

**EL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO  
UN INSTRUMENTO LEGITIMADO POR LA REALIDAD<sup>1</sup>**

**Oswaldo H. Soler**

A raíz de la situación actual en materia inflacionaria a recobrado vigencia la cuestión relativa al ajuste por inflación impositivo previsto en la ley del Impuesto a las Ganancias.

Así, hemos creído oportuno reproducir un trabajo dado a conocer por el Estudio en el mes de abril del año 2003 (Capítulo A del presente informe). Hemos incorporado a él jurisprudencia posterior que avala la legitimidad de la aplicación del ajuste.

**A. Situación de los regímenes de actualización en la ley del impuesto a las ganancias.**

Es por todos conocida la disparidad que ofrece el actual escenario inflacionario del país frente a la aplicación de la norma legal que suspendió la aplicación de las actualizaciones impositivas a través del mecanismo dispuesto por el art. 39 de la Ley N° 24.073, que determinó que “a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive.” Quedan comprendidos en el precepto indicado, pues, el ajuste por inflación previsto en el Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias, así como el resto de los ajustes incorporados en la ley del mismo gravamen (valuación de inventarios, enajenación de bienes muebles e inmuebles, marcas, patentes, acciones, participaciones sociales, señas o anticipos que congelen precios, amortizaciones).

En lo que atañe al Impuesto a las Ganancias, la evidente falta de adecuación del mecanismo adoptado por el art. 39 de la Ley N° 24.073 a la realidad económica actual, deviene en la consecuencia que su aplicación podría importar en determinados casos la conculcación lisa y llana del principio de la capacidad contributiva como derivación de la garantía constitucional de la igualdad de la carga tributaria y del derecho de propiedad amparado por nuestra Constitución Nacional, cuando los balances impositivos no reflejen, por aplicación de dicho artículo, el resultado compatible con la capacidad contributiva del contribuyente, al no practicarse el ajuste que contemple el efecto inflacionario.

En tal contexto, en nuestra opinión, el contribuyente tiene derecho a practicar el ajuste

---

<sup>1</sup> Informe elaborado por el Dr. Soler de fecha Abril de 2003.

por inflación impositivo pues, de otro modo, vería conculcado sus derechos constitucionales.

Pasaremos a exponer los fundamentos teóricos que, a nuestro juicio, avalan el criterio indicado.

## 2. Causa de la obligación tributaria

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

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

La cuestión radica, entonces, en conciliar dicho concepto de causa con la especial naturaleza de la obligación tributaria, cuyo nacimiento no se produce por la voluntad privada sino de la voluntad de la ley.

El núcleo del asunto consiste en averiguar si es suficiente que se verifique el supuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación tributaria o es necesario, además, que exista una causa que dé origen a dicha obligación o, en otras palabras, indagar acerca de las razones que han inspirado al legislador para elegir o seleccionar determinados supuestos de hecho para que sean determinantes del nacimiento de la obligación tributaria.

Por aplicación de principios fundamentales del orden jurídico, ninguna obligación existe sin dependencia con algo que la haya originado. Esto, sumado a la circunstancia de que la obligación tributaria, por su carácter de obligación "ex lege", no tiene origen en un contrato al que pueda imputarse una determinada causa, ha conducido a buena parte de los especialistas a sostener que la obligación fiscal tiene su propia causa jurídica y, que en defecto de ésta, la obligación no nacería.

La causa, pues, es aquel hecho que tiene la virtualidad jurídica de producir el vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Se le atribuye a Benvenuto Griziotti haber sido el primero en plantear el tema de la causa en materia fiscal, pudiendo resumirse su pensamiento en el concepto de que la causa radica en las ventajas obtenidas por los contribuyentes por la existencia y actividad del Estado, agregando qué elemento revelador o síntoma de dichas ventajas es la capacidad contributiva.

Tal conclusión la hace derivar de la definición que del impuesto ha hecho Ranelletti y según la cual aquél es la contribución impuesta a los súbditos por el Estado para el logro indiscriminado de los fines colectivos, para la consecución general de los

objetivos públicos. Consecuentemente, existe una relación de correspondencia entre la prestación colectiva de la sociedad y la contraprestación del Estado a la sociedad. La causa primera del impuesto ha de ser, de acuerdo con esta tesis, los servicios generales prestados por el ente público.

Jarach identifica el problema de la causa jurídica del tributo con la investigación de la naturaleza sustancial del hecho imponible, es decir el vínculo existente entre los hechos elegidos para hacer surgir una obligación y el criterio político adoptado por el legislador para otorgarle categoría de supuesto legal de la imposición a esos hechos de la vida real.

