

## El fallo "Candy S.A."(\*)

Por Roberto Antonio Punte

1.- Este llegó **por** vía de amparo ante la Corte Suprema, lo que, a la vez implica una ratificación de las posibilidades procesales de acceso a la justicia **por** este camino ampliado del artículo 43 de la Constitución Nacional, pero también un recordatorio de la larga demora legislativa en darle el formato que elimine su aleatoriedad, ya que, como los abogados sabemos, a veces funciona y, otras, no. Precisamente, las necesidades de prueba que requiere un argumento de confiscatoriedad, se ven restringidas en un procedimiento de esta naturaleza.

2.- Si bien los principios involucrados permiten proyectar una posible tendencia de cambio y así ha sido saludado, en lo textual lo resuelto aparece acotado **por** muchas particularidades.

En el caso, se trata de tener **por** inconstitucional la reforma que impedía acogerse a una norma anterior de **ajuste porinflación** de los balances; en una liquidación correspondiente al año 2002, año excepcional **por** el impacto de la maxidevaluación de salida de la convertibilidad .

Concretamente, la ley 20628 -de 1974-, pero con múltiples modificaciones, la cita es del T.O.1997-, de impuesto a las ganancias disponía en su artículo 94 que los sujetos obligados "a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el **ajuste por inflación** que se obtenga **por** la aplicación de las normas de los artículos siguientes...".

Esta norma no fue derogada sino mutilada **por** la regla que obligó a usar un coeficiente estático retroactivo al año 1992 -según el artículo 39 de la ley 24073-: "A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones , y en las normas de los tributos regidos **por** la misma, no alcanzados **por** las disposiciones de la ley 23928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION 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. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22415 y sus modificaciones)". Asimismo **por** las reglas introducidas a posteriori en la ley de convertibilidad 23928, **por** la ley de emergencia de 2002, 25561 ("En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación **por** precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, ...(art. 7º) y "Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación **por** precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios." (art.10º).

Obviamente , todo contacto con la realidad económica quedó así cortado.

3.- **Por** tanto, en lo dispositivo la Corte tuvo **por** inconstitucional la regla que inhibía los **ajustes**, concretamente ésta y otras concomitantes (como el artículo 5º del Dto. 214/02). Para ello se fundó en razones de "afectación del derecho de propiedad" -la pericia arrojaba un 62% de afectación , en vez del 35% de ley- y las pautas jurisprudenciales de la misma Corte en cuanto que este se ve afectado, cuando hay "absorción **por** parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital"; con un límite que puede variar "en el tiempo" o según la clase de "riqueza o actividad gravada".

No hay en abono de lo dispositivo del fallo cita de regla textual alguna de la Constitución, sino, reitero que se funda en principios, principalmente el de razonabilidad como limitante a la confiscatoriedad, en cuanto que el impuesto liquidado sin **ajuste** "excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad ".

4.- Debe tenerse presente que la ley sostiene como base de todo impuesto el principio de realidad. Así el artículo 25 de la ley 11683 establece abundantes parámetros de tal naturaleza para la determinación de oficio (capital invertido, fluctuaciones patrimoniales, volumen de transacciones y utilidades de otros períodos, rendimiento normal del negocio, etc.) de modo que, cuando una ley trata de taponar esto en base a índices estáticos, está subvirtiendo la legalidad misma del

