

A PROPÓSITO DE LA INFLACIÓN Y LA MATERIA TRIBUTARIA. UNA DISCUSIÓN QUE LLEVA MÁS DE 20 AÑOS. ALGUNAS REFLEXIONES

ABOUT INFLATION AND TAX MATTER. A DISCUSSION THAT TAKES OVER 20 YEARS. SOME THOUGHTS

Ab. María Vázquez¹

RESUMEN:

El artículo, se propone repasar algunas cuestiones de tipo procesal que pueden analizarse a través del recorrido que la discusión de los efectos del fenómeno inflacionario ha tenido en el Impuesto a las Ganancias, con una mirada desde el concepto clásico de la noción de causa o caso, como así también particularidades relativas a aspectos de hecho y prueba y los andariveles que ello ha generado para la solución de conflictos tributarios.

SUMMARY

The article aims to review some procedural issues that can be analyzed through the discussion of the effects of the inflationary phenomenon on Income Tax, considering the classical concept of the notion of cause or case, as well as particularities related to aspects of fact and evidence, and the paths it has generated for the resolution of tax conflicts.

PALABRAS CLAVE: conflictos tributarios; noción de caso o causa; aspectos procesales; inflación; impuesto a las ganancias.

KEY WORDS: tax conflicts - notion of cause or case – procedure- inflation -income tax.

1 Abogada (UNC). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Docente de grado en la UCC y de Posgrado en diversas entidades universitarias. Doctorando (UCA). Autora de diversos artículos de su especialidad. Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y co-coordinadora de la Comisión de Procedimiento Tributario de dicha entidad. Miembro del Departamento de Política Tributaria de la Unión Industrial de Córdoba y del Instituto de Investigaciones Jurídico Empresariales de la Bolsa de Comercio de Córdoba. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-1304-814X>

I. Introducción

En el presente abordaremos algunos aspectos sustanciales y procesales –sin ningún ánimo de agotar la cuestión–, suscitados a raíz de la reaparición del fenómeno inflacionario y el impacto de la misma en la determinación y pago del Impuesto a las Ganancias a partir del año 2002, con un recorrido a partir de los primeros antecedentes que se emitieron en la materia y algunas particularidades que se dieron en algunos casos de jurisprudencia de la Provincia de Córdoba.

Cabe recordar, que los desafíos planteados por la falta de reconocimiento de los efectos del fenómeno inflacionario a través del “ajuste por inflación (en adelante “Axl”), ante la lamentable reaparición del mismo, concluyó en una primera etapa en el caso Candy² (Fallos: 332:1571), y luego si bien en la actualidad la distorsión por la falta de reconocimiento de esta realidad se ha ido corrigiendo, podemos decir que para quienes transitaron dicho camino, se fue generando un derrotero de aprendizaje en materia de vías procesales, medidas cautelares, y también planteos que podían “caminar” con mayor facilidad que otros, hasta llegar al caso “Telefónica” (Fallos: 345:1184) el año pasado en materia de quebrantos.

II. Qué se fue decantando procesalmente en cuanto a la vía para discutir la cuestión

Inicialmente, los involucrados en esta materia, se debatía en cuanto a cómo cuestionar los efectos de la falta de reconocimiento de los efectos del fenómeno inflacionario, a cómo probar la lesión a los derechos constitucionales, cuál era la vía más adecuada. Y en todo ello, una vez más se jugaba el empeño profesional y la suerte de los casos.

Cuando comenzaron estas discusiones, en el contexto del Axl suspendido, quienes querían ajustar con una protección jurisdiccional, se planteaban si acudir por la vía del amparo o la acción declarativa de certeza.

Cabe recordar que la Acción Declarativa de Certeza en la materia tributaria, cobró un fuerte impulso a partir del precedente “Newland c/Santiago del Estero”, a fines de la década del 80 (Fallos: 301;606).

Ahora bien, cuando se suscitó este tema del Axl, renació una “época” en cuánto a si la acción declarativa de certeza prevista en el art. 322 del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación era la vía procedente para que el Poder Judicial pudiera entender en estos planteos.

No es ocioso recordar que por imperativo constitucional, no se pueden efectuar consultas al Poder Judicial, en la medida que debe haber un “caso”, en virtud de la manda contenida en el art. 116³, en concordancia con lo establecido en el art. 2 de la Ley 27⁴.

