

La Corte Suprema y el ajuste impositivo por inflación. La confiscatoriedad como excepción a la regla de su no vigencia

Por Alberto Tarsitano

I. PRELIMINAR

La Corte Suprema de Justicia se ha expedido con carácter definitivo en la cuestión del ajuste por inflación impositivo¹. Mi duda inicial fue cómo titular esta nota, desde que su título proyecta el primer mensaje al lector y conviene, desde el comienzo, evitar confusiones sobre los alcances del fallo, que ha decretado que la no aplicación del ajuste por inflación previsto en la Ley del Impuesto a las Ganancias —en el año 2002— le produjo al contribuyente Candy SA un efecto confiscatorio, y que, entonces, corresponde determinar el impuesto corrigiendo el resultado según las reglas del título VI de dicha ley.

En mi visión, lo esencial del fallo es, empero, que *la Corte Suprema ha dicho que no hay posibilidad de aplicar el ajuste por inflación impositivo si la ley no lo establece*. Desde la perspectiva del tribunal, el Poder Judicial no puede remedar una decisión de política legislativa, ni influirla, en razón del principio de la división de los poderes. El hecho de que en un caso concreto, para un año con una inflación extraordinaria se haya declarado —con bastantes precauciones— que la prueba demuestra acabadamente que hubo confiscación al omitirse computar el resultado por inflación no es una decisión para entusiasmar a la mayoría de los contribuyentes que sienten el peso del impuesto sobre ganancias ficticias, porque esta declaración, así concebida, es sólo la excepción que confirma la regla. El precedente abre una esperanza ceñida a quienes habían suspendido la prescripción con acciones de repetición del impuesto pagado en el año 2002, o tenían en trámite ante los tribunales acciones de amparo demoradas. Mas, en términos prácticos, difícilmente la solución pueda ser trasladada a los ejercicios siguientes.

El fallo era previsible, porque la solución ya había sido anticipada en la causa “Dugan Trocello”². El trazo grueso se mantuvo, aunque provoca cierta decepción que se hayan desestimado algunas de las varias líneas de análisis que desde la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales inferiores habían sido desarrolladas a favor de ajustar el resultado impositivo considerando la erosión de la base imponible provocada por la inflación. En esta nota recorreremos sucintamente esas líneas, que deben servir para futuros desarrollos en el plano normativo.

La Corte Suprema supera la indiscriminación que se venía deslizando desde los tribunales hacia la opinión pública sobre el límite a la confiscatoriedad, según

¹ Corte Sup., 3/7/2009, “Candy SA v. Administración Federal de Ingresos Públicos s/amparo”.

² “Santiago Dugan Trocello SRL v. Poder Ejecutivo Nacional —Ministerio de Economía— s/amparo”; Fallos 328:2567.

la presión que ejercía cada impuesto considerado en forma individual. Ahora se ha aclarado que el límite del 33% no es un tope para juzgar la confiscatoriedad del impuesto a la renta y que la doctrina acuñada sobre esta suerte de clave de bóveda estaba, en rigor de verdad, referida a otras situaciones, tributarias o no³. Es evidente que es así con sólo comprobar la alícuota del propio impuesto a las ganancias. Pero despierta alguna inquietud la referencia del fallo a la naturaleza relativa del límite para decidir cuándo un impuesto que lo traspasa se vuelve confiscatorio. Y hubiera sido conveniente que la Corte Suprema diera más precisiones, ya que con sus dichos queda flotando en el aire la posibilidad de que aun cuando se pruebe que el impuesto absorbe, por ejemplo, el 40% o 45% de la renta impositiva o de la utilidad contable, es incierta la declaración de confiscatoriedad. Es la consecuencia probable que descenderá desde el invocado principio de “razonabilidad”, abstraído de toda referencia a la base de valor o a la alícuota, con lo cual parece haberse perdido la oportunidad de sentar un criterio más tangible sobre la proporcionalidad del impuesto a las ganancias.

La Corte parece admitir que es tolerable una presión superior al 35%, desde que, siendo ésta la alícuota del impuesto, dijo en el fallo: “...el alegado incremento de la carga tributaria que traería aparejada la prohibición de emplear el mecanismo de ajuste del título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias ha sido establecido por el Congreso Nacional, que es el único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de tributos (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre muchos otros), destacándose, al respecto, que las leyes 24.073 y 25.561 habían cumplido con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria”.