Así como el fundamento o causa del impuesto radica en la capacidad contributiva, en la tasa la causa consiste en la prestación por parte del Estado de un servicio público individual y en la contribución el fundamento es el beneficio particular obtenido por el sujeto pasivo por una obra o gasto público.

Jarach, estima que el análisis profundo del presupuesto de hecho lleva a descubrir la existencia de una característica que es común para cada especie de impuesto, que es la capacidad contributiva y que representa el puente entre la voluntad de la ley y el presupuesto material de la obligación.

Cada hecho imponible debe inspirarse en el criterio de justicia ya sea que éste se encuentre plasmado explícitamente en el ordenamiento constitucional del Estado o bien, derivado del espíritu que campea en el ordenamiento jurídico.

Es, entonces, el adecuado respeto al principio de justicia tributaria el que permitirá apreciar que un determinado hecho imponible está justificado, por tener fundamento constitucional.

La moderna concepción doctrinaria identifica el principio de justicia con la capacidad contributiva, la cual puede exteriorizarse de diferentes maneras. Consecuentemente estarán fundamentados jurídicamente aquellos tributos cuyos hechos imponibles se configuren de tal manera que sometan a imposición a manifestaciones de capacidad económica.

Si la validez jurídico-constitucional de la obligación tributaria está directamente relacionada con el postulado de justicia tributaria representado modernamente por la capacidad contributiva, entonces, la causa, razón o fundamento de aquella viene a constituirse en una limitación a la potestad tributaria discrecional del Estado.

### **3. Principio de justicia. Capacidad contributiva**

Es éste uno de los postulados más antiguos que se han desarrollado junto con el avance de la teoría de la Hacienda Pública. Se lo identifica con la igualdad y la equidad en la tributación; de ahí que se empleen estos términos indistintamente para identificarlo. Preferimos adoptar la denominación de principio de justicia por ser comprensiva tanto de la equidad cuanto de la igualdad y, además, en razón de que incluimos en su conceptualización otros valores que son inherentes a su contenido y que, a veces, suelen tratarse por separado como desprendimientos del principio general, otorgándose a aquellos categoría de postulados independientes, cuando, en nuestra opinión, son todos ellos distintos objetivos del mismo principio.

Así, el postulado de justicia procura, básicamente:

- a) generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social.
- b) que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.
- c) que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.

Como hemos expresado, este triple objetivo del postulado ha inducido a algunos autores a considerar a cada uno de ellos como un diferente principio, pero participando los tres de un postulado superior de justicia tributaria.

El principio de justicia se halla establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional al expresar que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, añadiendo que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Este precepto reconoce su antecedente en el derecho público impregnado de las ideas democráticas impuestas por la Revolución Francesa. En el Siglo XVIII, Adam SMITH ya había escrito que los súbditos debían contribuir en proporción a sus respectivas capacidades y que en la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se denomina la igualdad o desigualdad de la imposición.

En la República Argentina, la Corte Suprema de Justicia ha hecho una interpretación del principio de igualdad incluido en el artículo 16 de la Constitución Nacional, que fue variando a través del tiempo pero que, desde hace muchos años, se funda en el criterio de la capacidad contributiva y según el cual la ley tributaria debe dar igual tratamiento a quienes se encuentren en paridad de condiciones de capacidad económica.

El principio de la capacidad contributiva, identificado con este postulado de igualdad, hace ya mucho tiempo ha sido reconocido como el mejor indicativo a tener en cuenta para procurar una justa distribución de la carga fiscal.

La capacidad contributiva del contribuyente desde el punto de vista objetivo, está integrada por la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través de ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de dicha riqueza. Es, entonces, hacia esos índices reveladores de capacidad económica donde apunta la tributación a fin de procurar captar con cada impuesto cada una de las distintas manifestaciones de riqueza y, someter al sujeto a una imposición total que grave al conjunto de su situación económica.

## **Equidad**

Además de una razón ética, la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

pagarlos. Los tributos inequitativos pueden provocar el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa.

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos.

De acuerdo con ello, ha sido necesario utilizar un criterio de imposición que respete el principio de equidad, desarrollándose la teoría según la cual los contribuyentes deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La capacidad contributiva puede ser vista desde dos puntos:

- a) como causa del impuesto, lo que trae como consecuencia que la inexistencia de esta capacidad o aptitud de contribuir implicará la inexistencia del impuesto, y
- b) como límite o medida del impuesto, que lleva a la consideración de la "confiscatoriedad".

El principio de la "igualdad ante la ley y las cargas públicas" es una declaración de derechos y garantías que protege al particular frente a la ley formal si ésta vulnera ese principio, pues en tal caso, ella puede ser declarada inconstitucional, y por ello no aplicable en el caso cuestionado. Tal potestad judicial surge de la prioridad de normas establecida por el art. 31 de la Carta Magna, según el cual la Constitución es la ley suprema de la Nación. Nada puede estar sobre la Constitución, debiendo todo conformarse y subordinarse a ella.