impuesto (arts. 17 y 75 inc. 2º). Se rompe también el principio de generalidad y de igualdad ante las cargas públicas, **por** la distinta evolución de los bienes y los gastos; puesto que el incremento ficticio del valor de bienes y servicios transados, **por** el mero hecho de la suba de los precios, puede hacer aparecer una falsa situación de ganancia, donde no la hay. Debe pensarse que, en circunstancias en que procediera el **ajuste** ha de ser equitativo, y computar también el crecimiento de los gastos o insumos, que han sufrido el mismo tipo de relación de suba. El argumento sólido de la demandante es que no podía coexistir la **inflación** con una norma "fundada en su inexistencia", lo que resume con claridad el planteo. La Corte se había expedido de modo unánime en la causa "**Santiago Dugan Trocello SRL**"[1] denegando el reajuste **por inflación** en el curso de un amparo, en fecha 30 de junio de 2005. La acción estuvo fundada en la citada ley 20628 -texto ordenado según decreto 649/97- que autorizaba los **ajustes** de balances **por inflación**, más un planteo **por** confiscatoriedad, al sostenerse que el impuesto excedía las ganancias verdaderas, afectando al patrimonio neto, pues al no **ajustarse** los balances se registraban ganancias que resultaban sólo de los aumentos de precios, y no de una mayor rentabilidad del capital. Como precedente más reciente se invocó el decreto 1269/02 que autorizó el reajuste de los capitales societarios, para evitar la desaparición formal de sociedades, **por** inexistencia de capital. Cabe aclarar que ese mismo decreto sujetaba los estados contables al nominalismo de la ley 23928. En ese precedente la Corte consideró, siguiendo los fundamentos del dictamen del Procurador Esteban Righi, que, dentro del sumarísimo procedimiento de amparo no se había probado la confiscación, y que las normas anti-indexatorias -artículos 39 de la ley 24073, 4 de la ley 25561 y 2 del decr. 214/02-, "*más allá de su acierto u error*", eran vallas que impedían lo pedido. Esto fue suscripto de modo unánime **por** los jueces Petracchi, Belluscio, Maqueda, Highton de Nolasco y Argibay. (Fallos 328:2567).

En cambio, al resolver un tema análogo en un caso posterior[2] -"Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado Provincial s/ Acción de Ejecución"[3]- dicha unidad de criterios no se reflejaba del mismo modo, y se abrieron ventanas que permitían advertir la preocupación de la Corte, en orden a una modificación de las circunstancias de hecho. En dicho juicio, un Tribunal de conjueces había dado curso a la ejecución planteada **por** tres miembros del Superior Tribunal de Entre Ríos, **por** diferencias de sus haberes producidas durante el año 2002, aunque, a la vez, rechazó su reajuste **por inflación**, lo que fue apelado **por** la vía extraordinaria. A pesar de que el gobierno provincial había ya dispuesto los pagos **por** vía de legítimo abono, la posición mayoritaria consideró prudente expedirse y no tener **por** abstracto lo discutido. Esta mayoría estuvo conformada **por** los Drs. Petracchi y Maqueda, a los que se sumaron, según su voto, los Dres. Zaffaroni, Lorenzetti y Highton de Nolasco. A su vez los Drs. Argibay y Fayt votaron respectivamente en sendas disidencias.

Varios fueron los puntos discutidos. En qué medida podía afectarse la intangibilidad de los sueldos judiciales cuando estos son dañados con la **inflación**, en relación con el antecedente "Bonorino Peró" (Fallos 307:2174)[4]. Y, en tal caso, la ratificación o no de la política legislativa del gobierno nacional contraria a las indexaciones. Sobre esto último, continuando con la línea trazada en "Mill de Pereyra" (Fallos 324:3219)[5], el voto mayoritario expresó que más allá de su acierto o error, la misma estaba vigente, así como que se sostiene en las facultades constitucionales del Congreso, de "*hacer sellar la moneda y fijar su valor...*". Esta política anti-indexatoria es, además, justificable, pues, "*la prohibición de indexar impuesta en las leyes federales aludidas, procura evitar que el alza de los precios relativos correspondientes a cada uno de los sectores de la economía, al reflejarse de manera inmediata en el índice general utilizado al mismo tiempo como referencia para reajustar los precios y salarios de cada uno de los demás sectores, contribuya de manera inercial a acelerar las alzas generalizadas de precios*".

Este precedente es relevante para comparar, pues, ahora, en "Candy" la mayoría se integró **por** los ministros Lorenzetti, Highton de Nolasco, Fayt y Maqueda, con disidencia del Ministro Petracchi -fundada en defectos de prueba- y abstención de los Ministros Argibay y Zaffaroni.

5.- He tratado en extenso las distorsiones que trae la **inflación** en la realidad económica[6]; de modo que si bien es válida la prevención en cuanto a que la generalización de las indexaciones puede tener efecto de retroalimentación sobre los índices, y de ahí trasladarse a los precios futuros, **por** otro lado, nunca el nominalismo frenó la **inflación**, que tiene causas económicas y sociales complejas y, **por** lo tanto, no admite soluciones simples, pues éstos a la vez deben ser de

múltiple aproximación a las diferentes aristas del problema. La cuestión es resguardar la justicia en el supuesto de cambio del contexto económico, o sea, frente a la hipótesis de producirse una aceleración de los precios, como ha ocurrido reiteradamente en el pasado. Lamentablemente, esto viene ocurriendo, y es lo que ha llevado, **por** vía de la debida prueba del daño, a una solución de justicia. En dichos autos la Corte señaló que no bastaba con declarar la inconstitucionalidad de una norma, si no se la vincula con las circunstancias concretas del daño constitucional que debe repararse. O sea *“un acabado examen del precepto que conduzca a la convicción cierta de que su aplicación conculque el derecho o la garantía constitucional invocados”*.

