Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Dolores.

Belgrano Nº 160 - 7100 Dolores (Bs. As)- Tel-Fax: (02245) 441592 / 441990 / 446343

Pagina web: www.colabdol.com.ar E mail: colabdol@fairweb.com.ar

CIRCULAR Nº 753/03

UNREGISTERED

Dolores, 06 de junio de 2.003.-

Created by Unregistered Version

REF: " Ajuste por inflación. Impuesto a las ganancias: Aplicación. Inconstitucionalidad Art. 39 Ley 24073, Art. 5 Ley 25561 y Art. 5 del Dec. 214/2002 ".-

"Santiago Dugan Trocello SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional - Mrio. Economía - amparo" - CAMARA FEDERAL DE PARANA (Entre Ríos) - 28/05/2003

"El Art. 39 de la ley 24073 se ha desactualizado y su mantenimiento es inconstitucional porque la no aplicación del ajuste por inflación viola principios constitucionales 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."

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

TEXTO COMPLETO

Paraná, 28 de mayo de 2003

Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "SANTIAGO DUGAN TROCELLO S.R.L. C/ PODER EJECUTIVO NACIONAL - MRIO. ECONOMÍA - AMPARO", Expte. N°25-55.877-10.782-2.003, 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. 5 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 A.F.I.P.- D.G.I.. Impone las costas en el orden causado, difiere la regulación de los honorarios profesionales y tiene presente 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 A.F.I.P. -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 tono 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 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.-

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

III- Que, en primer lugar, cuadra señalar que el recurso de apelación interpuesto por la A.F.I.P.- 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 la alzada 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 que debe ser restaurado por la intervención del Poder Judicial.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

VI- La doctrina es conteste en señalar que los principios contenidos en la Constitución Nacional o directamente derivados de ellas 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 2.003).-

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.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

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 renta 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 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 sumado otro elemento que desdibuja 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...".-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

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 1.992. 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 A.F.I.P. -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 A.F.I.P.- 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 resulta 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 aquélla se encuentra algo atenuada.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

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.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

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 en 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 Dec. 214/02, lo expresado y en aquello que incida 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, degradado el país".-

Por ello, los Tribunales son llamados a corregir las omisiones, acciones o desaciertos en que se incurra y que afecten los derechos emanados de la Constitución Nacional.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Por las razones expuestas, 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 2° 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.//-

Fdo.: Gabriel B. Chausovsky - Enrique Ulises Garcia Vitor - Guillermo J. Enderle

Dr. Alberto O. Belén.-
Secretario General.-

Dr. Adrián Rubén Lamacchia.-
Presidente.-