De hecho, recientemente en el antecedente “CFK”⁵ (Fallos: 343;195) vinculado con el plan-

2 Sentencia del 3/7/09

3 Artículo 116: *Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima; de los asuntos que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.*

4 Ley de Organización de la Justicia Nacional, sancionada el 13/10/62, que en su artículo 2 prevé que: *Nunca procede de oficio y sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte*

5 Sentencia del 24/4/20, en el cual la vicepresidenta de la Nación, en su carácter de Presidenta del Senado, le formuló

teo realizado por las sesiones virtuales del Congreso de la Nación durante la denominada “Pandemia por el Covid”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que no había caso, pese a lo cual, no es inoportuno señalar que el Ministro Rosatti realizó en su voto una serie de consideraciones “colaborativas”.

Este fallo fue antecedido también por otro conocido precedente en la materia de vías procesales e intervención del poder judicial, que fue la causa “Barrick”⁶ (Fallos: 342:917) en el cual se alude también a la importancia de la existencia de un caso o causa –y se concluyó que no se daba tal supuesto en el decisorio del Máximo Tribunal-. Es interesante ver sobre todo en el voto del Dr. Rosenkrantz el análisis de la necesidad de la existencia de caso o causa en el marco de la acción declarativa de certeza y la noción de acto en ciernes, propio de estas acciones por imperativo del Código del Rito (art. 322 del CPCCN) –en realidad un giro se empieza a ver en la conocida causa *Festival de Doma y Folklore* (Fallos: 341:101)-.

Bien, retomando el tiempo de este capítulo, en aquel momento –año 2002/2003-, los profesionales se encontraban en una disyuntiva. Algunos, quizás el criterio que siempre la puerta de entrada de la acción de amparo suele ser más estrecha que la vía de la acción declarativa de certeza, pero había una cuestión liminar que era que de obtenerse la medida cautelar en el marco de una acción de amparo, la más que probable apelación del Fisco Nacional tendría efectos suspensivos sobre la cautelar otorgada, razón por la cual en algunos supuestos existía una natural inclinación en este orden por la vía de la declaración de certeza.

Es dable recordar que en ese tiempo, no estaba vigente la Ley 26.854 (B.O. 30/4/13) que regula a las medidas cautelares que involucran al Estado Nacional, que se dictó con posterioridad sobre la base de algunos lineamientos que fueron siendo marcados por el Poder Judicial –por ejemplo en la famosa causa Clarín⁷ de Fallos: 335: 705)-, y que además de pretender limitar las cautelares temporalmente, normativamente se previó el mismo efecto suspensivo a la apelación de la cautelar concedida, todo lo cual también ha sido motivo de extenso tratamiento jurisprudencial y doctrinario –habiendo sido definido como una ley que protege a Goliath contra David y que va a contramano de la evolución que se observa en otros países -.⁸

Resulta oportuno también traer en este punto, lo escrito por un vocal de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en donde

una pregunta a la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “¿Es constitucionalmente posible que tal como lo establece el art. 30 del Reglamento de la H. Cámara de Senadores sesione mediante medios digitales debido a la situación de gravedad institucional generada objetivamente por el COVID19?”.

6 Sentencia del 4/6/19

7 Existiendo fundadas razones para proteger el derecho de un justiciables –de naturaleza patrimonial-, en virtud del derecho a una tutela judicial efectiva, que requiere del dictado de una medida provisional por un tiempo acorde a la duración del proceso.

Esta doctrina desarrollada por Corte Nacional con anterioridad a la Ley 26.854, en la causa Clarín, de la cual puede traerse el considerando 9º que alude a que:

“Cuando se trata de daños reparables (como pueden ser los intereses puramente patrimoniales en demandas contra el Estado), la vigencia de la medida cautelar no puede quedar librada al hato temporal del proceso cognitivo, cuya excesiva prolongación puede convertirla en los hechos en definitiva. Es en este campo, precisamente, donde las medidas cautelares deberían ser cuidadosamente limitadas en el tiempo, mediante plazos razonables, adecuados a las características particulares de cada supuesto, atendiendo en especial al gravamen que la medida pueda causar a su sujeto pasivo, a la naturaleza del proceso o acción en que se la impetra, al alcance de la prolongación excesiva del proceso en comparación con la pretensión de fondo, etc.” (“Grupo Clarín S.A. y otros s/medidas cautelares” G. 589 XLVII, sentencia del 22/5/12).