En suma, no se conoce el límite aunque existe. En tal sentido parece oportuno recordar las palabras de la propia Corte Suprema: “Y si bien en numerosos casos análogos esta Corte no ha enunciado explícitamente el máximo de las contribuciones válidas de esta especie, reduciéndose a decir en unos que el monto no era confiscatorio, y en otros que lo era, es obvio que una y otra afirmación se fundan en la referencia tácita a un determinado límite. De otro modo no era posible formular esos juicios” (Fallos 211:1033). Poner un límite no es ni más ni menos que eso: fijarlo. Y no obsta a ello la posibilidad de un cambio futuro. Nadie pretende crear estados inalterables cuando se trata de juicios de valor, pero habría sido una mejor contribución a la seguridad jurídica establecer cuál es tope de presión fiscal que la Corte considerara admisible. Genera pues incertidumbre el fallo en cuanto manda a aplicar el ajuste por inflación al resultado impositivo porque de lo contrario la alícuota efectiva “excede cualquier límite razonable de imposición” (consid. 15)⁴.

No debe olvidarse, asimismo, que más allá del caso bajo análisis, la doctrina del Alto Tribunal sirve para ordenar y transmitir seguridad jurídica a la relación Fisco-contribuyente, no sólo en la aplicación de la ley, sino en el momento de su gestación como valladar en el diseño de los tributos o de la presión de varios de ellos sobre una misma manifestación de riqueza.

II. LO QUE LA CORTE SUPREMA DIJO DE MANERA EXPRESA O ASUMIÓ DE FORMA IMPLÍCITA

El fallo es muy claro en la afirmación de las siguientes premisas:

³ Ver últimamente “Vizzoti, Carlos Alberto v. Amsa SA”, 14/9/2004, Fallos 327:3677 y sus citas.

⁴ Juan Francisco Linares plantea la vinculación entre razonabilidad y no confiscatoriedad en su obra *Razonabilidad de las leyes*, 2ª ed. actualizada, Astrea, Buenos Aires, 1989.

(i) La vigencia del ajuste por inflación, como sistema de determinación ordinaria de la renta imponible, es una cuestión no justiciable. Por ende, no corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 39, ley 24.073⁵, del art. 4º, ley 25.561⁶, del art. 5º, decreto 214/2002 (que estableció el CER), ni la ilegitimidad de todo acto emanado de la AFIP, general⁷ o particular, que impida la aplicación del título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias. En este sentido se revocó la decisión de la Cámara Federal de Tucumán, que al igual que otras tantas Cámaras Federales del país, así lo habían declarado⁸.

(ii) El límite a la no aplicación del ajuste es la confiscatoriedad prohibida por el art. 17, CN, y que el tribunal nos reitera como aquella que produce “la absorción de una porción sustancial de la renta o del capital gravado” con remisión a su doctrina tradicional (Fallos 242:73; 268:56; 314:1293 y 322:3255, entre muchos otros)⁹.

(iii) La prohibición de reajustar valores o repotenciar deudas es un acto reservado al Congreso Nacional, pues es éste quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda por mandato constitucional (art. 75, inc. 11, CN).

(iv) No es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución, ni compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos 329:2152).

(v) En principio, el amparo es una vía procesal idónea para ventilar cuestiones sobre la validez constitucional de las leyes tributarias, pero su procedencia se condiciona a que el vicio alegado sea claro, manifiesto, indudable. No lo es la prohibición de aplicar el ajuste por inflación impositivo.

(vi) No existe una incompatibilidad intrínseca entre la restricción probatoria propia de la vía sumarísima del amparo con la prueba de la confiscatoriedad. Sin embargo, el Alto Tribunal advierte, como ya lo había hecho en “Dugan Trocello”, que la determinación del impuesto a las ganancias es una “materia compleja”, y que

⁵ La norma dice que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 y en los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928 (de Convertibilidad), las tablas e índices elaborados a esos fines por la AFIP para ser aplicadas a partir del 1/4/1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992.

⁶ La ley 25.561 de Emergencia Pública y de Reforma del Régimen Cambiario modificó el art. 10, ley 23.298, que quedó redactado de la siguiente forma: “Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1/4/1991, 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”.

⁷ V.gr., nota externa (AFIP) 10/2002.