Una ley que vulnerase el principio de la igualdad, estableciendo cargas impositivas que no se fundamenten en el único principio racional y justo que es el de la "capacidad contributiva", o sea la capacidad económica, sería inconstitucional.<sup>2</sup>

El derecho no puede ser mera expresión formal, letra muerta, pues ello conduce a su aniquilamiento. La certeza del derecho es una garantía esencial que no puede faltar en la ley. La alteración arbitraria de una institución jurídica superior es incompatible con la verdadera justicia, es decir, con la seguridad jurídica, con el ordenamiento positivo.

## **No confiscatoriedad**

Aún cuando la garantía de no confiscatoriedad no ha sido establecida expresamente en la Constitución Nacional para el caso de los tributos, ella puede ser derivada tanto de la adecuada aplicación del principio de justicia, cuanto de la inviolabilidad de la propiedad establecida en el artículo 17 del texto supremo.

Si bien la Corte Suprema de Justicia no había establecido criterios generales respecto de cuándo un gravamen debe ser o no considerado confiscatorio, en los casos en que tal tema ha sido llevado a su resolución, ha hecho hincapié en la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital, considerándola contraria a la equidad.

---

<sup>2</sup> Bielsa, "Derecho Constitucional", ed. Depalma, 1959, pág.3.

Lo expuesto se entronca con la necesidad de mantener la intangibilidad del capital, para lo cual debe tenerse en cuenta que la validez jurídica de un tributo guarda relación con la existencia de utilidades reales (Ver capítulo B del presente).

#### 4. La ficción del art. 39 de la ley 24.073

La pretensión de darle virtualidad jurídica al art. 39 de la ley 24.073, implicaría admitir la existencia de una ficción legal devenida en insostenible.

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

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

Tanto las *presunciones* cuanto las *ficciones* pueden justificarse en casos excepcionales que las legitimen, como ser: dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de simplificación o de evitar situaciones evasivas. Pero nunca pueden justificarse en necesidades recaudatorias.

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

La situación de crisis que se viene a plantear en el presente trabajo, se produce por la evidente inadecuación del precepto contenido en el art. 39 de la Ley 24.073, con relación a la realidad que el contribuyente afectado puede acreditar ante la situación de hecho que la tiene como partícipe. En efecto, la aplicación de la norma mencionada a dicha realidad afectaría, entre otros a los principios constitucionales de capacidad contributiva y razonabilidad.

## 5. Seguridad jurídica

El principio rector de la seguridad jurídica se afirma juntamente con el principio de legalidad, y ello es coherente pues ambos apuntan al fortalecimiento del estado de derecho y a la eliminación de la arbitrariedad y el capricho personal del monarca.

Esta íntima relación entre legalidad y seguridad es lo que ha permitido afirmar que la ley es, desde un punto de vista positivo, un vehículo generador de certeza, y, desde un punto de vista negativo, un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad del gobernante.

El principio de la seguridad jurídica, aunque no esté expresamente mencionado en la Constitución, se desprende de la propia idea del Estado de derecho, donde prevalecen los valores frente al reglamentarismo. La vinculación de la seguridad jurídica con la idea de justicia, hace innecesaria su incorporación expresa en la Carta Fundamental.

La seguridad jurídica es la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de las leyes, interdicción de la arbitrariedad y, desde esta óptica, el Estado está sometido a los límites impuestos por el derecho.

Dentro del contexto señalado la garantía de juridicidad no se logra solamente a través de la sanción de una ley formal sino, además, con la adecuación de la misma a ciertos límites a fin de evitar la arbitrariedad del Estado. Esos límites son las reglas jurídicas superiores encarnadas en los principios de rango constitucional.

## 6. La libertad como límite al poder de imposición

La ley jurídica proyecta el ámbito de su influencia en un escenario en donde el interés individual es compatible con el interés general, protegiendo tanto a uno como al otro. La manifestación primaria del interés individual es la libertad, bajo cuyo amparo los particulares desenvuelven útilmente sus actividades intelectuales, físicas y comerciales. El art. 14 de la Constitución prescribe, en este último aspecto, que todos los habitantes de la Nación gozan del derecho a trabajar y ejercer toda industria lícita.

Como derivación de la libertad, elevada a derecho, la ley protege el producto del trabajo y del ejercicio de toda industria lícita, es decir, la propiedad.

La regla según la cual la libertad del individuo termina donde comienza la de los demás no es privativa del derecho privado, pues también campea en el derecho público en punto a la relación de los particulares con el Estado.

