelar, ya que el Fisco recibió el pago del tributo en exceso, tiene como características negativas que casi de forma automática al pedido de repetición se inicia una fiscalización integral y, además, que los intereses que pueden obtenerse son del 6% anual -conf. Art. 4 de la Resolución N° 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción- hecho este sumamente perjudicial si se tiene en cuenta la duración de los procedimientos administrativos y, posteriormente, judicial.

#### **iv) Presentación de la declaración jurada aplicando el ajuste por inflación.**

A nuestro juicio la medida más arriesgada es la de presentar la declaración jurada aplicando el ajuste por inflación y esperar la impugnación de la misma por parte de la AFIP.

De presentarse una liquidación tributaria en estos términos el Fisco Nacional iniciará una fiscalización e impugnará la misma. Posteriormente, iniciará el procedimiento determinativo de oficio en los términos del art. 17 de la Ley 11.683.

Una vez agotada la vía administrativa, en el caso de que no se convalide la doctrina que emana de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia, el contribuyente podrá deducir el Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o Recurso de Reconsideración en sede Administrativa y luego demanda contenciosa ante la justicia ordinaria.

Los inconvenientes aquí están dados en la posibilidad que tiene el Organismo Recaudador de aplicar sanciones por omisión o defraudación de impuesto, graduables entre el 50% y el 100% y entre 2 a 10 veces del monto evadido, respectivamente; por los intereses resarcitorios del 3% mensual y; porque es la forma en la cual más se extiende la solución del caso en el tiempo, hecho este último que puede ocasionar graves perjuicios de no obtenerse una sentencia definitiva favorable.

En todos los casos mencionados habrá que adicionar el pago de tasas de justicia y, en el caso de resultar vencido, los honorarios de los representantes del Fisco Nacional.

Esta breve reseña de los mecanismos judiciales mediante los cuales se puede llegar a aplicar el ajuste por inflación, nos permite vislumbrar con facilidad la complejidad de la cuestión planteada. En todos los casos, no sólo debe probarse – a través de un informe pericial- que la tasa efectiva del tributo resulta confiscatoria, sino que debe atravesarse un largo proceso judicial y, en algunos casos, el procedimiento administrativo.

Claro está, cualquier contribuyente tiene derecho a utilizar alguna de las vías planteadas si sus derechos son avasallados, sin embargo, el panorama expuesto demuestra que no es una tarea sencilla.

De una u otra forma, pasarán años hasta obtener una decisión definitiva sobre el asunto. Entendemos que esto genera una profunda desigualdad entre aquellos que poseen los medios suficientes para hacer frente a prolongados conflictos, que pueden contratar los servicios profesionales correspondientes – tanto de contadores como de abogados- y aquellos que no, pese a que en ambos casos se sufren violaciones idénticas.

No se trata aquí de cuestionar a los que han podido y pueden hacer valer sus derechos, muy por el contrario el problema radica en la política fiscal que se ha llevado adelante en los últimos años a través de la cual, el Fisco Nacional ha

obtenido mayores ingresos de forma ilegítima.

Un modelo tributario constitucional que se precie de ser tal debe contemplar esta clase de desajustes, de otro modo, continuará perjudicando con mayor intensidad a todo aquel que se encuentre en desventaja al momento de hacer valer sus derechos.

A continuación presentaremos un caso práctico que nos permitirán tomar real dimensión de cuál puede ser el impacto económico que tiene que afrontar una pequeña empresa en el caso de no aplicar el ajuste por inflación.

#### 4. Caso práctico

Con el siguiente ejemplo práctico, intentamos demostrar como es el impacto del efecto inflacionario en el giro comercial de un negocio pequeño de tipo familiar.

Sólo Sensaciones S.A. es una empresa que se dedica a la venta de muebles y accesorios de cocina para uso doméstico. Iniciaron sus actividades en el año 2013, y tienen cierre de ejercicio comercial en el mes de diciembre.

