

en el título VI de la ley del impuesto a las ganancias, no suscita agravios de naturaleza constitucional, salvo que el tributo absorba una parte substancial del capital o de la renta.

Al respecto el Alto Tribunal señaló que tanto el art. 39 de la ley 24.073, como el art. 4° de la ley 25.561, representan una decisión clara y terminante del Congreso de la Nación, de ejercer las funciones del art. 75, inc.11, de la Constitución nacional; agregó que el alegado incremento de la carga tributaria que traería aparejada la prohibición de ajuste previsto por el citado título VI ha sido establecida por el Congreso Nacional, como único poder del Estado investido de la atribución para establecer los tributos.

Puntualiza el Alto Tribunal que si bien el mero cotejo entre la liquidación de 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, ello no se debe entender 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

ganancia neta. En consecuencia, el tribuyente practicaba el ajuste por inflación, y liquidara el tributo a la tasa legal del 35%.

II. Crítica a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y su alcance

Es de interés precisar los propósitos tenidos en cuenta por el art. 39 de la ley 24.073. A más de un año de vigencia de la ley 23.928, ya lograda la estabilidad monetaria, se sanciona la ley 24.073, cuyo art. 39 dispuso que, a los fines de la actualización de valores prevista en la ley 11.683 y en las leyes tributarias regidos por ella, no alcanzados por la ley 23.928, las tablas e índices que con ese propósito elabora la Dirección General Impositiva, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 (5).

El art. 39 de la ley 24.073 constituyó un claro mensaje del legislador en el sentido que la ley 23.928 es inaplicable a la ley 11.683 y a las leyes tributarias regidos por ella, cuyas expresiones monetarias fueron actualizadas y tomaron como límite las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, según los índices y tablas elaborados por la AFIP, de conformidad con las variaciones operadas hasta dicho mes inclusive. Superadas las causas que originaban el envilecimiento de la moneda, el legislador consideró innecesario mantener la actualiza-

ción de la ley del impuesto a las ganancias, por vía indirecta, originada por la depreciación del signo monetario, es desvirtuar los objetivos perseguidos por dicha norma, que fue constitucional en sus inicios pero ha devenido inconstitucional al ser aplicada a una situación ubicada en las antípodas de la que motivara su sanción. A su vez, afirmar que los arts. 7° y 10 de la ley 23.928, mantenidos por la ley 25.561, son directamente aplicable a los tributos regidos por la ley 11.683, es desconocer el claro texto del art. 39 de la ley 24.073.

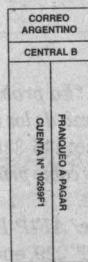
Afirmar que la prohibición de aplicar el ajuste por inflación no suscita agravio constitucional —en razón de que la decisión proviene del Congreso nacional, como único poder del Estado investido de la atribución para establecer tributos—, implica admitir que la tasa efectiva del tributo no es la que surge de la ley, sino la resultante de la política monetaria y de la depreciación del signo monetario, consecuencia de aquélla. Por lo tanto, la tasa real del tributo no resultaría establecida por el legislador, que sólo habría instituido un piso cuya incidencia final dependería de las políticas económicas y monetarias llevadas a cabo por el Poder Ejecutivo.

Es claro que tal concepción lleva a vaciar de contenido el principio de reserva de ley y

más allá del cual el gravamen agravia al derecho de propiedad. En el caso "Candy S.A.", la Corte Suprema de Justicia —luego de considerar que para evaluar la incidencia efectiva del tributo, corresponde ponderar las consecuencias de la desvalorización de la moneda en el resultado del balance impositivo— juzgó que no era necesario fijar expresamente un tope más allá del 35% determinado por la ley.

De la doctrina del Alto Tribunal no se puede extraer, como conclusión, que la confiscatoriedad del tributo se presenta cuando el impuesto a las ganancias, determinado sin ajuste por inflación, represente el 45%, el 55% o más de la ganancia neta determinada con ajuste por inflación. De haber querido sustentar esta conclusión, en lugar de aceptar la aplicación lisa y llana del ajuste por inflación, sin reserva alguna, el Alto Tribunal habría debido fallar con la admisión sólo parcial, de manera que la incidencia real del tributo no fuera superior, digamos, al 45%, o más, de la ganancia neta. De ahí que la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias se presenta cuando la incidencia efectiva del tributo excede el 35%, según surge de la doctrina en el caso "Candy S.A."

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2



DOCTRINAS

El ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias y los quebrantos Rodolfo R. Spisso	1
Supremacía del "principio de recaudación" Ángel Schindel	4
Escrache a morosos, secreto fiscal y derecho a la intimidad Marcos A. Sequeira	6

El exceso reglamentario y la creación de sanciones
(Segunda parte)

Mercedes Squillaci y Fernando M. Pierri 8

COMENTARIO BIBLIOGRÁFICO

"Tratado de derecho tributario". Consideraciones económicas y jurídicas
por Catalina García Vizcaíno
Comentario: Adolfo Atchabahian 10

RESEÑA JURISPRUDENCIAL 11

PANORAMA IMPOSITIVO

Defraudación tributaria: carácter de la conducta dolosa del contribuyente
Por Alejandro Améndola 12