

## Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo

**PARTE/S:** Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo  
**TRIBUNAL:** Corte Sup. Just. Nac.  
**SALA:** -  
**FECHA:** 03/07/2009

---

Buenos Aires, 3 de julio de 2009

VISTOS LOS AUTOS:

"Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo"

CONSIDERANDO:

1. Que los antecedentes y circunstancias fácticas de la causa han sido adecuadamente reseñados en los apartados I a IV del dictamen del señor Procurador General de la Nación, a los que corresponde remitirse por razones de brevedad.

2. Que el recurso extraordinario es formalmente procedente toda vez que se ha cuestionado la validez de diversas normas federales bajo la pretensión de ser repugnantes a la Constitución Nacional y el fallo definitivo del Superior Tribunal de la causa ha declarado su inconstitucionalidad [art. 14, inc. 1), L. 48].

3. Que este Tribunal en los autos "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expresó que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 -que sustituyó el texto de los arts. 7 y 10 de su similar 23928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11), de la Constitución.

Con sustento en dicha norma y de conformidad con lo resuelto en otros precedentes (Fallos: 315:158 y 992), en aquella oportunidad se recordó que resultaba indudable la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23928 y que, a partir de este acto, no sólo habían quedado derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación. Por ello, se agregó que la prohibición al reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, tal como ordenan los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es este quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).

En ese contexto, se añadió que 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 24073 y 25561 habían cumplido con el requisito del artículo 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria.

4. Que sin perjuicio de compartir los argumentos del señor Procurador General de la Nación, reseñados en el considerando que antecede, en los autos "Santiago Dugan Trocello SRL" este Tribunal añadió otras consideraciones que corresponde reiterar en esta causa.

En efecto, en el precedente citado, esta Corte señaló que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que "tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable" (arg. de Fallos: 314:424; 320:1166).

5. Que en tales condiciones resulta evidente que la decisión recurrida, al declarar la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, no se ajusta a las pautas expuestas precedentemente.

La escueta fundamentación en la que pretende sustentarse la sentencia apelada no satisface las exigencias requeridas por este Tribunal, máxime cuando, según una inveterada jurisprudencia, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un Tribunal de Justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 303:248; 312:72; 324:920, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 315:923; 328:4542).

Como ya se expuso, en la medida en que las normas cuya validez se debate en la causa han sido dictadas por el órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario -respetándose, incluso, el procedimiento legislativo que estatuye el art. 52 de la norma suprema- no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario.

6. Que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad.

Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas 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).

A partir de lo señalado, puede colegirse, nítidamente, que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica" (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293).

En virtud de lo expuesto y de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), corresponde revocar la sentencia apelada.

7. Que, sentado lo que antecede y como correctamente lo puntualiza el señor Procurador General de la Nación en su dictamen, corresponde examinar los planteos de la actora vinculados con los efectos confiscatorios que, a su juicio, producirían las normas aquí cuestionadas. Ello es así, en la medida en que a pesar de haber resultado vencedora, la actora mantuvo estos argumentos al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen y dichos planteos no fueron tratados por las sentencias de las instancias anteriores (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

Es necesario, entonces, determinar si existe una afectación al derecho de propiedad y, a tales efectos, corresponde reiterar algunas de las pautas jurisprudenciales que esta Corte, desde antiguo, expuso sobre la materia, examinando su concreta aplicación en el sub lite.

El control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho -cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo.

Al respecto, se ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

En ese sentido, el 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).

En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, 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).

8. Que en la presente causa la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un "informe especial de contador público" conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (Anexo "G", fs. 74/85).

Sobre la base de los datos que surgen de sus estados contables (aportados como Anexo "H"), en dicho informe se comparó la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, criterio que, de conformidad con la doctrina de Fallos: 328:2567 no es idóneo, por sí mismo, para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

Sin perjuicio de ello, del mencionado informe también se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir, 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, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.

9. Que cabe agregar, ante las objeciones formuladas por la demandada respecto del mencionado informe pericial, que el Juez de primera instancia ordenó la designación de un experto contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (fs. 266).

En cumplimiento de la tarea encomendada, el perito presentó un informe mediante el cual, luego de realizar diversas consideraciones y en lo que aquí interesa, verificó que la metodología seguida por la empresa respondiera a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico.

A partir de la documentación contable de la sociedad, el experto arribó a resultados que, en líneas generales, coinciden con los expresados por la actora, e incluso consideró que, de aplicarse el ajuste por inflación, el importe que correspondería detraer del resultado sujeto a impuesto era un poco mayor que el señalado en el informe contable que adjuntó la accionante (fs. 302).

Dicha pericia -que no mereció objeciones por ninguna de las partes- permite tener por acreditada la posición de la actora y brinda un acabado sustento a su pretensión.