Para el análisis comparativo de las tasas efectivas de imposición en el Impuesto a las Ganancias se utilizó la siguiente información:

##### 1. Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados y Cuadro de Bienes de Uso al 31/12/2014

<b>ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL DE "Sólo Sensaciones S.A." AL 31/12/2014 (EN PESOS)</b>			
<b><u>ACTIVO</u></b>		<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>		<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>	
<b><u>Caja y bancos</u></b>		<b><u>Deudas</u></b>	
Caja	72.000,00	Comerciales	261.589,00
Banco xx c/c \$	217.411,00	Bancarias y financieras	26.000,00
<b><u>Créditos por ventas</u></b>		Remuneraciones y cargas sociales	19.000,00
Deudores por ventas	170.589,00	Fiscales	2.755,00
<b><u>Otros créditos</u></b>		<b>TOTAL PASIVO CORRIENTE</b>	<b>309.344,00</b>
Impuesto sobre los IIBB	3.650,00	<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>	
Retenciones Imp. Ganancias	54.770,00	<b><u>Deudas</u></b>	
<b><u>Bienes de cambio</u></b>		Bancarias y financieras	
Muebles de cocina	123.000,00	215.000,00	
Varios	87.950,00	<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>215.000,00</b>
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>729.370,00</b>	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>524.344,00</b>



<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>		<u>PATRIMONIO NETO</u>	
Bienes de uso	322.600,00	Patrimonio neto	50.000,00
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>322.600,00</b>	Resultados	477.626,00
		<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>	<b>527.626,00</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>1.051.970,00</b>	<b>TOTAL PASIVO Y PN</b>	<b>1.051.970,00</b>

<b>ESTADO DE RESULTADOS DE "Sólo Sensaciones S.A." AL 31/12/2014 (EN PESOS)</b>	
1) Ventas netas	3.202.626,00
2) Costo de las mercaderías vendidas	(1.750.000,00)
3) Ganancia Bruta ( 1 – 2 )	1.452.626,00
4) Gastos de comercialización	( 180.000,00)
5) Gastos de administración	( 650.000,00)
6) Ganancia operativa (3–4-5)	622.626,00
7) Otros ingresos y egresos	25.000,00
8) Resultados financieros y por tenencia	( 70.000,00)
9) Pérdida ordinaria antes de impuestos (6 + 7 – 8)	577.626,00
10) Impuesto a las Ganancias	( 100.000,00)
<b>11) GANANCIA neta ordinaria del ejercicio ( 9 – 10 )</b>	<b>477.626,00</b>

<b>BIENES DE USO AL 31/12/2014</b>								
Concepto	Valor de Origen				Depreciaciones			Neto residual al 31/12/2014
	Valor al inicio del ejercicio	Altas	Bajas	Valor al cierre del ejercicio	Acumuladas al inicio del ejercicio	Del ejercicio	Acumuladas al cierre del ejercicio	
<u>Muebles y útiles</u>								
Escritorios	20.000,00	-	-	20.000,00	2.000,00	2.000,00	4.000,00	16.000,00
Sillas y mobiliario	12.000,00	-	-	12.000,00	1.200,00	1.200,00	2.400,00	9.600,00
<u>Rodados</u>								

Camioneta Ford F150	435.000,00	-	-	435.000,00	87.000,00	87.000,00	174.000,00	261.000,00
<u>Instalaciones</u>								
Exhibidores	45.000,00	-	-	45.000,00	4.500,00	4.500,00	9.000,00	36.000,00
<b>Totales</b>	<b>512.000,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>512.000,00</b>	<b>94.700,00</b>	<b>94.700,00</b>	<b>189.400,00</b>	<b>322.600,00</b>

2. Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados y Cuadro de Bienes de Uso al 31/12/2015

<b>ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL DE "Sólo Sensaciones S.A." AL 31/12/2015 (EN PESOS)</b>			
<b><u>ACTIVO</u></b>		<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>		<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>	
<b><u>Caja y bancos</u></b>		<b><u>Deudas</u></b>	
Caja	65.000,00	Comerciales	286.732,50
Banco xx c/c \$	195.000,00	Bancarias y financieras	35.000,00
<b><u>Créditos por ventas</u></b>		Remuneraciones y cargas sociales	10.000,00
Deudores por ventas	148.000,00	Fiscales	5.950,00
<b><u>Otros créditos</u></b>		<b>TOTAL PASIVO CORRIENTE</b>	<b>337.682,50</b>
Impuesto sobre los IIBB	4.200,00	<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>	
Retenciones Imp. Ganancias	34.220,00	<b><u>Deudas</u></b>	
<b><u>Bienes de cambio</u></b>		Bancarias y financieras	111.805,00
Muebles de cocina	143.000,00	<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>111.805,00</b>
Varios	87.950,00	<b>TOTAL PASIVO</b>	
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>677.370,00</b>	<b>449.487,50</b>	
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>		<b><u>PATRIMONIO NETO</u></b>	
Bienes de uso	347.900,00	Patrimonio neto	50.000,00
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>347.900,00</b>	Resultados	525.782,50
		<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>	<b>575.782,50</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>1.025.270,00</b>	<b>TOTAL PASIVO Y PN</b>	<b>1.025.270,00</b>