8 Mairal, Héctor A., “Control Judicial de la Administración Pública”; Thomson Reuters, La Ley, Buenos Aires, 2022, 1ª edición, 1ª reimpresión, Pág. 901 –con cita a Vega Olmos, Jimena, “Ley 26.854 de medidas cautelares contra el Estado Nacional: su recepción en la jurisprudencia, RDA 95-1281.

afirma una verdad de Perogrullo, cuando mediante una ley se quisieron restringir las posibilidades de otorgar medidas cautelares contra el Estado Nacional: los jueces pueden dictar medidas cautelares con ley o sin ley, pues claro, se deben otorgar y restablecer, las garantías constitucionales en cada caso:

“Y, ante una última reforma que ya fue derogada, quiero traer a colación un artículo muy interesante que escribió el Dr. Bidart Campos en La Ley, que decía: “(...) los jueces pueden dictar medidas cautelares con ley, sin ley o contra la ley, porque hace a la función jurisdiccional del juez dictar una medida cautelar”. Hago referencia a una norma mal habida que prohibía a los jueces dictar medidas cautelares contra el Estado; norma que creo que no tuvimos ni tiempo de ver si era inconstitucional o no.” (Pablo Gallegos Frediani, “Las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo”, capítulo de la obra “Control de la Administración Pública”, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2003, pág. 350)

Ahora bien, tomada la decisión de llevar la cuestión a los estrados judiciales, para no incurrir en lo que a veces se leía en las contestaciones de demanda por parte del Fisco Nacional, eso de “pagar como se le plazca al contribuyente”, sino de hacerlo habiendo planteado un caso adecuado, merecedor de tutela judicial, en general trabajábamos con dos órdenes de argumentos: uno vinculado al principio de legalidad y otro vinculado a la lesión al derecho de propiedad.

El planteo relativo al principio de legalidad, podría resumirse en que la normativa que impedía ajustar por inflación, había dejado de tener vigencia, por abrogación, es decir, por haber cesado las circunstancias que dieron lugar a esa norma que suspendía la aplicación del ajuste por inflación. Ello así, resultaba aplicable la regla hermenéutica “*Cessantes legis rationes cessa ejus dispositio*”⁹ (esto es, al cesar la razón de la ley, cesa su disposición), fórmula tradicional que alude a la inaplicabilidad de las leyes más allá de las razones que le dan sentido.

Ahora bien, existe actualmente doctrina más reciente que refiere a la inconstitucionalidad por omisión reglamentaria cuya aplicación al tema que nos ocupa quizás merecería repensarse¹⁰.

Ello así, y sin perjuicio de las garantías que pudieran considerarse conculcadas, nótese que el primer caso de la Corte Nacional que tuvo un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión, fue una acción de amparo *Candy*.

En esta resolución la Corte Suprema de Justicia de la Nación por mayoría de sus miembros resolvió hacer lugar a la acción de amparo planteada por el contribuyente y concluyó que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ga-

9 Corti, Arístides Horacio M. y Calvo Rubén A, “Actual del ajuste impositivo por inflación en ganancias”. Suplemento Novedades fiscales del diario *Ámbito Financiero*, 11/11/02, página 160.

10 Me refiero en particular a la inconstitucionalidad por omisión, aspecto tratado en un reciente trabajo que refiere: “En síntesis, la omisión reglamentaria por parte del Poder Ejecutivo puede ser controlada judicialmente y originar, incluso, un mandato judicial en ese sentido porque la discrecionalidad se torna, en este caso, arbitrariedad cuando la inercia administrativa conduce a enervar la aplicación de la ley y, con ello, a desconocer el mandato del legislador (Comadira, 2002, p. 124).” (...) “Sobre este punto, no caben dudas de que la potestad reglamentaria se encuentra dentro de la esfera de competencias del Poder Ejecutivo. Pero cuando la operatividad de un derecho consagrado en una norma depende de la reglamentación, el Poder Ejecutivo tiene el deber de reglamentar en un plazo razonable. Este límite a la discrecionalidad del Poder Ejecutivo se fundamenta en el carácter accesorio y subordinado de este tipo de reglamentos.” (Nolasco, María Verónica; “Inconstitucionalidad por omisión reglamentaria. Análisis del fallo de la Corte Suprema en Etcheverry y propuesta de ley sobre la reglamentación de las leyes”; Revista Jurídica Austral, Volumen 3, número 2, Diciembre 2022) Nótese que en materia de la discusión relativa al ajuste por inflación, durante mucho tiempo tuvo incidencia la falta de publicación de los índices que permitieran llevar a cabo la actualización adecuada a la realidad económica y a la correcta medición de la capacidad contributiva a los efectos del pago del Impuesto a las Ganancias.