Ello es así pues cabe reconocer validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencias de conocimientos científicos (Fallos: 319:469; 320:326), circunstancias que, a criterio de este Tribunal, no concurren en el caso.

En efecto, a pesar de que los dictámenes periciales están sujetos -como todo otro elemento probatorio- a la valoración por parte de los jueces (Fallos: 315:2774), si no se observan razones que desmerezcan las conclusiones del informe pericial, corresponde asignarle suficiente valor probatorio (Fallos 329:5157).

10. Que no obsta a lo expuesto la mera circunstancia de que el experto haya omitido "ratificar" o "rectificar" -tal como se le había ordenado a fs. 266- el informe contable acompañado por la actora, así como los porcentajes de la utilidad que absorbería el gravamen sin la aplicación del ajuste por inflación. Ello en tanto el balance presentado por la empresa no ha sido objeto de impugnación por la demandada, debiendo destacarse que en él se consignan tanto las utilidades de la actora como la respectiva previsión para atender al pago del tributo aquí cuestionado, según la ley vigente (fs. 87 y ss., en especial 91 y 98).

Cabe añadir que las impugnaciones que realizó el Fisco a foja 263 vuelta, respecto del informe contable acompañado por la actora -que, contrariamente a lo alegado por la demandada, se encuentra suscripto por un contador público cuya firma fue certificada por el respectivo Consejo Profesional de Ciencias Económicas, según resulta de fs. 79- sólo constituyen meras discrepancias que carecen de un adecuado desarrollo argumental y que, por ende, no son idóneas para restar fuerza de convicción a las probanzas antes referidas.

11. Que resulta evidente que ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar adelante sus cometidos. Dentro de ellos, los tributos establecidos por el Poder Legislativo adquieren primordial relevancia y tienen como lógico correlato el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como surge del artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre -que por expresa previsión tiene jerarquía constitucional [art. 75, inc. 22), CN]-, en cuanto establece que "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

En ese contexto, la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (Fallos: 186:170).

Por ello, en reiteradas oportunidades esta Corte ha señalado que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Fallos: 235:883).

12. Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes.

13. Que en orden a ello, cabe destacar que en el caso, el Tribunal tiene especialmente en consideración que se trata de un ejercicio -el correspondiente al año 2002- signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país, que fue reconocido por el Tribunal en oportunidad de pronunciarse en Fallos: 328:690, 329:5913 y 330:855. Esta situación trajo aparejados importantes cambios económicos que se tradujeron, entre otros aspectos, en el abandono de la ley de convertibilidad y la consecuente variación en el poder adquisitivo de la moneda. Asimismo, la crisis se vio reflejada en los índices de precios, tanto a nivel mayorista como a consumidor final, cuyos porcentajes acumulados en ese año ascendieron a un 117,96 % y 40,9%, respectivamente (cfr. cifras oficiales publicadas por el INDEC).

14. Que como ya se ha señalado, si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (cfr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.

15. Que de acuerdo con dichas pautas, y en virtud de las conclusiones arribadas en los considerandos 8 y 9 del presente decisorio, cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que 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, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

En consecuencia, corresponde declarar procedente en el caso, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal correspondiente al año 2002, que aquí se reclama.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, sin perjuicio de lo cual se hace lugar a la acción de amparo deducida en los términos del considerando 15 del presente. Costas por su orden en atención a la complejidad jurídica del tema en debate y la forma en que se resuelve. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

CONSIDERANDO:

1. Que comparto lo expresado en los considerandos 1 a 6 -inclusive- del voto de la mayoría del Tribunal, cuyo contenido doy por reproducido a fin de evitar una innecesaria reiteración.

2. Que, según resulta de lo allí expuesto y, en especial, de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), las normas impugnadas son, en su génesis y contenido, constitucionalmente válidas y sólo podría prescindirse de la aplicación de aquellas al caso particular, ante la demostración de su manifiesta e indudable incompatibilidad con la cláusula constitucional invocada.

3. Que, en tanto la actora fundó su postura -sustancialmente- en la confiscatoriedad que le atribuye a las normas cuestionadas, corresponde examinar tal planteo pues, como lo ha señalado el señor Procurador General en su dictamen, si bien aquella parte resultó vencedora en las instancias anteriores, mantuvo sus argumentos -que no fueron tratados por los jueces de

grado- al contestar el traslado del recurso extraordinario (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

4. Que, es importante recordar que, la actora inició este amparo con el objeto de obtener la declaración de inconstitucionalidad de toda norma -en especial, el art. 39 de la L. 24073, el art. 4 de la L. 25561 y el art. 5 del D. 214/2002- que impida contemplar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal finalizado el 31/12/2002, el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el Título VI y las previsiones de los artículos 83 y 84 de la ley 20628 (t.o. 1977 y sus modif.) pues, según lo expresó, si el incremento patrimonial ocurrido entre el inicio y el cierre del ejercicio fiscal no es medido sobre la base de valores homogéneos, el tributo no recaería sobre la renta real o la mayor riqueza obtenida, sino sobre una renta ficticia resultante del mayor valor nominal atribuido a los bienes al cierre del ejercicio, por efecto de la inflación.