⁸ P. ej., la C. Fed. Paraná, “Dugan Trocello”; la C. Fed. Mar del Plata, 9/6/2008, “Marcaída, María v. PEN - AFIP s/amparo”, entre otros; la C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 2ª, que reiteró su doctrina recientemente en “Consolidar AFJP v. AFIP - DGI”, del 5/5/2009; la C. Fed. Córdoba “en pleno”, 23/6/2008, “Opizzo, María L. v. AFIP”; la C. Fed. Rosario, sala B, 3/8/2007, “Fluodinámica SA v. AFIP s/acción declarativa”.

⁹ La no confiscatoriedad en materia tributaria también ha sido fundada, además del citado art. 17, CN, en los arts. 14, 28 y 33 (conf. CORTI, Horacio A., “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, 1993, p. 187; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Los perfiles constitucionales del principio de no confiscatoriedad tributaria”, *Revista Derecho Fiscal*, 2007-5-25 y doctrina allí citada).

no alcanza el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin ajuste por inflación y la suma liquidada incorporando dicho ajuste. Al parecer, en “Candy” el Alto Tribunal tuvo especialmente en consideración que en el año 2002 se produjo un notable cambio en el poder adquisitivo de la moneda reflejado en los índices de precios, tanto a nivel mayorista como a consumidor final (nos recuerda el fallo que en ese año ascendieron a un 117,96% y 40,9%, respectivamente, según el Indec), y por ello declara la existencia de un efecto confiscatorio. Se tuvo por probada la confiscatoriedad por la elemental comprobación de que entre una y otra suma se presenta una “desproporción de magnitud tal” que permite extraer, “razonablemente”, la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es representativa de la renta que la Ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar. Pero la pregunta que cabe formularse es, pues, qué sucederá cuando, dentro del restrictivo marco cognoscitivo del amparo, el Fisco se oponga a la prueba aludiendo, con el mismo razonamiento del Alto Tribunal, que la determinación de todos los elementos que conforman una liquidación del impuesto a las ganancias, incluido el ajuste por inflación, es algo “complejo” que requiere un ámbito más pleno. ¿No chocarán entonces las aspiraciones de los contribuyentes contra las limitaciones que impone el art. 2º, inc. d), ley 16.986?¹⁰

(vii) En “Candy” se probó 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 en realidad 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.

(viii) El límite del 33% de absorción de la renta no se aplica para medir la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias. En ese sentido, el Alto Tribunal también ha afirmado que en razón de las cambiantes circunstancias del país —e incluso bajo las mismas circunstancias—, la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe “en más o en menos”. Dicho límite no es absoluto, sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos 210:855, 1208)¹¹.

¹⁰ Dice el artículo: “La acción de amparo no será admisible cuando... d) la determinación de la eventual invalidez del acto requiriese de una mayor amplitud de debate o de prueba...”.

¹¹ La primera declaración de inconstitucionalidad formulada por la Corte en razón del monto excesivo recayó sobre el impuesto sucesorio, que establecía un impuesto del 50% del valor de los bienes legados. Se produjo en la causa “Doña Rosa Melo de Cané, s/testamentaria, s/inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires”, 1911. Al principio, la doctrina de la Corte se extendía a fulminar la totalidad del gravamen y a no fijar porcentaje alguno. El número mágico del 33% recién aparece cuando modifica la postura, afirmando que la declaración de inconstitucionalidad sólo comprende el exceso de lo que se considera violatorio de los derechos y garantías protegidos por la Constitución (Fallos 211:1033). Formuló análogo razonamiento para descalificar el impuesto inmobiliario cobrado por la provincia de Córdoba en los años cuarenta, que absorbía más de un 33% de la explotación racional de un inmueble rural (Fallos 190:231; 210:179; 239:157) y la contribución de mejoras exigida por la provincia de Buenos Aires en los años veinte, en tanto excedía el valor real o fiscal de la propiedad (Fallos 138:161). En la causa “Pablo Horvath”, referida a la legitimidad del empréstito forzoso denominado “ahorro obligatorio” (ley 23.256), la Corte hizo referencia nuevamente al tope del 33%, sugiriendo que este límite se aplicaba también a la renta. Sobre la jurisprudencia de la Corte se puede consultar el documentado ensayo de NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Los perfiles...”, cit., p. 29 y ss., y a CASÁS, José O., “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008, p. 244.