nancias al período fiscal 2002, resulta inaplicable al caso en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insuma una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor –según tuvo por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (el pago del impuesto sin practicar el ajuste representaba una tasa del 62% del resultado impositivo ajustado o el 55% de las utilidades ajustadas obtenidas por la actora durante el ejercicio de este mismo año, lo cual se tuvo en cuenta para considerar irrazonable un nivel de imposición de tales extremos en tanto insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el acto).

Cabe señalar que la Corte consideró que las normas que impedían aplicar el ajuste por inflación, en la medida que fueron dictadas por el órgano al cual el texto constitucional le atribuyó el ejercicio del poder tributario, no infringían el principio de reserva de ley. Esta conclusión, entendió no se modificaba por el hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario.

En este orden también entendió que le corresponde al Congreso Nacional la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidas a gravamen, siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales. Por ello a continuación examinó los planteos de la actora vinculados con los efectos confiscatorios que fueron evaluados para resolver de la forma señalada en los párrafos anteriores.

Ahora bien, nótese que resulta curioso que cuatro años antes –el 30/6/05-, la Corte Nacional había fulminado la vía de la acción de amparo como una vía apta para esta discusión en la conocida causa *Dugan Trocello* (Fallos: 328:2567), además con imposición de costas en todas las instancias al contribuyente, sobre la base de sostener que la vía procesal elegida no era adecuada para acreditar la violación al derecho de propiedad.

Esta sentencia empezaba a mostrar algunas dificultades atento la doctrina restrictiva de la Corte en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de una norma la vía de la acción de amparo, pero a la vez, podía también dejar margen para interpretar que si resultara de una clara evidencia, aun en la vía del amparo, el cuestionamiento podría ser procedente.

En este sentido, la Corte enfatizó que la mera comparación de lo que resulte de aplicar el ajuste contra lo que resulte sin aplicarlo no será suficiente para acreditar la afectación del derecho de propiedad del contribuyente. Advirtiéndose desde entonces que una cuestión de hecho y prueba que debe ser analizada en cada caso en concreto.

Asimismo, el fallo permite concluir que el planteo podría efectuarse por medio de acciones procesales ordinarias, como ser la acción declarativa de certeza o la acción de repetición.

III. Algunas situaciones particulares. Los trabajadores en relación de dependencia y los jubilados

Ahora bien, en medio de las discusiones suscitadas con relación a la falta de corrección del fenómeno inflacionario en el impuesto a las ganancias, se emitieron algunos precedentes vinculados con los haberes jubilatorios, pero cuyos decisorios tomaban pautas relativas a la afectación del derecho de propiedad en clave que podríamos interpretar como en clave *Candy*¹¹.

11 sentencia dictada por el Juzgado de Concepción del Uruguay con fecha 31/3/14, en *Emilio Esquivel Humbert*, se declaró la inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los haberes jubilatorios. Luego, el

Luego la Corte Nacional dictó una sentencia en un amparo interpuesto por unos jubilados en la cual revocó la sentencia de la Cámara de Apelaciones de Corrientes, en la medida que había hecho lugar a la acción de amparo interpuesta, en cuanto alcanzaba con el impuesto a las ganancias a los haberes jubilatorios de los actores *Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/Administración de Ingresos Públicos (AFIP) s/amparo* (D. 248. XLVII. REX 10/12/13).