<b>ESTADO DE RESULTADOS DE "Sólo Sensaciones S.A." AL 31/12/2015 (EN PESOS)</b>	
1) Ventas netas	4.003.282,50
2) Costo de las mercaderías vendidas	( 2.187.500,00)
3) Ganancia Bruta ( 1 – 2 )	1.815.782,50
4) Gastos de comercialización	( 225.000,00)
5) Gastos de administración	( 812.500,00)
6) Ganancia operativa (3–4-5)	778.282,50
7) Otros ingresos y egresos	--
8) Resultados financieros y por tenencia	( 87.500,00)
9) Pérdida ordinaria antes de impuestos (6 + 7 – 8)	690.782,50
10) Impuesto a las Ganancias	( 165.000,00)
<b>11) GANANCIA neta ordinaria del ejercicio ( 9 – 10 )</b>	<b>525.782,50</b>

<b>BIENES DE USO AL 31/12/2015</b>								
<b>Concepto</b>	<b>Valor de Origen</b>				<b>Depreciaciones</b>			<b>Neto residual al 31/12/2015</b>
	<b>Valor al inicio del ejercicio</b>	<b>Altas</b>	<b>Bajas</b>	<b>Valor al cierre del ejercicio</b>	<b>Acumula- das al inicio del ejercicio</b>	<b>Del ejercicio</b>	<b>Acumula- das al cierre del ejercicio</b>	
<u>Muebles y útiles</u>								
Escritorios	20.000,00	-	-	20.000,00	4.000,00	2.000,00	6.000,00	14.000,00
Sillas y mobiliario	12.000,00	-	-	12.000,00	2.400,00	1.200,00	3.600,00	8.400,00
<u>Rodados</u>								
Camioneta Ford F150	435.000,00	-	-	435.000,00	174.000,00	87.000,00	261.000,00	174.000,00
Camioneta Ford Ranger	-	150.000,00	-	150.000,00	-	30.000,00	30.000,00	120.000,00
<u>Instalaciones</u>								
Exhibidores	45.000,00	-	-	45.000,00	9.000,00	4.500,00	13.500,00	31.500,00
<b>Totales</b>	<b>512.000,00</b>	<b>150.000,00</b>	<b>-</b>	<b>662.000,00</b>	<b>189.400,00</b>	<b>124.700,00</b>	<b>314.100,00</b>	<b>347.900,00</b>

Cabe resaltar que en el transcurso del ejercicio comercial 2015 la empresa adquirió una camioneta Ford Ranger en la suma de \$150.000.

### 3. Cálculo del ajuste por inflación impositivo

En base a los mecanismos previstos en la Ley 20.628, considerando una tasa de inflación del 23,9% para el ejercicio 2014 y una tasa de inflación (estimada) del 30% para el ejercicio 2015 se confeccionaron los papeles de trabajo expuestos a continuación:

#### **AJUSTE ESTÁTICO (Artículo Nº 95 LIG inc. a), b) y c)**

En base a balance comercial ejercicio 2014

	<b>Importe</b>
a) Activo	1.051.970,00
<b><u>menos</u></b>	
(...)	-
3) Bienes muebles amortizables – incluidos reproductores amortizables;	(322.600,00)
(...)	-
<b>Total Activo Computable</b>	<b>729.370,00</b>

#### **menos Pasivo**

##### **b) Pasivo**

I.1) Deudas Comerciales, Fiscales, Sociales y Previsiones y Prov. admitidas por la LIG;

Deudas comerciales	261.589,00	
Deudas Bancarias y financieras	241.000,00	
Remuneraciones y cargas sociales	19.000,00	
Deudas fiscales	2.755,00	524.344,00

(...)

