

Buenos Aires, 3 de julio de 2009.

Vistos los autos: "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo".

Considerando:

1º) 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.

2º) 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. 1º, ley 48).

3º) Que este Tribunal en los autos "Santiago Dugan Trocello S.R.L." (Fallos: 328:2567), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expresó que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4º de la ley 25.561 -que sustituyó el texto de los arts. 7º y 10 de su similar 23.928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 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 23.928 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 éste 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 24.073 y 25.561 habían cumplido con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria.

4º) 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 S.R.L." 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 compulsas 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).

5º) 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 reiterada 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 éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152).

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 S.R.L." (Fallos:

328:2567), corresponde revocar la sentencia apelada.

7º) 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 deter-

minadas 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).

8º) 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 31/12/02 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 éstos que excederían los límites razonables de imposición.

9º) 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 insuficiencia 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 siguientes, en especial 91 y 98).

Cabe añadir que las impugnaciones que realizó el Fisco a fs. 263 vta. 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, Constitución Nacional)-, 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 (confr. cifras oficiales publicadas por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos).

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 (confr. 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 8º y 9º 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.

ES COPIA

DISI-//-

-//-DENCIA 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 S.R.L." (Fallos: 328:2567), las normas impugnadas son, en su génesis y contenido, constitucionalmente válidas y sólo podría prescindirse de la aplicación de aquéllas 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 ley 24.073, el art. 4° de la ley 25.561 y el art. 5° del decreto 214/02— 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 arts. 83 y 84 de la ley 20.628 (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 art. 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 24.073, 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 substancia 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 art. 17 de la Constitución, pero, según lo señaló, dicho límite no podía erigirse "...en un parámetro de rigidez insuperable..." (ver considerando 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 aún así, lo ha sido sobre la base de exigencias muy precisas para deter-

minar 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 éste (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 aquélla "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 25.085 (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, considerando 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 aquél se sustente- es una materia compleja, circunstancia que también fue tomada 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 aquélla 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 fs. 115/116.

En el Anexo I 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 éste 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 fs. 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 fs. 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 exployó 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, art. 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 fs. 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 detraer 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 éste, 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 I del informe contable). Asimismo, el procedimiento de determinación impositiva descrito 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 detraer 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 éste 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 considerando 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.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **AFIP - DGI**, representado por el Dr. **Humberto Pedro Cuello**.

Traslado contestado por **Candy S.A.**, representada por el Dr. **Luis Adolfo Sarmiento**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Federal de Catamarca**.