Allí, el Tribunal Címero adhiriendo al dictamen de la procuradora Laura Monti, rechazó la pretensión de los actores de considerar inconstitucional el art. 79 inc. c) de la Ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias, en la medida que se gravaban los haberes jubilatorios. En el dictamen se efectúan ciertas consideraciones que pueden ser una guía o pautas en cuanto a los planteos que puedan realizar no sólo los jubilados, sino los trabajadores en relación de dependencia.

En efecto, en el caso, el Dictamen refiere que si bien la vía de la acción del amparo es una vía de excepción, y que los montos cobrados por los jubilados actores son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley de ganancias; continúa luego con referencia a los famosos casos *Candy* (Fallos 332:1571) y *Dugan Trocello* (Fallos 328:2567) –ya citados-, afirmando que la violación al derecho de propiedad, por confiscatoriedad del gravamen, debe demostrarse en cada caso concreto.

Ello indicaba –conforme el criterio expresado en el caso comentado- que no puede tratarse la cuestión como una cuestión de puro derecho, y lo que quizás resulta más llamativo, es que en el dictamen expresamente pareciera dejarse una puerta abierta en la medida que destaca que las consideraciones que realiza no implica abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de los amparistas, la cual podría ser discutida y atendida por la vía pertinente.

Este criterio, fue receptado en una discusión relativa a la falta de corrección de la inflación a los efectos del pago del Impuesto a las Ganancias por los trabajadores, en la sentencia de la Cámara Federal de Córdoba, dictada en el expediente *Gremio AEFIP y otros c/ Estado Nacional- PEN y otro- amparo ley 16.986*, de fecha 26/6/14.

En dicho antecedente, además de las consideraciones relativas a la particular acción intentada, en el voto del Dr. Pérez Villalobo, expresamente cita el dictamen en cuanto el mismo dijo: *"para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia –por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio. Sin embargo, la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento"* esta referencia del caso *Dejeanne*, se hizo con cita de 9 precedentes del mismo máximo tribunal. Luego continúa en manera indubitada el dictamen referido en la sentencia, diciendo que estos extremos, *"no condicen con que pueda ser admitido, como ocurrió en a sentencia recurrida, que trató la cuestión como de puro derecho, y sin que los actores hayan aportado en su momento prueba alguna que permita tener por configurada, siquiera indiciariamente, la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del Estado..."*.

El voto de otro de los camaristas –Dr. Rueda-, aborda la cuestión en este aspecto en sentido similar, afirmando, que: *"Ello no implica que el actuar de la Administración se encuentre*

Juzgado Federal N° 4 de Mar del Plata declaró la inaplicabilidad del Impuesto a las Ganancias para el caso particular –haber jubilatorio-, mientras no se adecuara el mínimo no imponible, en una sentencia del 6/5/14, dictada en *C.M. c/ Instituto de Previsión Social (IPS) y otro s/ emergencia económica*.

exento de control judicial...., podría darse tal control si se demostrara fehacientemente en un caso concreto, mediante la prueba rendida en el proceso, que la alícuota a ingresar....insume una porción sustancial del salario de un trabajador o un jubilado.”.

Ello sin perjuicio de la clara inequidad a la que se enfrentan los trabajadores en relación de dependencia, quienes a los fines del cálculo de lo que deben pagar en concepto de Impuesto a las Ganancias, no pueden corregir los efectos del fenómeno inflacionario. Ello es referido en el voto del Dr. Pérez Villalobo, cuando dice que *“la falta de adecuación de los mínimos no imponibles del Impuesto a las Ganancias a la realidad y al contexto económico y salarial en que dicho tributo se aplica, podría configurar en la eventualidad y en numerosos casos, la existencia de un potencial agravio....La acreditación.... supeditada –claro está- a que sea acreditado concretamente”.*

Por cierto, que las medidas adoptadas por el Gobierno Nacional en el año 2013 no corrigieron las inequidades dado que no había solucionado el desequilibrio provocado por la falta de actualización de la escala del entonces art. 90 –actual art. 97- de la Ley que regula el Impuesto (Ley n° 20.628), la cual prevé los diversos tramos de ganancia neta imponible, a los que aplica diferentes alícuotas que lógicamente debieran incrementarse a medida que dicha ganancia es mayor, con el objeto de dotar al tributo de cierta progresividad respecto de la tributación de las personas físicas.

