

NUEVA SENTENCIA A FAVOR DE LA APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

OSVALDO H. SOLER

Buenos Aires, 8 de Febrero de 2021

Según información publicada recientemente, la Cámara Contencioso Administrativo Federal resolvió confirmar el pronunciamiento de primera instancia de fecha 8/6/2020 quien, haciendo lugar a la demanda interpuesta por BBVA BANCO FRANCES S.A. contra el Fisco Nacional (AFIP-DGI), declaró que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del título VI de la ley 20.628 para la declaración jurada presentada por la actora por el Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio cuestionado, resulta inaplicable al caso.

I – Principio de no confiscatoriedad

El BBVA BANCO FRANCES S.A. inició acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del art.322, del CPCCN contra la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) a fin que se declare la inconstitucionalidad de la imposibilidad de aplicar los **mecanismos de ajuste por inflación** previstos en el Título VI y los arts. 83, 84 y 85 de la Ley del Impuesto a las Ganancias,

La sentencia en primera instancia recogiendo la doctrina del caso “CANDY” (*Fallos*: 322:1571; “Candy”), recordó que el Alto Tribunal sostuvo que examinó los efectos de las normas que prohibían el ajuste impositivo por inflación para el caso concreto y concluyó que se había demostrado la confiscatoriedad del impuesto calculado sin aplicar el mecanismo de ajuste.

Para así disponer, sostuvo en dicha oportunidad que (...)

- para que la confiscatoriedad se verificara, debía producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital;
- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, podía justificar que la determinación del límite variara en más o en menos; tope que no es absoluto sino relativo, incluso susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo;
- -en todos estos casos, resultaba determinante la actividad probatoria desplegada al efecto, requiriendo una prueba concluyente tendiente a acreditar la confiscatoriedad alegada.

En función de lo expuesto, tuvo por acreditada y sustentada la posición de la actora.

Así las cosas, entendió que en función de las conclusiones alcanzadas debía concluirse que la prohibición de utilizar el mecanismo en cuestión resultaba inaplicable en esos autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar -de acuerdo con esos parámetros- insumía una sustancial porción de las rentas obtenidas por la firma actora y excedía cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

En consecuencia, declaró procedente en el caso, la aplicación del “ajuste por inflación” por el período fiscal correspondiente. que allí se reclamaba.

Desde esta perspectiva, según surge de los parámetros expuestos por el Alto Tribunal, en la medida en que resulte afectado el derecho de propiedad de un contribuyente por verificarse un supuesto de confiscatoriedad, debe considerarse inaplicable la normativa que prohíbe la utilización del mecanismo de ajuste por inflación previsto en el título VI de la ley 20.628.

Y, por ser ello así, resulta que para dilucidar la controversia planteada en autos relativa al ejercicio 2016, debe estarse al resultado de la prueba producida.

En tales condiciones, cabe concluir que la determinación del impuesto con prescindencia del Régimen de Ajuste por Inflación previsto en el Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias excede el límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad. Por lo tanto, y en los términos de la doctrina del Máximo Tribunal en el fallo “Candy”, corresponde declarar que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del título VI de la ley 20.628 para la declaración jurada presentada por la actora por el Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal motivo de la demanda, en la medida en que el impuesto a ingresar insume una porción sustancial de las rentas y excede cualquier límite razonable.

En atención a los fundamentos expuestos, hizo lugar a la demanda interpuesta por BBVA BANCO FRANCES S.A. contra el Fisco Nacional (AFIP-DGI).

Contra dicho pronunciamiento la cuestión pasó en apelación a la Cámara Contencioso Administrativo Federal, quien, en lo que atañe a la cuestión de fondo, resolvió confirmar el pronunciamiento de primera instancia en tanto y en cuanto esta dispuso que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la LIG así como también los arts. 83, 84 y 85 de la misma para la DD.JJ. presentada durante el ejercicio correspondiente, resultaba inaplicable al caso; agregando que tal pronunciamiento se ajusta razonablemente a los términos del fallo dictado en la causa “Candy”.

Dicha sentencia quedó firme por haber desistido el Fisco Nacional del Recurso extraordinario de Apelación interpuesto por su parte.