En consecuencia, la pretensión de la actora ha sido que la "tasa" del 35% prevista por el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias -cuya constitucionalidad no cuestionó-, sea calculada sobre el resultado impositivo ajustado conforme a aquel mecanismo de la ley del impuesto a las ganancias vigente antes del dictado de la ley 24073, y no sobre el "balance impositivo histórico", esto es, sin el ajuste por inflación, puesto que de no ser así, la imposición absorbería el 62% de las utilidades reales sujetas a impuesto, el 55% del resultado contable, o bien, el 32% del patrimonio neto de la sociedad (ver, entre otras manifestaciones, las de fs. 157/158, 395/399, o los cálculos acompañados por la actora a fs. 80/81).

5. Que, en este sentido corresponde señalar que, una invariable jurisprudencia del Tribunal ha establecido que, para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 248:285; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Sin embargo, se ha puntualizado que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 314:1293; 322: 3255), y que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar que un impuesto es confiscatorio o no, "...no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes" (Fallos: 160:247).

En el mismo orden de ideas, el Tribunal ha afirmado que, en razón de las variables circunstancias del país -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, o bien, de la vinculación directa o indirecta del contribuyente con el país donde la riqueza tiene su asiento o la ganancia es obtenida, pueden justificar que la determinación del límite varíe, en más o en menos. Salvo el supuesto en el que el monto de los gravámenes comporte prácticamente el aniquilamiento de la propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos, el límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo, y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:1208; ver también Fallos: 210:855).

Cabe recordar, también, que en ciertas materias desde antiguo el Tribunal ha establecido el 33% como tope de la presión fiscal, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del artículo 17 de la Constitución, pero, según lo señaló, dicho límite no podía erigirse "...en un parámetro de rigidez insuperable..." (ver Consid. 25, del voto de la mayoría en el caso registrado en Fallos: 318:676).

En particular, y sólo a título de ejemplo, corresponde señalar que tal pauta fue mantenida de manera constante en materia de imposiciones inmobiliarias (Fallos: 196:122; 209:114 y 200; 210:172 y 310; 220:322; 236:22) y aun así, lo ha sido sobre la base de exigencias muy precisas para determinar la utilidad sobre la que se calcularía aquella alícuota, como lo son, el hecho de considerar el valor real del inmueble y no su valuación fiscal, o bien, la capacidad productiva posible o potencial del bien, según una racional explotación de este (Fallos: 239:157; 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre otros); también se acudió a aquella regla en el caso del impuesto sucesorio (Fallos: 234:129; 235:883), del impuesto provincial que recaía sobre los honorarios devengados en juicio (Fallos: 220:699), de la contribución de mejoras, al aceptarse su constitucionalidad cuando aquella "apenas" excede del 33% del valor de la propiedad después de ejecutada la mejora (Fallos: 210:351), y más recientemente, entre otros, al examinar la validez de la tasa creada por la ley 25085 (Fallos: 327:2293), o al considerar inconstitucional la norma del derecho laboral, que reduce en más de dicho porcentaje la base salarial, a los fines de calcular la indemnización por despido sin justa causa (Fallos: 327:3677, Consid. 11).

6. Que esta Corte ha puesto especial énfasis en señalar que debe existir una prueba concluyente a cargo de quien alega la confiscatoriedad del gravamen. Prescindir de ella importa tanto como dejar a la acción sin fundamento, puesto que priva al Tribunal del elemento de juicio primordial y necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto sobre el rendimiento de la propiedad que lo soporta (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293).

Por su nitidez, resulta pertinente reproducir lo dicho por el Tribunal en este sentido: "La presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria 'tan clara y precisa como sea posible' y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el poder legislativo en virtud de sus facultades no discutidas, 'cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos', ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen..." (ver Fallos: 207:238 -el resaltado no pertenece al texto- y Fallos: 322:3255).

Estos principios son particularmente aplicables al caso, en especial, si se repara en que, como lo ha señalado el Tribunal en el fallo "Dugan Trocello", lo relativo al procedimiento para determinar la renta sujeta al impuesto a las ganancias -y la ponderación del respaldo documental en que aquel se sustenta- es una materia compleja, circunstancia que también fue tenida en cuenta al examinar con estrictez la prueba pericial rendida en el caso registrado en Fallos: 320:1166.