<b>Total Pasivo Computable</b>	<b>524.344,00</b>
--------------------------------	-------------------

<b>Capital Estático Ajustado por Inflación Impositivo Dif. a) y b)</b>	<b>205.026,00</b>
------------------------------------------------------------------------	-------------------

##### **c) Actualización mediante el I.P.I.M.**

1) I.P.I.M. - mes de cierre del ejercicio anterior:	100,0000
2) I.P.I.M. - mes de cierre del ejercicio actual:	130,0000

3) I.P.I.M. a utilizar:  $(((2)/(1))-1)$

0,3000

**PERDIDA - AJUSTE ESTATICO X INFLACION NEGATIVO X COL I**

**(61.507,80)**

**AJUSTE DINAMICO POR INFLACION (Artículo N° 95 inc. d) LIG)**

En base a operaciones del ejercicio 2015

**I. Ajustes Positivos**

**Importe**

(...)

-

5) Adquisiciones o incorporaciones de bienes efectuadas durante el ejercicio que se liquida en tanto permanezcan en el Patrimonio Neto al cierre del ejercicio.

5.700,00

(...)

-

**a) Total Ajuste Dinámico Positivo**

**5.700,00**

**II. Ajustes Negativos**

**Importe**

(...)

-

**b) Total Ajuste Dinámico Negativo**

-

**c) Total Ajuste Dinámico por Inflación (a-b)**

**5.700,00**

**DETALLE DEL AJUSTE DINAMICO**

**Adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio**

Fecha	Detalle	Importe	Coef. mes operación	Coef. mes de cierre	I.P.I.M. a utilizar	Ajuste
-------	---------	---------	---------------------	---------------------	---------------------	--------

30/06/2015	Compra camioneta Ford Ranger	150.000,00	0,262	0,300	0,038	5.700,00
------------	------------------------------	------------	-------	-------	-------	----------

**Total**

**5.700,00**

**RESUMEN AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO**

	<b>Col I</b>	<b>Col II</b>
Ajuste por Inflación Estático (Art. Nº 94 inc a), b) y c) LIG)	61.507,80	
Ajuste por Inflación Dinámico (Art. Nº 94 inc d) LIG)		5.700,00
		<hr/>
Subtotal Ajuste Impositivo por Inflación (Art. Nº 94 inc e) LIG)	<b>61.507,80</b>	<b>5.700,00</b>
Total Ajuste Impositivo por Inflación	<b>55.807,80</b>	

**BALANCE IMPOSITIVO COMPARATIVO del ejercicio 2015**

	<b>SIN AJUSTE POR INFLACION</b>		<b>CON AJUSTE POR INFLACION</b>	
	<b>col I</b>	<b>col II</b>	<b>col I</b>	<b>col II</b>
Resultado contable		525.782,50		525.782,50
Impuesto a las Ganancias contable		(165.000,00)		(165.000,00)
Ajustes que aumentan utilidad		45.000,00		45.000,00
Ajustes que disminuyen utilidad	28.000,00		28.000,00	
Ajuste por inflación impositivo	-	-	55.807,80	
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	28.000,00	405.782,50	83.807,80	405.782,50
Resultado impositivo		<b>377.782,50</b>		<b>321.974,70</b>
Quebrantos acumulados		-		-
Impuesto determinado (35%)		132.223,88		112.691,15
Alícuota efectiva de imposición		<b>0,35</b>		<b>0,41</b>

## **CALCULO DE LA ALICUOTA EFECTIVA DE IMPOSICION**

$$\frac{\text{Impuesto 35\% sin ajuste}}{\text{Rdo. Impositivo Aju. X Inf.}} = \frac{132.223,88}{321.974,70} = 0,41$$

A través de la fórmula expuesta, donde se concluye en una alícuota efectiva del tributo a ingresar que representa un 41% del resultado impositivo ajustado por inflación, se ve claramente como se desfasa por los efectos económicos la carga tributaria estipulada en la ley, elevándose la misma en 6 puntos.

O visto de otra manera, podríamos concluir que la alícuota teórica del 35% aplicada en la práctica se incrementó en más de un 17% ( $35 \times 1,17 \approx 41$ ).

### **5. Conclusiones**

Como hemos visto, los arts. 39 y 4 de las Leyes 24.073 y 25.561, respectivamente, impiden en la actualidad la aplicación del ajuste por inflación al momento de liquidar el Impuesto a las Ganancias.