Luego de varios años de inflación acumulada, y ante la suspensión de la aplicación de los índices que permitían corregir los efectos del fenómeno inflacionario, se estaba ante una situación que se hace cada vez más gravosa para el trabajador, en tanto paga no por lo que es “ganancia”, sino que la falta de corrección de los efectos del fenómeno inflacionario de una manera más adecuada a la realidad económica, o debieran estar alcanzados respetando la progresividad del tributo para la gravabilidad de las rentas del trabajo personal.

Ahora bien, ocurría que el trabajador en relación de dependencia –y también los jubilados-, estaban sometidos a retenciones de impuesto a las ganancias, que resultan alejadas de su real capacidad contributiva, atento la falta de corrección durante todos los años en que la misma ha permanecido desactualizada, de los efectos del fenómeno inflacionario en la escala.

La Corte Nacional ha recordado que la capacidad contributiva es el presupuesto de validez del gravamen –en la causa *Mera, Miguel Angel* del 19/3/14, M. 1328. XLVII. REX-

Esto resultaba inequitativo, puesto que si bien existen planteos que han resultado exitosos en instancia judicial respecto de sociedades, obvio era que no era algo sencillo para el trabajador acudir a la instancia judicial para realizar estos planteos, por más que existan fundadas razones para recibir los mismos¹².

Los trabajadores pagan año tras año este impuesto, vía retenciones, y no pareciera ser razonable que el Estado Nacional considerara los parámetros para medir la renta de manera ficticia, sin contemplar el fenómeno inflacionario.

Sobre todo, si estamos frente a un sector que obtiene sus ingresos exclusivamente como producto de su esfuerzo personal, a quienes se les imponía en forma inequitativa una carga tributaria mes a mes cuya falta de adecuación al contexto económico real aparece excesiva y desproporcionada.

12 Debe recordarse que el art. 14 bis de la Constitución Nacional, prevé que la retribución del trabajador debe ser justa, y no puede considerarse se respeta ese parámetro ante la falta de recepción legislativa de los efectos del fenómeno inflacionario en el cálculo del impuesto a las Ganancias sobre la retribución del trabajador.

Sin perjuicio de las actuales medidas de coyuntura adoptadas¹³, cabe señalar que la falta de solución legislativa a estas inequidades, en algunas oportunidades, ha dejado solo la alternativa de judicializar estos planteos, lo cual no siempre se encuentra al alcance de los más débiles eslabones de la cadena económica, sobre todo teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial que requiere un esfuerzo procesal y probatorio que requiere de una asistencia legal y técnica que no siempre están al alcance de los trabajadores.

Pareciera que este criterio, llegó para el sector pasivo, aún con una sentencia y sus fallos siguientes, que se alejan de conceptos clásicos de la noción de capacidad contributiva en materia tributaria y que ponen en crisis el sistema procesal y recursivo para este tipo de reclamos.

Me refiero a la saga cortesana que se construyó desde la jurisprudencia que naciera a partir de la sentencia dictada en la causa *García María Isabel* el 26/3/19 (Fallos: 342;411), que no se refiere a la corrección o no del fenómeno inflacionario en el haber jubilatorio a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, sino directamente a la no gravabilidad del mismo –debe recordarse la sentencia dictada por la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social el 16/5/2017, en el caso *Calderale*, que concluyera con la aplicación del art. 280 por la Corte Nacional en sentencia “ómnibus” de fecha 01/10/2019 (CSS 012557/2006/CS1)-, introduciendo otro tipo de parámetros que salen de los tributarios clásicos que se veían en la causa *Dejeanne*.

Más aún, existe un criterio que recoge la posibilidad de no iniciar repetición administrativa, en tanto se la considera un ritualismo formal inútil –*Garay, Corina Elena c/ ANSeS s/ reajustes varios*, el 07/12/2021 (Fallos: 344:3567), en el marco del proceso de ejecución de la sentencia de reajuste de haberes jubilatorios a favor de la actora, la jueza de primera instancia declaró exentas del pago del impuesto a las ganancias las retroactividades abonadas por la Anses. Asimismo, decidió que no correspondía a ese organismo la devolución de las sumas ya retenidas, sino que la actora debía ocurrir ante la AFIP mediante el trámite administrativo correspondiente, dado que la ANSeS solo se limita a ser agente de retención. La Cámara confirmó el pronunciamiento y señaló que los importes retenidos habían sido remitidos a la AFIP –agente recaudador-, por lo que correspondía a dicho organismo la devolución requerida. Disconforme, la actora interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

La Corte, por unanimidad, declaró formalmente admisible el recurso extraordinario y revocó la sentencia apelada, ordenando dictar un nuevo pronunciamiento en base a los siguientes argumentos:

“6°) Que teniendo en cuenta la disposición contenida en el art. 75, inc. 23 de la Constitución Nacional, el envejecimiento y la discapacidad son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, ya que normalmente obligan a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales.