Lo que es de mayor relevancia en “Candy”, es la doctrina de la confiscatoriedad, que se da **por** producida cuando ocurre *“una absorción **por** parte del estado de una porción sustancial de la renta o el capital”*, y la inconstitucionalidad, en consecuencia requiere un juicio, que se ha de fundar en una *“prueba concluyente de la confiscatoriedad”*. La doctrina de la Corte, ha dejado abierto el concepto de confiscatoriedad, pues si bien existen fallos como el del ahorro obligatorio, que se fijó en un 33%, ha habido otros supuestos en que el tope ha sido diferente. Esto significa de algún modo que se trata de un juicio de equidad, vinculado a las circunstancias del caso, pero que no puede desvincularse de su realidad y de su prueba. Circunscribiéndolo, al caso en debate, la Corte admitió en definitiva el planteo de la revisión de la norma en conflicto, en beneficio del derecho constitucional a la protección del patrimonio. Esto estaba implícito en el fallo “Santiago Dugan Trocelo”, en el considerando 11 cuando se expresaba que *“la recomposición de la pérdida del valor adquisitivo ha de darse sector **por** sector y caso **por** caso -siendo el principio- y revisable judicialmente la provisión del legislador -salvo que esto sea arbitrario o irrazonable-*, lo que debe ser alegado y demostrado, como hemos visto según el actual fallo **por** prueba concluyente. Los defectos de la cuenta, dieron pie a la fundada disidencia del Dr. Petrachi, lo que permite pensar que quien haya de llevar adelante un juicio de esta naturaleza deberá ser muy cuidadoso, en cuanto los argumentos numéricos que presente. En efecto, en un esquema de suba generalizada de precios, la carga impositiva es cuantificable y, para demostrar su irracionalidad, debe ser pericialmente fundado de un modo incontrovertible.

6.- En definitiva, de este fallo puede decirse que no contiene definiciones doctrinarias nuevas, en cuanto continúa una línea ya trazada. Dadas las circunstancias acotadas del caso - desfasajes en la crisis del 2002- es **por** eso un precedente débil, tanto en el fondo, como en lo procesal, pues los potenciales defectos de prueba encuentran limitaciones en el sumario trámite de amparo[7].

Y, como última conclusión, es evidente la responsabilidad del legislador en superar sus omisiones y retardos, tanto en la necesaria reglamentación del amparo, como en superar las reglas emergenciales para restaurar sistemas razonables (no arbitrarios, no confiscatorios) de liquidación de los impuestos, que eviten los daños patrimoniales e institucionales que las reglas aquí invalidadas provocan.

---

(\*) Publicado en [www.eldial.com.ar](http://www.eldial.com.ar) (elDial - AA5427)

[1] Publicado en [www.eldial.com.ar](http://www.eldial.com.ar) (elDial - AA2B73)

[2] “La **inflación** y sus correcciones” -6-3-06- El Dial .Suplemento de Derecho Constitucional. Publicado en [www.eldial.com.ar](http://www.eldial.com.ar)(elDial - DC827 )

[3] Publicado en [www.eldial.com.ar](http://www.eldial.com.ar) (elDial - AA3223)

[4] Publicado en [www.eldial.com.ar](http://www.eldial.com.ar) (elDial - AA4FA8)

[5] Publicado en [www.eldial.com.ar](http://www.eldial.com.ar) (elDial - AAAA3)

[6] “Los votos en el fallo ‘Chiara Diaz’ y una ventana entreabierto en materia de reajustes. Ciertas salvedades vertidas en varios de los votos mayoritarios, así como en las disidencias de los Jueces Argibay y Fayt, marcan el camino de posibles reajustes, si estos se probaran justificados”. [elDial.com](http://www.eldial.com), Suplemento de Derecho Constitucional. 16.05.06. (elDial - DC8B9 )

[7] Ver los comentarios en el Suplemento Especial de La Ley “Causa CANDY SA c/AFIP. Un límite a la confiscatoriedad ante la inaplicabilidad del **ajuste por inflacion** impositivo”.