II - Escenario actual

Tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestros tribunales han centrado el ataque al rechazo del Fisco a practicar el ajuste por inflación impositivo en el derecho de propiedad como límite al poder tributario, pero, en ocasiones, ello resulta insuficiente para declarar la inconstitucionalidad de un impuesto por excesivo monto.

En efecto, la Corte, frente a la invocación con base en dicho argumento ha recurrido a la doctrina de no confiscatoriedad de los impuestos (con fundamento en el derecho de propiedad consagrado por el artículo 17 de la Constitución Nacional) con el objeto de limitar el ejercicio abusivo de la potestad tributaria Estadual. Sin embargo, direccionar la línea argumental hacia el derecho de propiedad puede producir resultados adversos para las pretensiones del contribuyente por la dificultad o imposibilidad de demostrar la circunstancia que el tributo cuestionado absorbe efectivamente una parte sustancial de su riqueza.

De lo dicho se infiere que al deber de contribuir que pesa sobre los particulares no siempre puede oponérsele el derecho a la propiedad como límite, debiéndose invocar otros principios o criterios que mejor realicen el postulado de justicia en la tributación.

III - Principio de capacidad contributiva

En el año 2003 publicamos un trabajo de nuestra autoría en el que, además de defender la virtualidad del principio de no confiscatoriedad como valladar para evitar la no aplicación del ajuste por inflación, expusimos nuestra opinión en el sentido que el ataque a la prohibición puede hacerse también invocando el principio de capacidad contributiva para lograr el mismo propósito.¹

Pasaremos a desarrollar seguidamente una síntesis de nuestra opinión doctrinaria basada en la conculcación del principio de capacidad contributiva.

1. Desarrollo argumental de esta teoría

Los impuestos se establecen a partir de presupuestos de hecho reveladores de capacidad contributiva. Esto es así, atendiendo a consideraciones de tipo económico que apuntan a detraer una parte de la riqueza de los particulares y también, fundamentalmente, a razones jurídico-tributarias que aspiran a respetar el principio de la capacidad contributiva como una manera de garantizar el acatamiento a la directriz conocida bajo la denominación de justicia tributaria. Así, el ejercicio del poder tributario debe quedar sometido a principios de rango constitucional, entre los cuales se cuenta el de justicia tributaria identificado con el de capacidad contributiva, a fin de encauzar dicho poder por el camino de la validez jurídica.

En el derecho privado la “causa” de una obligación se concibe como la razón que fundamenta el poder de la voluntad privada de crear obligaciones.

La cuestión radica en conciliar dicho concepto de causa con la especial naturaleza de la obligación tributaria, cuyo nacimiento no se produce por la voluntad privada sino de la voluntad de la ley. Por aplicación de principios fundamentales del orden jurídico, ninguna obligación existe sin dependencia con algo que la haya originado. La circunstancia de que la

¹ Soler, Oswaldo H., “Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria”, Capítulo XVII, “El ajuste por inflación impositivo. Un instrumento legitimado por la realidad”, Ed. La Ley, año 2003, pág. 225 y ss.

Oswaldo H. Soler y Asociados

obligación tributaria, por su carácter de obligación “ex lege”, no tiene origen en un contrato al que pueda imputarse una determinada causa, ha conducido a sostener que la obligación fiscal tiene su propia causa jurídica y, que en defecto de ésta, la obligación no nacería. La causa, pues, es aquel hecho que tiene la virtualidad jurídica de producir el vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. La causa, razón o fundamento de la obligación tributaria viene a constituirse en una limitación a la potestad tributaria discrecional del Estado.

En el campo tributario, la moderna concepción doctrinaria identifica la causa del impuesto con el principio de capacidad contributiva al cual se lo identifica con el principio de justicia. El adecuado respeto al principio de justicia tributaria es el que determina que el “hecho imponible” esté legitimado por tener fundamento constitucional.

Consecuentemente estarán fundamentados jurídicamente aquellos tributos cuyos hechos imponibles se configuren de tal manera que sometan a imposición a manifestaciones de capacidad económica real.

Entre otras cuestiones, para determinar si un impuesto es justo debemos identificar el hecho imponible desde el punto de vista de su conceptualización jurídica y relacionarlo con la “base imponible” determinada por la ley fiscal, por la necesaria conexión que existe entre ambos institutos.