(...) se trata de evitar imponer a las personas ancianas cargas procesales desproporcionadas y desajustadas al estado actual del proceso. Una ponderación adecuada de la incidencia del tiempo en estos litigios exige —por mandato constitucional— compatibilizarlos con la propia vida de los justiciables, quienes de quedar sujetos a nuevas esperas, conforme al desenvolvimiento natural de los hechos, verían frustrada la sustancia de sus derechos.

13 Vgr. Ley 27.725 (B.O.: 6/10/23).

En definitiva, no resulta razonable exigir a los recurrentes que deduzcan dos planteos ante distintos organismos a fin de lograr idéntico reconocimiento, ya que no solo importa un arbitrario retraso en la declaración de derechos de naturaleza alimentaria que cuentan con amparo constitucional, sino que trasunta un dispendio jurisdiccional que se opone a principios básicos de economía y concentración procesal (conf. mutatis mutandis “Castro Fox”, Fallos: 328:1265).”

Es decir, vemos aquí, otro giro de tipo procesal en cuanto a la vía para efectuar planteos, el requisito de reclamo administrativo previo que ponen en revisión las vías más ortodoxas en la materia, atendiendo a los principios señalados por el Tribunal.

IV. Las cautelares. Una particular situación cordobesa

En este tipo de planteos, se empezó a transitar una situación particular en la justicia federal cordobesa, que significó que una de las Salas de la Cámara Federal –la Sala A-, comenzó a tener un criterio adverso en materia de medidas cautelares aplicables también al ajuste por inflación¹⁴.

Ello generó cierto desconcierto porque dependiendo de la Sala que tratara la cuestión, era el resultado que se podía obtener y en este derrotero se llegó al plenario de la Cámara Federal de Córdoba, que se dictara el 7/3/17 en la causa *Tecme S.A. c/ AFIP-DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Certeza* (Expte. n° 24649/2016/CA1), a raíz del pedido formulado por la actora, que tuvo un resultado adverso en la medida que si bien con diferentes votos, se entendió que ni la materia ni la vía procesal era susceptible de ser tratado por esa vía.

Luego, esta situación adquirió cierta pacificación cuando el 5/7/18 uno de los vocales de la Sala A en la causa *Bodegas Esmeralda* (Expte. n° 32685/20177/CA1), pasó a formar mayoría en su Sala, plegándose al criterio de la Sala B, que resulta ilustrativo a los fines del presente y por ello se transcribe:

“Cabe remarcar en el tema traído a resolución del Tribunal que, si bien esta suscripta ha entendido en precedentes similares tales como “Industrias Cormetal SA c/ AFIP- Acción Meramente Declarativa de Derecho” (Expte. N° 11004-2016); “Alimesa SA c/ AFIP- Impugnación de Acto Administrativo” (Expte. N° 25237-2015); “Barbuy Team Sociedad Anónima c/ Poder Ejecutivo Nacional- Ministerio de Economía- Administración Federal de Ingresos Públicos- Acción Meramente Declarativa de Derecho” (Expte. N° 44265-2014), “Colortex S.A. c/ AFIP y otro s/ Cumplimiento de Contrato” (Expte. N° 20404-2014) y “Laboratorios Beta S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos- DGI- Medida cautelar” (Expte. N° 72026583-2010), “Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ AFIP DGI- ADC” (Expte. N° 9205-2016) y “Maipu Automotores c/ AFIP- ADC” (Expte. N° 134-2017) entre otros, que no correspondía otorgar la medida cautelar en casos como el presente, un exhaustivo reexamen de la cuestión me lleva a cambiar de criterio en base a las consideraciones que procedo a exponer; asimismo, lo entiendo procedente por razones de economía procesal. Esto último teniendo en cuenta que los señores Jueces de la Sala “B” de esta Cámara Federal de Apelaciones, por unanimidad han otorgado medidas cautelares en casos similares al presente y en esta Sala