7. Que, en el sub examine, la actora ofreció como prueba un "Informe Especial de Contador Público" identificado como "Anexo G", elaborado sobre la base de los Anexos I, II, III y IV que preparó aquella y que se adjuntaron al informe (fs. 73/85), y el "Balance Contable de Ejercicio" identificado como "Anexo H", correspondiente al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2002 y finalizado el 31 de diciembre del mismo año (fs. 86/114). También se acompañó a la causa el "Informe de los Auditores" de fojas 115/116.

En el Anexo 1 del "Informe Especial de Contador Público" se consignan los siguientes datos: a) cuál es el monto del impuesto a ingresar (\$ 3.277.377) si es determinado sobre el "resultado impositivo histórico" del período fiscal 2002 (\$ 9.363.935); b) cuál sería el monto del impuesto a ingresar (\$ 1.851.401) si se lo determinara sobre el "resultado impositivo ajustado por inflación" (\$ 5.289.718); c) cuáles son los montos del "resultado contable ajustado por inflación" (\$ 5.960.624); del "ajuste por inflación impositivo" (\$ 3.517.548); de la "reexpresión de amortización de los bienes de uso" (\$ 556.669) y del "patrimonio neto de la sociedad al 31/12/2002" (\$ 10.379.131); d) cuál es la alícuota establecida por la ley del impuesto a las ganancias (35%) y cuáles serían las "alícuotas efectivas" del impuesto a ingresar si este fuese determinado sobre el "resultado contable ajustado por

inflación" (55%) o sobre el "resultado impositivo ajustado por inflación" (62%). Finalmente, también figuran en aquella enumeración, las siguientes cifras: el porcentaje en que el "impuesto histórico" supera al impuesto "ajustado por inflación" (77%) y la comparación entre el porcentaje que representa el impuesto calculado con el ajuste por inflación sobre el "patrimonio neto de la sociedad" (18%) o calculado sin el ajuste por inflación (32%) (ver el cuadro de fs. 80/81).

En el Anexo II de aquel informe se describe el "cálculo del ajuste por inflación impositivo" realizado al 31/12/2002 (fs. 82/83); en el Anexo III se describe la "determinación del resultado impositivo al 31/12/2001" (fs. 84) y en el Anexo IV, la "determinación del resultado impositivo histórico al 31/12/2002" (fs. 85).

8. Que, ante las objeciones formuladas por la demandada (fs. 263 vta.) y "conforme lo manifestado por el amparista a foja 210, punto VII de la Prueba", el Juez de primera instancia ordenó la designación de un perito contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado...", esto es, el identificado como "Anexo G" (ver fs. 266).

Aquel profesional presentó el informe pericial de fojas 298/302, que no fue objetado por las partes (ver fs. 303 a 306), y que está integrado del siguiente modo:

a) una primera parte, en la que bajo el rótulo de "Marco Referencial", el perito se explayó acerca del contexto económico existente a fines del año 2001 y comienzos del siguiente; de la normativa referente al ajuste por inflación, y de su postura favorable a la aplicación de aquel ajuste, con sustento en la jurisprudencia y la doctrina que citó (fs. 298 a 301).

b) una segunda, titulada "Análisis de la valoración cuantitativa", en la que el perito, después de señalar la documentación que examinó, expresó que "...esta pericia se avocó a verificar que la metodología utilizada por la empresa, responda ... (a la establecida) por la ley del impuesto a las ganancias, en su Título VI, artículo 94 y siguientes, tanto en lo relativo al denominado ajuste estático como al dinámico". "Como consecuencia de lo expuesto precedentemente, y teniendo en cuenta la información presentada, surge que (el) monto por ajuste por inflación que le correspondería aplicar a la empresa en su liquidación de impuesto a las ganancias asciende a \$ 3.950.627,86...", cuyo procedimiento de cálculo detalló a continuación (ver fs. 301/302).

9. Que, según resulta claramente de lo reseñado precedentemente, el perito se expidió únicamente sobre el contenido de uno de los anexos del informe contable acompañado por la actora (el Anexo II) y, en consecuencia, efectuó "el cálculo del ajuste por inflación impositivo" correspondiente al ejercicio fiscal 2002. Para así hacerlo, sobre la base de considerar el total del activo contable y el total del pasivo contable correspondientes al 31 de diciembre de 2001, calculó los ajustes que detalló a foja 302 y arribó a un resultado semejante -incluso más elevado- que el expuesto en aquel Anexo, pues para la actora el monto del ajuste total por inflación arrojaría una suma de \$ 3.517.547,59, y para el perito dicho importe alcanzaría la suma de \$ 3.950.627,86.