El principio de capacidad contributiva como derivación del principio de igualdad en la imposición asigna al legislador el deber de actuar conforme al principio de razonabilidad. En lo que atañe a la cuestión que nos ocupa, ello debe ser entendido en el sentido de respetar la necesaria relación entre el hecho imponible y la base imponible del impuesto.

La base imponible representa la dimensión o magnitud del presupuesto objetivo del hecho imponible que el legislador tributario juzgue como determinante de la capacidad contributiva relativa. Debe existir entre la base imponible y el hecho imponible una relación de congruencia que se traduce en que la dimensión económica escogida para cuantificar la obligación tiene que ser un reflejo del hecho generador.

Con relación a ello, cabe recordar la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Venezuela, del 19/9/2007; caso: Cervecería Polar C.A. vs. Municipio Iribarren del Estado Lara: *“A los efectos de verificar la adecuación competencial de un determinado tributo a lo establecido en la Constitución, resulta pertinente analizar su base imponible acudiendo al estudio del hecho generador; ello, con el fin de mantener la armonía y relación que debe existir entre dichos elementos integrantes de la obligación tributaria y respetar su no disociación, así como la naturaleza del tributo”*.

Con relación a la determinación de la base imponible el legislador tiene el límite impuesto por el hecho imponible del gravamen para que el principio de capacidad contributiva no resulte conculcado.

El Impuesto a las Ganancias grava beneficios netos a cuyo efecto permite deducir de los beneficios brutos los gastos necesarios para obtenerlos o, en su caso, para mantener y conservar la fuente.

La ganancia gravada no puede ser otra más que la “neta” pues es la que está en sintonía con el impuesto que, conforme a su naturaleza, debe captar con la imposición a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, que es la que se identifica con el principio de igualdad incluido en el artículo 16° de la Constitución Nacional y reconocido unánimemente por la doctrina tributaria y nuestros Tribunales.

Para el Impuesto a las Ganancias la capacidad contributiva del contribuyente, desde el punto de vista objetivo, está integrada por la riqueza material manifestada a través de la renta obtenida, la cual debe ser representativa de la realidad económica que detenta el contribuyente.

1.2 Ficción

Si la capacidad económica es la aptitud para contribuir y, en virtud de ello, la razón de ser, fundamento o causa que justifica y legitima constitucionalmente al impuesto y, además, es la medida o proporción de cada contribución individual, la pretensión del Fisco de darle virtualidad jurídica al art. 39 de la ley 24.073, implicaría admitir la existencia de una ficción legal devenida en ilegítima.

Cuando la realidad económica demuestra palmariamente que el hecho presumido ha dejado de darse, por haberse modificado sustancialmente el escenario (caso del proceso inflacionario del año 2002 en la Argentina), la *ficción* deja de tener virtualidad jurídica porque siendo, a todas luces, un evento de imposible verificación práctica, sus consecuencias jurídicas pueden ser irreparables. En la *ficción*, especialmente cuando se conoce que ella ya no puede verificarse, no existe acogimiento de una materia o contenido real que se plasma en preceptos legales.

Aún cuando el Estado al crear ficciones tributarias actúa con un amplio poder, el mismo que ostenta cuando crea tributos, la potestad que ejerce no es ilimitada pues su imperio está recortado por las restricciones jurídico-materiales establecidas por la Constitución, las cuales están sistematizadas en los principios que rigen el Derecho Tributario, en especial el de capacidad contributiva como derivación de la igualdad frente al impuesto, que deben ser respetados pues lo contrario conduciría a la inconstitucionalidad de la norma que las establezca. La ficción es inconstitucional cuando no respeta el principio de capacidad contributiva,

La forma y la sustancia del derecho objetivo deben considerarse como pertenecientes al mismo fenómeno, es decir, a la experiencia jurídica en la cual ambos convergen. La idea del derecho no puede ser otra que aquella comprensiva tanto de la forma cuanto del contenido. En tal contexto, la forma no puede apartarse de la sustancia a través de preceptos o de prohibiciones que establezcan un status jurídico que reniegue de la realidad.

El ordenamiento jurídico es necesariamente el reflejo de la vida social y esta, por medio de la política legislativa, condiciona el derecho. Por ello, el derecho es esencialmente receptivo y tiene la virtualidad de imprimirle la forma (impronta formal) a una sustancia representada por la actividad práctica del hombre.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Cuando a través de la ficción el legislador no recepta un hecho de la vida social, no existe acogimiento de una materia o contenido real y por ello le falta la impronta que legitima su inclusión como precepto legal.