Esta circunstancia trae aparejada que, cuando existe una fuerte inflación muchos contribuyentes se ven afectados patrimonialmente, ya que finalmente se tributa por rentas ficticias.

Esto sucedió fuertemente con la salida de la convertibilidad -es por ello que existen numerosos pronunciamientos relativos al período fiscal 2002- pero lamentablemente, debido al fuerte proceso inflacionario que ha venido sufriendo el país -y que parece no concluirá en el corto plazo- no concluyó allí. Tal como remarcamos el tema no ha perdido virtualidad, a poco que se repare que los picos más altos se han dado en los últimos años -de 2014 en adelante-.

Si bien los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han puesto un límite a la cuestión tratada, los mismos parecen insuficientes al momento de cuestionar las normas prohibitivas del ajuste por inflación, sobre todo si se tiene en cuenta que todo se reduce a una probanza -prueba pericial contable- en sede judicial a fin de demostrar la afectación a principio de capacidad contributiva y, consecuentemente, el derecho a la propiedad.

Valoramos de forma positiva que se haya establecido aunque sea este marco constitucional a la luz de la jurisprudencia, sin perjuicio de lo cual, entendemos que frente al escenario actual, que incluye las normas en juego, las sentencias

del Tribunal Cintero y la constante inflación, lo que se está violando, no es solamente el principio de capacidad contributiva, sino también el de igualdad en materia impositiva.

El sistema tributario debe tender a la progresividad, esto es que los tributos deben acrecentarse a medida que crece la capacidad contributiva del contribuyente; quien posee mayor capacidad de pago debe ingresar mayores sumas para soportar el mantenimiento del Estado.

Frente al tema propuesto, esta progresividad se ve altamente distorsionada, puesto que quienes mayor capacidad de pago poseen, mejores alternativas tienen de cara a hacer valer sus derechos. Es decir, frente a idénticos casos de afectación por imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación, más dificultad para hacer valer sus derechos tienen las pequeñas y medianas empresas.

Recordemos que el art. 16 de la Constitución Nacional prevé que: *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento, no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*. Deben mencionarse también dentro de este principio los artículos 20 y 33 de la Carta Magna.

Asimismo, el artículo 1 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos prevé que *“Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”*.

Ello así, no todas las empresas (principalmente las pequeñas) poseen los medios para afrontar los perjuicios que trae aparejada la inflación; no todos pueden contratar servicios profesionales (contadores, abogados, etc) para iniciar reclamos ante la administración o demandas ante la justicia. Asimismo, se hace dificultoso debido a los costos que traen aparejados mantener en el tiempo una contienda judicial.

Por otro lado, aún en el caso de obtenerse una decisión favorable, la misma carece de virtualidad ya que la afectación por lo general se produjo muchos años antes.

En este sentido no puedo soslayarse que la mayoría de estos reclamos genera de manera casi instantánea una inspección integral por parte del Organismo Recaudador, con las consecuencias que ello conlleva.

Como vemos en el caso práctico ejemplificativo –en el cual la diferencia en el Impuesto a las Ganancias aplicando el ajuste por inflación ronda los \$200.000-, una empresa familiar sin una gran cantidad de bienes y con un nivel de comercialización medio, puede verse afectado gravemente, sin embargo, frente a las condiciones dadas puede resultarle más costoso litigar contra el Estado



que pagar un impuesto injusto.

Observamos que en ocasiones, una pequeña diferencia en la tasa efectiva –en el caso se calcula en un 41%- puede generar una gran pérdida para la empresa, montos estos que implican muchas veces no reinvertir las ganancias o evitar contratar más personal, por ejemplo.

Dicho en otros términos, en el marco actual, de no modificarse las normas citadas, permitiendo a todos los contribuyentes aplicar los ajustes por inflación, lo que se está promoviendo es que sólo una parte de la sociedad -la que mayor capacidad económica posee-, haga uso de estos mecanismos.

Por ello creemos que debe existir en el corto plazo una respuesta legislativa que no sólo tienda a evitar los desajustes que provoca la inflación, sino que también promueva la igualdad entre los contribuyentes.

---

<sup>1</sup> Recordemos que en el año 1975 la inflación fue del 182,8%, en el año 1976 del 441,1%, en el año 1977 del 176%, en el año 1978 del 175,5%, continuando en niveles elevados en los años subsiguientes.