Así, toda restricción no autorizada por ley ajustada al texto y espíritu de la Constitución es arbitraria y, como tal, ilegítima. La ley formal que impone la restricción debe ajustarse, pues, a la Constitución.

El artículo 39 de la Ley 24.073 no sólo conculca el principio de capacidad contributiva identificado con la igualdad en la tributación y el derecho a la propiedad, sino también el derecho a ejercer libremente la industria o el comercio y, en un sentido más amplio, el ejercicio de la propia libertad.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Es evidente, que un impuesto que confisca recursos por encima de los límites que la Constitución autoriza, limita la libertad del contribuyente a operar comercialmente sólo con el remanente sobrante, con clara afectación de su derecho a ejercer la industria y el comercio lícito, privándolo de la realización de actividades económicas generadoras de riqueza individual y colectiva, por una magnitud equivalente a la proporción ilegítimamente incautada.

En tal contexto, a través de un gravamen confiscatorio se estaría restringiendo la actividad económica del contribuyente damnificado, desconociéndose la regla que manda que la carga tributaria sobre la riqueza, identificada con la capacidad contributiva, debe ser adecuada y razonable, para lo cual la presión que el impuesto produzca sobre la riqueza debe guardar una cierta medida que, para ser justa, no debe superar lo aconsejado por una razonable prudencia.

Nótese, en efecto, que una presión tributaria excesiva, aparte de conculcar el derecho de propiedad, puede colocar a la riqueza en estado de difícil o imposible conservación y reproducción cuando el contribuyente no puede absorber, sin deterioro de la misma riqueza, la carga tributaria que sobrepasa la medida de lo justo. La reflexión precedente no es otra cosa que la formulación del principio tributario de la proporcionalidad que, en ocasiones se identifica con la “no confiscación”.

## 7. Conclusión

Somos de opinión que, hasta tanto no sea derogado el artículo 39 precitado y se establezcan los mecanismos ajustados a la realidad para determinar las obligaciones tributarias, los contribuyentes que se vean afectados por la imposibilidad señalada, podrían acudir al planteo de una acción declarativa de certeza acerca de la inconstitucionalidad que adolece la mencionada norma, a impetrar ante la Justicia, con el objeto de que un pronunciamiento favorable los habilite a practicar las liquidaciones impositivas contemplando las variaciones operadas en los precios, tomando para ello en cuenta los índices suministrados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

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

En tal contexto, y con fundamento en los derechos constitucionales conculcados, la virtualidad jurídica del art. 39 en los casos concretos en que su aplicación distorsione el resultado impositivo con lesión a los derechos de rango constitucional, puede ser objeto de impugnación a través de las acciones judiciales pertinentes.

La interposición de la acción declarativa señalada apunta a obtener una declaración judicial preventiva con anticipación a los fines de que el Fisco no pueda impugnar las determinaciones practicadas con ajuste a la misma.

Va de suyo que, a fin de evaluar la conveniencia de adoptar dicha iniciativa, el contribuyente deberá examinar globalmente su balance impositivo con el objeto de determinar el resultado neto que obtendría de practicar los ajustes en todas y cada



# Oswaldo H. Soler y Asociados

*Impuestos - Auditoría - Legales*

una de las situaciones incididas por el efecto inflacionario, previstas en la ley del impuesto, que ameritasen ser ajustadas.

Si se optase por no generar una contingencia como la señalada, la liquidación del impuesto a las ganancias sin aplicar el régimen del ajuste por inflación, daría lugar a transitar la hipótesis de un recurso de repetición acompañado de certificación contable que exhiba los perjuicios patrimoniales derivados de la no aplicación del régimen.

Si la realización de los ajustes en cuestión determinasen, por el contrario, un efecto neutro, o incrementase la ganancia neta sujeta a impuesto, la interposición de la estrategia señalada carecería de sentido, habida cuenta que la observancia de la suspensión de los ajustes dispuesta por el art. 39 de la Ley 24073 no puede ser controvertida por la AFIP.

## **B. Jurisprudencia**

Desde la fecha de emisión del informe al que se alude en el capítulo anterior, la Corte Suprema de Justicia de la Nación y tribunales inferiores han tenido oportunidad de pronunciarse a favor de la aplicación del ajuste por inflación en varias oportunidades, en tanto el impacto de la liquidación del impuesto a las ganancias sin aplicar dicho régimen en perjuicio del contribuyente, supere límites razonables.

A título de ejemplo, señalamos dentro de los más relevantes dictados por la Corte, los siguientes fallos:

- **Candy c/AFIP y otro s/acción de amparo. (03.07.2009).**
- **Distribuidora de Gas Cuyana S.A. (11.8.2015)**

Buenos Aires, 2 de junio de 2017.