En consecuencia, de aquella tarea del perito sólo puede extraerse como conclusión cuál sería el monto del ajuste por inflación que la actora podría detracer de su liquidación del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2002, si se aplicase la metodología de ajuste prevista en la ley del impuesto a las ganancias, vigente antes del dictado de las normas cuya constitucionalidad impugna. Por el contrario, nada resulta -ni es posible inferir- acerca de los restantes datos y cálculos que contiene el informe contable presentado por la actora, cuya ratificación o rectificación dispuso el juez de la causa (ver, en especial, el Anexo I y el último párrafo del informe a fs. 78/79). Dicha información pretendió demostrar que si la liquidación del impuesto no contempla aquel mecanismo de ajuste por inflación, la alícuota del impuesto a ingresar no sería, en verdad, el 35% de la ganancia neta sujeta a impuesto, como lo ordena la ley, sino que importaría una absorción de la renta del orden del 62% o del 55% (en el primer caso, esto ocurriría, al relacionar el monto del impuesto liquidado a valores históricos, con el monto del "resultado impositivo ajustado por inflación", y en el segundo caso, al relacionar el mismo monto, con el "resultado contable ajustado por inflación"), o bien, implicaría una afectación del 32% del patrimonio neto de la sociedad.

En particular, corresponde señalar que el informe pericial tampoco se expidió sobre el Anexo IV del informe contable que contiene la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2002 realizada por la actora, sin contemplar el ajuste por inflación, mediante la que se arribó al llamado "resultado impositivo histórico", y sobre este, aplicando la alícuota del 35%, se calculó el impuesto a valores históricos (el importe de dicho resultado se estableció en \$ 9.363.934,84, y el del impuesto a ingresar en \$ 3.277.377,19).

La mencionada omisión del informe pericial es relevante porque se trata de datos que la actora utilizó para fundar su tesis, de la siguiente manera: a) del primer importe restó el cálculo del ajuste por inflación y obtuvo una ganancia neta sujeta a impuesto menor sobre la que, según sostuvo, debía calcularse el impuesto a ingresar; b) relacionó esa ganancia así "ajustada" con el segundo importe, esto es, el del impuesto determinado a valores históricos, para sostener que, en ese caso, la alícuota real del tributo a ingresar no sería el 35% sino el 62% (ver Anexo 1 del informe contable). Asimismo, el procedimiento de determinación impositiva descripto en el Anexo IV de aquel informe -que es de naturaleza compleja-, implicó adicionar una serie de conceptos que establece la ley del impuesto a las ganancias, y detracer otros, del "resultado contable histórico" que allí se indica, cuyo importe, por lo demás, no resulta del balance acompañado a la causa como Anexo H del informe contable, puesto que este no ha sido confeccionado en moneda histórica sino constante (ver fs. 85; balance de fs. 86/114, en especial, fs. 96 y fs. 75, párrafo cuarto).

En consecuencia, tratándose de datos cuya constatación exigiría el examen del correspondiente respaldo documental, no podía ser soslayada la opinión técnica si, como fue ordenado por el Juez de la causa, el perito debía corroborar o rectificar la información contenida en el informe contable que la demandada impugnó (fs. 266).

10. Que, por lo tanto, aun en la hipótesis de que se aceptase el razonamiento propuesto por la actora con el objeto de demostrar la confiscatoriedad del impuesto (ver Consid. 4 de esta sentencia), las omisiones de la prueba pericial precedentemente señaladas, impiden tener por cumplidos los recaudos señalados en el considerando 6 de la presente, acerca de que debe colectarse una prueba "clara y precisa" o "concluyente", y obstan al progreso de la demanda. En efecto, tal como fuera señalado por el Tribunal, esa solución debe imponerse si existe una omisión de pronunciamiento por parte del perito sobre ciertos puntos requeridos, que no fue observada en su oportunidad, y que ha permitido que el juicio llegara a sentencia con una notoria insuficiencia de prueba (Fallos: 220:1082).

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se hace lugar al recurso extraordinario se revoca la sentencia y se rechaza la acción de amparo promovida. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

*ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI*

Suprema Corte:

I. El juez federal (subrogante) de Catamarca hizo lugar a la presente acción de amparo (fs. 307/310) y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073, del artículo 40 de la ley 25561, del decreto 214/2002 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo (arts. 94 y concs., del impuesto a las ganancias, L. 20628 -t.o. en 1997 y sus modif.-). Asimismo, ordenó a la AFIP-DGI recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo, aclarando que lo decidido en autos no implicaba abrir juicio alguno sobre las operaciones contables ni el contenido de las declaraciones juradas de la actora.

Para así resolver, estimó que la vía del amparo resulta apta para tratar la cuestión debatida, ya que el artículo 43 de la Carta Magna, tras la reforma de 1994, creó un amplio ámbito de tutela de las acciones, otorgando derecho a toda persona a un recurso sencillo y rápido para preservar sus derechos y garantías vulnerados.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que el artículo 39 de la ley 24073 estableció un límite a la actualización de valores en la base imponible del impuesto a las ganancias, fijando los vigentes a marzo de 1992. Durante la etapa de la convertibilidad, con estabilidad monetaria y de precios, el ajuste por inflación impositivo era ilegal y, además, innecesario. En cambio, perdida dicha estabilidad, sumido el país en una situación de emergencia económica y social, devaluada drásticamente la moneda nacional y sobrevenido un período inflacionario que sobrepasó el 150% en el año, debía exigirse del Estado un acompañamiento legislativo para dar respuesta al problema planteado con respecto al tributo aquí discutido, para evitar una grave afectación de los principios de equidad, razonabilidad y del derecho de propiedad.