El legislador no puede permanecer agnóstico, es decir, apartado del ambiente en que vive y actúa, por cuanto desarrolla una función política y, en tal condición, no podría, sin traicionar su cometido, legislar contra la conciencia social².

Carece de legitimación una norma legal que no se compadezca con esa conciencia social y que, por vía de ficción, negase la realidad, estableciendo preceptos vacíos de contenido, que conculcasen derechos constitucionales como los principios de capacidad contributiva y razonabilidad y al derecho a la propiedad.

Puede afirmarse entonces que, bajo tales condiciones, la *ficción* afecta la seguridad jurídica en razón de que la apariencia de verdad que crea deviene en el cuestionamiento acerca de la certeza del derecho.

El art. 39 de la Ley 24.073 se sancionó en un momento en que las circunstancias macroeconómicas del país y los instrumentos legales implementados por el Estado (v.g. ley de convertibilidad) generaron la firme convicción de que la inflación había sido erradicada en el país. En efecto, así ocurrió durante una década. Pero, es evidente que a comienzo del año 2002 renació el proceso inflacionario con la salida de la convertibilidad, destrozando el escenario en el que campeaba la estabilidad de precios. En el contexto actual es imposible justificar el mantenimiento de un precepto que soslaya una realidad evidente, pues de aceptarse, se estaría convalidando a una norma legal que no recepta los hechos de la realidad del país, que es como decir, que se está legislando en un desierto en el que el elemento del deber-hacer o del deber-abstenerse, que caracteriza al derecho objetivo, es de imposible cumplimiento.

La evidente inadecuación del precepto contenido en el art. 39 de la Ley 24.073, con relación a la realidad que el contribuyente afectado puede acreditar ante la situación de hecho que lo tiene como partícipe, implica que dicho precepto conculca, entre otros, a los principios constitucionales de capacidad contributiva y razonabilidad.

Nótese que no es sólo el derecho de propiedad el que está en entredicho. Lo que cabe cuestionar, además, es la violación del principio de capacidad contributiva. En dicho contexto, lo cuestionable es la interpretación del Fisco acerca de la base a tener en cuenta para gravar la actividad del sujeto pasivo, al no admitir el ajuste por inflación impositivo.

Conclusión

Desde nuestro punto de vista, los contribuyentes que, al calcular el Impuesto a las Ganancias practicando el ajuste por inflación impositivo llegasen a un resultado que no alcanza a cumplir las exigencias de confiscatoriedad reclamadas por la justicia, cuando se invoca la conculcación

² Messineo Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", EJA, Bs.As., T° I, p.24., 1954.

Oswaldo H. Soler y Asociados

del derecho de propiedad, tendrían la opción de acudir al planteo de una acción declarativa de certeza acerca de la inconstitucionalidad que adolece la mencionada norma, con base en la violación del principio de capacidad contributiva, el que no requiere la prueba de la magnitud del quebranto pues la acción transitaría cuestiones de puro derecho.

La pretensión de darle virtualidad jurídica al art. 39 implicaría admitir la existencia de una ficción legal devenida en insostenible, en tanto y en cuanto la misma ya no se adapta a la realidad económica del país y, por ello, la norma en crisis ha perdido la legitimidad que la sustentaba al momento de su sanción legislativa.

En tal contexto, y con fundamento en la violación del principio de capacidad contributiva, la virtualidad jurídica del art. 39 en los casos concretos en que su aplicación distorsione el resultado impositivo, aunque tal desviación no llegue a ser confiscatoria, puede ser objeto de impugnación a través de las acciones judiciales pertinentes.

Va de suyo que, a fin de evaluar la conveniencia de adoptar dicha iniciativa, el contribuyente deberá examinar globalmente su balance impositivo con el objeto de determinar el resultado neto que obtendría de practicar los ajustes en todas y cada una de las situaciones incididas por el efecto inflacionario, previstas en la ley del impuesto, que ameritasen ser ajustadas, y, en el caso que el resultado final de dicho análisis arrojase un efecto neutro, o incrementase la ganancia neta sujeta a impuesto, la interposición de la estrategia señalada carecería de sentido.