III. CONCLUSIONES SOBRE EL FALLO DE LA CORTE

Las manifestaciones de la Corte Suprema proyectan hacia el futuro los siguientes efectos:

(a) Las cuestiones en trámite, por vía de amparo, sólo subsistirán en lo referido a la confiscatoriedad, y este agravio será receptado o no según sea la eficacia de la prueba, la posibilidad de su control por el Fisco y la ratificación de un perito oficial¹². Está claro que no será suficiente la documental aportada por la parte, como son los informes de contadores públicos preparados por el contribuyente. El Alto Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor de la causa, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

(b) La acción de repetición para el año 2002 está prescripta¹³. Para los ejercicios posteriores, los contribuyentes podrían plantear el efecto “confiscatorio” de la falta de ajuste, pero teniendo en consideración la desaceleración de la inflación será muy difícil la prueba contundente que exige la Corte Suprema, al menos por la vía del amparo. Y por la vía ordinaria (repetición o determinación de oficio) no está claro, como ya se dijo, cuál será el porcentaje que el Tribunal Supremo considerará confiscatorio.

(c) La prohibición de emplear el mecanismo de ajuste del título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias ha sido establecida por el Congreso Nacional, que es el único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de tributos (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre muchos otros).

(d) Los efectos del fallo hacia el pasado han quedado disminuidos por el tiempo transcurrido y por la sanción de leyes que habiendo ofrecido ventajas al contribuyente, le imponían como condición la renuncia a discutir administrativa o judicialmente la procedencia del ajuste por inflación, como sucedió con la ley 25.924 (adquisición de bienes de capital) o con la reciente ley 26.476 de Regularización de Deudas Impositivas.

(e) El fallo de la Corte levanta, en mi opinión, la restricción jurisdiccional del Tribunal Fiscal para declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias y sus reglamentaciones (conf. art. 185, ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modifs.)¹⁴. Se plantea una situación particular, porque si bien la Corte no declaró la inconstitucionalidad de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación, consideró inaplicables las normas que lo impedían en el caso, porque entendió que de no obrar así se produciría una confiscación prohibida por la Constitución. Esta declaración es suficiente para

¹² A ello se agrega que si el contribuyente llega a la Corte con una sentencia favorable que le dio la razón basada en la declaración de la inconstitucionalidad de las normas —sin tratar por lo tanto el tema de la confiscatoriedad—, debió haber mantenido el agravio para que pueda ser tratado por la Corte Suprema.

¹³ Recordamos que la ley 26.476 (art. 44) suspendió por un año las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir la deuda de los contribuyentes. No suspendió el plazo para interponer la acción de repetición. En consecuencia, sólo si el Fisco ajustara el ejercicio 2002 podría un contribuyente oponerle la confiscación derivada de la falta de ajuste por inflación porque renace su acción de repetición aunque sólo en la medida del ajuste propuesto por el Fisco (conf. art. 81, párr. 4º, ley 11.683).

¹⁴ Art. 185: “La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal de la Nación”.

conferir al Tribunal Fiscal la facultad de decidir si se produce o no, en cada caso, un efecto confiscatorio, teniendo presente —además del fallo de la Corte— el hecho de que él actúa como el juez natural de la causa y tiene asignado, por la ley 11.683, la función primaria de verificar y ponderar los efectos de las situaciones de hecho en relación con la ley tributaria.

IV. LO QUE QUEDÓ EN EL CAMINO PORQUE LA CORTE SUPREMA NO LO ADMITIÓ

Durante estos últimos años varios razonamientos concurren, con recíproca implicancia, para descalificar las normas que impiden un ajuste de la base de cálculo del impuesto, sea la prevista en el título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias, u otra. Estos razonamientos se nutrieron de principios generales de reconocido arraigo, como los que se exponen a continuación.