Adujo que, en tal contexto fáctico y normativo, la falta de aplicación del ajuste provoca una situación que hace que la actora "deba responder, ya no con las ganancias, sino con el patrimonio lo que implica una grave afectación al derecho de propiedad garantizado por la Constitución y por el Pacto de San José de Costa Rica y constituye una violación a los principios elementales que hacen a la materia impositiva, esto es, no confiscatoriedad, reserva de la ley, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad".

Hizo mención también del informe del perito contador designado de oficio en autos (fs. 298/302), en cuanto este se expidió "...en sentido favorable a la aplicación del ajuste por inflación en los estados contables del período que comprende la presente causa", y dejó constancia del efecto generado por el proceso inflacionario. Agregó citas de precedentes de otros tribunales federales sobre la materia en cuestión y concluyó haciendo lugar a la presente acción.

II. A fojas 341/346, la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán confirmó la sentencia de la instancia anterior.

Para así decidir, el a quo expresó que el país atravesó una situación de emergencia que obligó al Estado a arbitrar los medios económicos necesarios para superarla, pero sin menoscabar por ello los derechos de los particulares. Entendió que las circunstancias que habilitaron al legislador a suspender el ajuste por inflación impositivo a partir de 1991 desaparecieron por completo tras la pérdida de la estabilidad económica, por lo que el resurgimiento de un período de alza de precios de magnitud considerable dejó de justificar tal suspensión. En otros términos, indicó que es irracional hacer coexistir la inflación con una norma que, precisamente, está fundada en su inexistencia.

En lo que hace a la situación de la actora, expresó que sus bienes de cambio se valúan según valores corrientes, por lo que la falta de reconocimiento del componente inflacionario en su tasación por parte de las autoridades podría llevar a gravar una utilidad ficticia y afectar, en consecuencia, el capital mismo de la empresa.

Señaló que el informe pericial no fue objeto de impugnación por la demandada, y que en él "se hace referencia a la realidad económica imperante en el país a partir de principios de 2002, fecha en la que se produce la salida intempestiva del proceso de convertibilidad, con modificación del tipo de cambio, lo que origina la aparición del fenómeno inflacionario, que produce modificaciones en el patrimonio de cualquier ente", agregando que aparecieron diferentes mecanismos de ajuste para evitar inequidades e injusticias, motivo por el cual el técnico designado se expidió en forma favorable a la realización del ajuste solicitado.

III. A fojas 351/373 vuelta, luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.

En primer lugar, adujo que la sentencia resulta arbitraria al admitir el cauce procesal propuesto por la actora, el cual no resulta apto para tratar un tema como el de la presunta inconstitucionalidad de la suspensión del ajuste por inflación impositivo, dado que, por un lado, el impuesto a las ganancias conlleva una declaración con un alto grado de complejidad y, por otro, que esta se confecciona con datos provistos por el propio contribuyente sin que puedan ser verificados por el Fisco sino a través de un procedimiento de fiscalización, a fin de apreciar si se encuentran o no respaldados por el debido soporte documental.

Dentro de ese orden de ideas, expresó que el contribuyente debió haber realizado sus declaraciones juradas con la corrección pretendida y, tras un procedimiento determinativo de oficio, plantear la cuestión por la vía del artículo 76 de la ley de procedimiento tributario. Adujo que, al no estar la actora bajo un procedimiento de fiscalización, carece de un daño inminente que habilite la vía del amparo.

Con relación al fondo del asunto, indicó que la ley 25561 mantuvo suspendido el ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias, tal como lo había ordenado el artículo 39 de la ley 24073. En tales condiciones, pretender que la AFIP acepte las liquidaciones del tributo con la corrección mencionada involucra una violación a la legalidad vigente, a la vez que configura un atentado contra el principio de división de poderes.

Agregó que si bien durante el 2002 el país sufrió una serie de modificaciones en las variables económicas, como también la ruptura de la paridad cambiaria con la divisa de los Estados Unidos de Norteamérica, no puede decirse que la alteración en los precios relativos de determinados bienes y servicios sea, técnicamente, "inflación", entendida esta como una tendencia constante al alza del nivel general de precios. Además, indicó que los mencionados desajustes se circunscribieron a ciertos precios y fueron limitados en el tiempo.