<sup>2</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, Ed. De palma, Buenos Aires, 1999, Tomo I, pág. 55.

<sup>3</sup> Fallos 312:2467.

<sup>4</sup> Conf. “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI”, sentencia de fecha 19 de marzo de 2014

<sup>5</sup> Fallos 211:1033; 239:157, entre muchos otros.

<sup>6</sup> SPISSE, Rodolfo: “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Depalma, Bs.As., 2000, p. 369.

<sup>7</sup> Fallos 332:1571. La doctrina fijada en el precedente “Candy S.A.” ha sido ratificada por el Máximo Tribunal en un gran número de pronunciamientos posteriores, tales como “BBVA Consolidar Seguros SA c/ EN AFIP DGI Resol 70/95 (GC) s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 28 de mayo de 2013; “Leiner Davis Gelatin Argentina c/ Estado Nacional Y Otros s/Acción Declarativa”, sentencia del 30 de diciembre de 2012; “Banco Bradesco Argentina S A c/ Estado Nacional Administración Federal De Ingresos Públicos Dgi Resol 48/07 s/Dirección General Impositiva” (Fallos 335:661), “Automotores Juan Manuel Fangio SA c/ EN AFIP DGI s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 27 de marzo de 2012; “Swaco De Argentina S.A. (TF 23453-I) c/ DGI s/Ajuste Por Inflación”, sentencia del 14 de febrero de 2012, entre muchos otros.

<sup>8</sup> Conf. Naveira De Casano, Gustavo y Revilla, Pablo. “El fallo “Candy S.A.”: silencio de la Corte Suprema sobre el límite de presión fiscal en el impuesto a las ganancias”, publicado en Sup. Esp. Candy S.A. c. AFIP s/acción de amparo 2009 (julio), 15.

<sup>9</sup> Conf. CNACAF, autos “Central Piedra Buena S.A. C/ EN – AFIP- DGI – R. 17/2011 s/ DGI”, sentencia del 16 de julio de 2015.

<sup>10</sup> Fallos 328:2567

<sup>11</sup> Conf. voto del Dr. José Osvaldo Casás en la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la causa “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, del 12 de noviembre de 2014.

<sup>12</sup> Sobre el particular existe un interesante artículo del Dr. Gustavo Naveira de Casanova titulado “Ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias y confiscatoriedad tributaria: Situación posterior al fallo “Candy S.A.”, publicado en *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, Boletín XXXVII, febrero de 2016. En el mismo se detallan las vías escogidas por distintos contribuyente y la decisión que ha tomado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cada uno de ellos.

<sup>13</sup> Reportaje Tributario al Dr. Mario Volman, Autor: Armando Lorenzo, publicado en *Consultor Tributario*, Noviembre 2015, Editorial Errepar.

---

<sup>14</sup> “Bayer S.A. c/ AFIP s/ Contencioso Administrativo- Varios”, sentencia del 23 de junio de 2015, entre otras.

## **Resumen**

Durante los últimos años el país ha venido sufriendo un constante proceso inflacionario que no sólo ha afectado a la economía en términos generales, sino que también ha tenido un fuerte impacto en el Impuesto a las Ganancias.

Esto último se debe principalmente a que, en la actualidad, se encuentran vigentes los arts. 39 y 4 de las Leyes 24.073 y 25.561, respectivamente, impiden la aplicación del ajuste por inflación al momento de liquidar el tributo, es decir, muchos contribuyentes se ven afectados toda vez que terminan tributando por rentas ficticias.

En este contexto, frente a los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación –particularmente en la causa “Candy S.A.” y las que la sucedieron– mediante los cuales se declaró la inconstitucionalidad de dichas normas en tanto se verifique que la tasa efectiva del tributo supera la dispuesta por la Ley del Impuesto a las Ganancias –tope que no ha sido definido–, entendemos que no sólo se viola el principio de capacidad contributiva, sino también el principio de igualdad tributaria.

Ello así, se plantean en el presente trabajo tres ejes –principios constitucionales vulnerados, las vías administrativas y judiciales para efectuar el reclamo y, un caso hipotético de una empresa familiar– que dan cuenta que, frente al contexto actual, existe una gran desigualdad entre los contribuyentes a la hora de aplicar el ajuste por inflación al momento de liquidar su obligación tributaria.