1. La distorsión del principio de capacidad contributiva como causa jurídica del impuesto a las ganancias

La afectación del principio de capacidad contributiva, sea concebida como garantía constitucional autónoma (desvinculada del principio de no confiscatoriedad), sea como medición del hecho imponible del impuesto a las ganancias, fue mencionada en reiteradas oportunidades como la principal razón para descalificar las normas que prohíben el ajuste por inflación impositivo en distintos pronunciamientos judiciales. También fue esgrimida con insistencia en la mayoría de las presentaciones formuladas con motivo del llamamiento que hizo el Alto Tribunal en la causa “Juplast” a los “amigos de la Corte”, como en los numerosos artículos de doctrina que se publicaron a lo largo de estos años. La Corte había reconocido en “Navarro Viola”¹⁵ la “existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen”. Y en “Pablo Horvath” (Fallos 318:676), luego de asignar naturaleza tributaria al empréstito forzoso, hizo el más claro reconocimiento a la función del principio de capacidad contributiva como causa jurídica de los tributos, al decir: “Que en tales condiciones la prueba a cargo del contribuyente puede estar, por una parte, orientada a destruir la presunción que la ley contiene y a demostrar que en el período concreto de que se trata ha disminuido o ha desaparecido la capacidad contributiva tomada como base, a los fines de aplicar los efectos que el propio legislador ha previsto. En el *sub judice* ello hubiera hecho necesario una detallada exposición de la situación patrimonial y rentística del contribuyente en el período base y su comparación con la de los ejercicios siguientes. La falta de prueba de tales extremos fácticos y del perjuicio indebido que ha originado la aplicación de la norma torna inadmisibles el planteo del recurrente”. Hubiera sido el caso “Candy” una buena oportunidad para desarrollar el contenido de este principio nuclear del derecho tributario, independizándolo del principio de no confiscatoriedad y dotándolo de una función más acorde con el desarrollo que la dogmática tributaria le viene atribuyendo en las últimas décadas, en nuestro país y en el exterior, por los tribunales y por la doctrina¹⁶.

¹⁵ “Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (DGI)”, Fallos 312:2467.

¹⁶ Ver GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Ábaco, Buenos Aires, cap. III, p. 161 y ss. Señala este autor una reflexión, que queda por ahora como augurio incumplido: “Es de esperar en nuestro derecho una depuración en la técnica tributaria, un refinamiento —si se nos permite la expresión— de los

2. La aplicación para el ejercicio 2002 del balance contable ajustado por inflación

En su momento, la Comisión Especial de expertos tributarios creados por la resolución 100 de la Secretaría de Hacienda había dictaminado “que la mejor herramienta apta para lograr el ajuste pretendido es la utilización como base de los estados contables ajustados, tal como resulta de la aplicación de normas legales y profesionales vigentes”.

La confección de estados contables a moneda constante surge de lo previsto por el art. 62, ley 19.550, y fue reconocida por el decreto 1269/2002 y la resolución 11/2002 de la Inspección General de Justicia. Empero, con posterioridad, el decreto 664/2003 derogó, a partir de su vigencia, la obligación de presentar balances corregidos por inflación. Aun así, la AFIP emitió la nota externa 10/2002 en la que se dispuso con alcance general: “Se estima conveniente precisar que los sujetos que confeccionen estados contables en moneda constante (homogénea) para determinar el resultado neto impositivo deben ajustar su resultado neto contable a fin de eliminar el importe correspondiente al efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda...”.

El art. 69 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece la relación entre la contabilidad y el resultado impositivo, en tanto prescribe que las empresas deben determinar la ganancia partiendo del resultado neto contable. Durante la vigencia del ajuste previsto por el título VI de la ley, su aplicación impedía la convivencia con un balance contable ajustado. Pero al no estar vigente aquél, parecía que recobraba operatividad esta norma para el ejercicio 2002, que por el fuerte impacto inflacionario hubiera, al menos, atenuado los efectos negativos de la falta de ajuste. Hubiera sido una solución conciliadora a la que podía recurrir la Corte Suprema, sin ejercer violencia sobre ninguna norma.

3. El ajuste por inflación impositivo no implica la aplicación de coeficientes de indexación automática prohibidos

Es comprensible la distancia que el Alto Tribunal quiso tomar con el reajuste automático de deudas por los efectos de retroalimentación inflacionaria que generan. Mas en el caso del ajuste por inflación impositivo, se prescindió del análisis sobre la naturaleza de la expresión monetaria homogénea, que antes que perseguir la actua-

mecanismos de control sobre el ejercicio del poder tributario normativo. ¿Cómo puede oponerse seriamente el derecho de propiedad al poder tributario si los tributos sólo atentan contra la propiedad cuando transgreden límites desorbitantes? (...). En este contexto el principio de capacidad contributiva constituye una herramienta idónea para fundar un planteo de constitucionalidad en materia tributaria, sin necesidad de recurrir a la “tosca garantía” del derecho de propiedad como límite material al ejercicio del poder tributario normativo” (ps. 227/228). Sobre la diferencia entre capacidad contributiva y no confiscatoriedad en materia tributaria puede consultarse, además: SPISO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, 3ª ed., cap. XIV, p. 351; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Principios jurídicos constitucionales del derecho tributario: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad”, PET, nro. 97, 15/11/1995; y mis trabajos titulados: “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Ábaco, Buenos Aires, 2005, p. 407 y ss., y “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en *Estudios de derecho constitucional tributario*, en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 301.