Añadió que el pronunciamiento resulta lesivo del principio de igualdad en materia tributaria, puesto que crea una excepción al aplicar la ley a favor del amparista, frente a quienes han pagado el impuesto como manda la ley.

Sobre el alcance confiscatorio de la gabela alegado por el contribuyente, indicó que no se trata de un tema abstracto, sino de una cuestión de hecho y prueba que en autos no ha sido demostrada ni tratada como corresponde, a la luz de la clara doctrina del Tribunal. En tal sentido, subrayó que el peritaje de fojas 298/302 no se expidió sobre la supuesta confiscatoriedad de la

liquidación del gravamen sin aplicar el ajuste por inflación, ya que no determinó el probable daño patrimonial alegado por la actora.

Por tales razones, al considerar que la sentencia se aparta con prescindencia absoluta de las normas que rigen el caso, la tachó de arbitraria, a la vez que consideró que hay gravedad institucional ya que lo allí decidido incide en la normal y tempestiva percepción de las rentas públicas.

IV. A foja 408, el a quo concedió el recurso extraordinario en cuanto a la interpretación de leyes federales pero lo rechazó en la parte referida a la arbitrariedad que le endilgaba a la sentencia, sin que la demandada haya interpuesto recurso de queja.

V. Estimo que el recurso interpuesto es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales y la decisión definitiva del Superior Tribunal de la causa ha sido adversa a la pretensión que la recurrente fundó en ellas [art. 14, inc. 3), L. 48].

VI. Aquí se trae nuevamente ante los estrados de Vuestra Excelencia la discusión sobre la validez de los artículos 39 de la ley 24073, 4 de su similar 25561 y 50 del decreto 214/2002, como asimismo de toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 10 de enero y el 31 de diciembre de 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo", previsto en el Título VI de la ley 20628 (t.o. en 1997 y sus modif., arts. 94 y conchs. de la ley del tributo).

Este Ministerio Público tuvo ocasión de estudiar ese plexo normativo en oportunidad de dictaminar in re "Santiago Dugan Trocello SRL y Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía" (Fallos: 328:2567). Allí expresó, en conceptos que hizo suyos el Tribunal, que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 -que sustituyó el texto de los arts. 70 y 10 de su similar 23928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11), de la Constitución.

Vuestra Excelencia ya había dejado sentado, en los precedentes de Fallos: 315:158 y 993, con idéntico sustento normativo de raigambre constitucional, que resultaba indudable la competencia del legislador nacional para dictar la ley 23928 y que, a partir de este acto, no sólo habían quedado derogadas las disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación de la moneda, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación. Además, prohibir el reajuste de los valores como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, tal como ordenan los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es este quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (cfr. Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).

Hay dos órdenes de razones más que fueron expresados en ese precedente y que, en mi opinión, deben ser enfáticamente remarcados aquí, por su importancia a la hora de decidir la suerte del sub lite.

En primer término, que 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 mismo legislador, que es el único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de tributos (cfr. doctrina de Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre muchos otros). Además, tales leyes han cumplido con el requisito del artículo 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria.

Y, en segundo lugar, que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse. Desde antiguo ha dejado sentado Vuestra Excelencia que este órgano del Estado "es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos" (Fallos: 100:51, doctrina reiterada en Fallos: 153:46; 166:383; 171:390; 188:105; 318:676, entre otros). Con mayor énfasis aún, ya había precisado que "existiendo la facultad de legislar en el Congreso, corresponde a este apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes que dictare, siendo todo lo referente a la discreción con que hubiere obrado el cuerpo legislativo ajeno al poder judicial, que no tiene misión sino para pronunciarse de conformidad a lo establecido por la ley, y aun en la hipótesis de que se arguyera o pretendiera que la ley es dura o injusta" (Fallos: 68:238, 295).

Bajo mi óptica, han de entenderse dirigidos a cuestionar tal extremo los argumentos de la actora, recogidos por el a quo, que -en síntesis- se centran en criticar la falta de homogeneidad de la norma tributaria, en cuanto si bien pretende gravar ganancias reales, al no corregir los efectos causados por la inflación, puede recaer sobre ingresos ficticios o meramente contables. Tales argumentaciones, en mi parecer, quedan fuera de la órbita de análisis de los magistrados.

Así las cosas, es mi opinión que el cuestionamiento de la demandante al conjunto de normas enjuiciado en el sub lite no es atendible ni por alegarse un vicio de origen ni tampoco uno sobreviniente por el solo hecho del resurgimiento de la inflación. Por el contrario, aquel únicamente puede apoyarse en el apartamiento o violación de los principios garantizados por nuestra Carta Magna.

Esta última cuestión, necesariamente, ha de involucrar un acabado examen de las normas impugnadas desde la perspectiva de su aplicación al caso particular llevado ante los jueces (Fallos: 315:923; 321:441) pues, como tiene dicho el Tribunal, quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166).