¹⁴ A modo ejemplificativo, puede citarse el caso *Barbuy Team S.A.* (Expediente n° 44265/2014), en el cual el Juzgado de Bell Ville había hecho lugar a la cautelar planteada el 10/12/14 y la Sala A de la Cámara Federal de Córdoba, el 26/6/15 la revocó por considerar no se verificaban los requisitos para ello con el voto de los Dres. Avalos y Montesi y la disidencia –confirmatoria- del Dr. Velez Funes.

*es concordante con ese criterio el doctor Ignacio M. Vélez Funes.*¹⁵

La situación señalada, no es ajena a las variables en los criterios y los resultados de los casos sometidos a decisión del Poder Judicial.

V. Conclusión

La discusión jurídico tributaria que subyace a las reflexiones que se comparten, ha ido evolucionando en su tratamiento jurisprudencial, en la tratamiento normativo, pero evidencia como muchas veces la tensión entre el derecho de propiedad de los particulares y la noción de renta pública, necesita de un árbitro imparcial que se espera sea equitativo, justo y que además llegue a tiempo con su decisión o su protección cautelar aspecto fundamental para sin perjuicio del decisorio de fondo- se juega la suerte del caso.¹⁶

Quizás esto permite reflexionar en cuanto a la importancia de la mirada que a los problemas que tienen los ciudadanos, sean “de a pie” o cuenten con una estructura que les permita tener una mejor defensa de sus derechos, tengan una adecuada respuesta por parte del Estado en todos sus poderes.

Es oportuna la reflexión a la que mueve Alfonso Santiago en un reciente artículo¹⁷, en la que señala:

“Lo anterior lleva también a un equilibrio institucional entre las funciones de los Poderes Legislativo y Ejecutivo, diseñadores y gestores de las políticas públicas, y el Poder Judicial, encargado de su control en lo que hace a su legitimidad de origen y el respecto al contenido esencial de los Derechos Humanos. Los procesos judiciales se han manifestado insuficientes e ineficaces para la ejecución de políticas que deben ser decididas mediante el proceso legislativo ordinario. Este principio puede iluminar el arduo problema del activismo judicial y de la implementación efectiva de los llamados “remedios estructurales”, facilitando un diálogo interorgánico racional y maduro.”

Ello así, son los tres poderes del Estado quienes deben trabajar mancomunadamente para evitar la aniquilación de la propiedad privada y de la capacidad de trabajo de la clase activa, en un país con una inusitada presión tributaria –en el que se habla de “tragedia fiscal”¹⁸-, que ha llevado a que los ciudadanos que pueden “voten con los pies”¹⁹ mudándose a otras jurisdicciones o que exista una mayor economía marginal.

15 Voto de la Dra. Montesi en el decisorio comentado.

16 García Sinagra, C. “Tribunal Fiscal de la Nación: La prejudicialidad y la secuencia temporal lógica de los procesos”. DTE. XLIV. Octubre 2023. Resulta interesante la visión que presenta el autor, respecto de la clara incidencia que tienen las cuestiones procesales en las discusiones tributarias y presión fiscal actual en nuestro país.

17 Alfonso, S. “Algunos desafíos del derecho constitucional del siglo XXI” [en línea]. Prudentia Iuris. 2020, nro. aniversario. Disponible en: <https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/10669>

18 ver entre muchos otros artículos: <https://eleconomista.com.ar/economia/matias-olivero-vila-el-planteo-propuesta-numero-1-logica-discriminacion-impuestos-n62575>

19 ver nota de Juan Carlos de Pablo, en el diario La Nación en la que alude al concepto de foot voting o “voto con los pies” de Charles Tiebout (1924 -1968) -en virtud del cual un ciudadano manifiesta sus preferencias acerca de determinado modelo “ideal” mediante su desplazamiento a aquel territorio en el que los factores políticos, jurídicos y económicos.

<https://www.lanacion.com.ar/economia/diego-valenzuela-invita-a-votar-con-los-pies-nid21072022/>