lización de una deuda, buscaba ser fiel a la realidad patrimonial que expresa el “valor” de la base imponible del gravamen¹⁷.

4. La falta de ajuste por inflación distorsiona el hecho imponible del impuesto a las ganancias

La Ley del Impuesto a las Ganancias alcanza el incremento del patrimonio neto producido entre el comienzo y el cierre del ejercicio contable con los ajustes que le introduce la ley impositiva. Para el año 2002, en la medida que esos valores se apartaron de la verdad contable, se distorsionó el impuesto, procediéndose a gravar ganancias ficticias, o bien a omitir alcanzar ganancias reales. Esta conclusión se nutre de los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva y razonabilidad que fueron superados, en la visión del Alto Tribunal, por la decisión expresa del legislador.

5. La falta de ajuste por inflación ignora la realidad económica

El art. 1º, ley 11.683, introduce —como canon de interpretación— que ha de atenderse “*al fin de la ley y a su significación económica*”. En este sentido, la referencia a la naturaleza del hecho imponible y a la influencia de aquellas realidades sustanciales que lo determinan encuentra contención en el precepto dirigido al intérprete por la ley procesal, sobre el cual la Corte Suprema podría haber ahondado siguiendo una tradición bien conocida en la doctrina y en su propia jurisprudencia.

6. El ajuste por inflación recobró la vigencia que le había quitado la ley 24.073 al desaparecer la lógica que la motivó

El art. 39 de la ley citada congeló los índices a marzo de 1992, con lo cual, en los hechos, suspendió el ajuste por inflación impositivo. La lógica de esta disposición fue, se comprende, el régimen de convertibilidad instaurado por la ley 23.928. Mas con la salida del régimen de convertibilidad operada por la pesificación forzosa, y con los reconocimientos normativos sobre la inflación desproporcionada operada durante el año 2002, desaparecieron las razones que llevaron a la suspensión del régimen (“al cesar la razón de la ley cesa su disposición”)¹⁸.

7. La postura “proactiva” de la Corte Suprema

La relación entre la inflación y el impuesto a las ganancias es una cuestión compleja, que puede tanto perjudicar como favorecer la recaudación, pero que debe ser resuelta como imperativo de una imposición más justa, sostenida desde los principios jurídicos y económicos de la tributación. El fallo de la Corte Suprema ha definido el problema hacia el pasado. Pero el problema subsiste y su magnitud futura dependerá de los niveles de inflación. Nuestro país puede exhibir en este terreno una riqueza técnica incomparable, precisamente por la experiencia vivida en el pasado.

¹⁷ Conf. SCHINDEL, Ángel, *El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 22.

¹⁸ Argumento expuesto por Jorge A. Bacqué y Arístides Horacio M. Corti en su presentación como *amicus curiae* en la causa “Juplast SA v. EN y AFIP s/amparo”. Ver asimismo, sobre los efectos distorsivos de la emergencia económica sufrida desde fines del 2001, DÍAZ, V. O., “Devaluación, inflación, pesificación asimétrica y sus efectos en las relaciones de derecho público”, PET del 18/12/2002.

No se podrá tapar siempre el sol con un dedo. Por tal razón hubiera sido deseable que la Corte Suprema procediera como lo hizo en la causa “Badaro, Adolfo Valentín v. Anses s/reajustes varios” (del 8/8/2006), cuando recomendó: “Que en las condiciones reseñadas y habida cuenta de las relaciones que deben existir entre los departamentos del Estado, corresponde llevar a conocimiento de las autoridades que tienen asignadas las atribuciones para efectuar las correcciones necesarias que la omisión de suponer un ajuste por movilidad en el beneficio del acto ha llevado a privarlo de un derecho conferido por la Ley Fundamental”. Mas se entiende que ello no fuera posible bajo la doctrina fijada por la Corte Suprema en “Candy”.