En este orden de ideas, no ha de olvidarse que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerada ultima ratio del orden jurídico (Fallos: 302:457), y que exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166).

En tales condiciones, debo poner de manifiesto que el pronunciamiento recurrido, al hacer lugar a la acción de amparo y declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, ancló su razonamiento en dos argumentos: por una parte, en que el advenimiento de un período de fuerte inflación torna injustificadas las causas que llevaron a suspender el ya citado mecanismo de ajuste; y, por otra, en la mera posibilidad de que la falta de reconocimiento del componente inflacionario en su tasación por parte de las autoridades "podría ocasionar la gravabilidad de ganancias ficticias", agregando que esa carencia de actualización del valor de los bienes "podría estar gravando, aparentemente, una utilidad producida por inflación y en consecuencia, el capital de la empresa". A la luz de lo señalado, se desprende sin hesitación que tal conclusión no resulta correcta, desde la perspectiva antes expuesta por este Ministerio Público, y compartida por Vuestra Excelencia en la causa de Fallos: 328:2567 que aquí reitero y, por ende, la sentencia de fojas 341/346 debe ser revocada.

VII. Arribados a este punto, corresponde tratar las argumentaciones traídas por la actora, relativas a la crítica que, con base en el principio de no confiscatoriedad tributaria, ha endilgado a las normas impugnadas. Ello es así, conforme a la doctrina que

establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear o mantener, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en las etapas anteriores, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravios desde el punto de vista procesal (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros)

La condición exigida se halla cumplida en el sub lite, pues Candy SA, al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen, mantuvo estos argumentos que no fueron tratados por las sentencias de las instancias anteriores (cfr. pto 4.6 "principio de no confiscatoriedad", fs. 395 y ss., en especial 397 vta.).

En mi opinión, tales argumentos ponen la cuestión en debate en su recto quicio: las normas impugnadas son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que, en la especie, se demuestre su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios en el patrimonio o la renta del contribuyente.

En esta línea, es inveterada jurisprudencia del Tribunal que la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre muchos otros).

Dentro de esta doctrina, adquiere particular relieve el aspecto probatorio, que no debe soslayar quien pretenda resultar exitoso al impugnar un tributo tildándolo de confiscatorio. En efecto, ha dicho Vuestra Excelencia que "la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el Poder Legislativo en virtud de facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquel" (Fallos: 207:328; 220:1082; 322:3255, entre otros).

Por ende, se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Observo que, en autos, la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un "informe especial de contador público" conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (Anexo "G", fs. 74/85) . Allí, con base en los datos que surgen de sus estados contables (aportados como Anexo "H"), realiza, entre otras comparaciones, unas entre el tributo que resulta a pagar -calculado "con" y "sin" utilizar el mecanismo del Título VI de la ley de gravamen- y el resultado contable del ejercicio, ajustado este por inflación.

Cuando la AFIP impugnó esta prueba (ver pto. VII de su libelo de fs. 253/265), el Juez de primera instancia ordenó -de conformidad con lo manifestado por la actora a fs. 210- la designación de un perito contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (ver auto de fs. 266). Cabe poner de relieve que esa parte no cuestionó, en momento alguno, esta resolución en cuanto tuvo por impugnada la prueba ofrecida.

Más adelante, a fojas 298/302, el perito presenta su informe, el cual contiene dos secciones claramente diferenciadas. En la primera, a la que denomina "marco referencial", realizó un relato de las normas involucradas en la litis, de la posición tomada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas sobre la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, y sobre cierta doctrina y alguna jurisprudencia de tribunales inferiores relativas al tema aquí discutido.

En la segunda sección, titulada "Análisis de la valoración cuantitativa", únicamente se circunscribió a verificar que la metodología seguida por la empresa respondía a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico, arribando a resultados más o menos similares a los expresados por la actora en su demanda.

También debo poner de relieve que este informe no fue impugnado por la demandada ni por la actora, aun cuando el profesional actuante omitió "ratificar" o "rectificar" -tal como se le ordenó a fs. 266- los demás extremos indicados por la amparista en el informe contable que acompañó a fs. 74/85, en especial, aquellos referidos al porcentaje de la utilidad absorbido por el gravamen sin aplicación del ajuste.

En estas condiciones, determinar si, en el caso de autos, se torna confiscatorio el gravamen que debe oblar la actora con aplicación de las normas que impugna remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema este que resulta ajeno a mi dictamen, el que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas (conf. criterio de este Ministerio Público, expresado en los dictámenes producidos en las causas de Fallos: 321:2501 y 322:3255, entre otros).

VIII. Por lo hasta aquí expuesto, me limito a opinar que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y, en caso de que Vuestra Excelencia considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora, rechazar la demanda.

Buenos Aires, 20 de marzo de 2007

*ESTEBAN RIGHI*