



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CARRERA: CONTADOR PUBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Trabajo de Investigación

Por

Andrés Ezequiel Esteban
Raisa Iwanow

Profesor Tutor

Cdor. CINTA, Luis Eduardo

San Rafael, Mendoza - 2015

Correos Electrónicos: pelatricolor12@hotmail.com; raisa.18@live.com

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. FORMAS ANTIGUAS Y MODERNAS.....	6
CAPÍTULO II: ANTECEDENTES ARGENTINOS.....	8
1. ANTERIORES A LA SANCIÓN DEL TRIBUTO	8
2. EVOLUCIÓN DESDE SU IMPLANTACIÓN	9
3. ASIGNACIÓN CONSTITUCIONAL DEL RECURSO. COPARTICIPACIÓN.	11
CAPÍTULO III: CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	14
1. DIRECTO O INDIRECTO.....	14
2. ¿REAL O PERSONAL?.....	14
3. ALÍCUOTAS.....	17
CAPÍTULO IV: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	18
1. LEGALIDAD	19
2. IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.....	24
3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	25
4. GENERALIDAD	26
5. EQUIDAD.....	27
6. RAZONABILIDAD.....	28
7. NO CONFISCATORIEDAD.....	29
8. IGUALDAD	31
9. PROPORCIONALIDAD.....	32
CAPÍTULO V: CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	34
1. VIGENCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RETROACTIVIDAD (ART. 1 LIG)	34
2. TRANSPORTES INTERNACIONALES (ART. 9 LIG).....	35
3. PELÍCULAS CINEMATográfICAS (ART. 13 LIG).....	36

4.	COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS (ART. 19 LIG).....	39
5.	NO CONSIDERACIÓN COMO PÉRDIDA DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES (ART. 19 LIG).....	40
6.	ANUALIDAD Y COMPENSACIÓN ENTRE AÑOS FISCALES (ART. 19 LIG).....	40
7.	DEDUCCIONES PERSONALES Y EXENCIONES (ART. 20 Y 23 LIG)	44
	A. GANANCIA NO IMPONIBLE (ART. 23. INC. A)).....	46
	B. DEDUCCIÓN ESPECIAL (ART. 23. INC. C))	46
	C. INC. A) DEL ART. 20.....	48
	D. INC. I) DEL ART. 20	50
	E. INC. K) DEL ART. 20	53
	F. INC. L) DEL ART. 20 (DEROGADO).....	54
	G. INC. P) DEL ART. 20	55
	H. MAGISTRADOS, LEGISLADORES Y OTROS CARGOS ELECTIVOS	57
8.	VALOR LOCATIVO PRESUNTO (ART. 41. INC. F] LIG)	58
9.	RENTAS VITALICIAS (ART. 45. INC. C] LIG).....	59
10.	NO GRAVABILIDAD DE GANANCIAS POR TENENCIA (ART. 52 LIG).....	59
11.	EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS (ART. 52 LIG).....	62
	A. DESIGUALDAD DE TRATO DEL INVERNADOR RESPECTO DEL CRIADOR-INVERNADOR	62
	B. NORMAS ESPECIALES SOBRE EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS	63
12.	JUSTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN EN LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (ART. 69 LIG).....	63
13.	TASAS DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (ART. 69 LIG)	65
14.	IMPUESTO DE IGUALACIÓN (ART. 69.1 LIG).....	66
15.	DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS (ART. 73 LIG)	67
16.	REORGANIZACIÓN (ART. 77 LIG)	68
	A. INTRODUCCIÓN	68
	B. FUSIÓN.....	69
	C. ESCISIÓN	70
	D. SITUACIONES ESPECIALES. CONDICIONAMIENTOS REGLAMENTARIOS.	71
	E. CONJUNTO ECONÓMICO	73
17.	DEDUCCIONES ADMITIDAS (ART. 81 LIG)	75
	A. INC. A).....	75
	B. REMUNERACIONES A DIRECTORIOS Y OTROS ORGANISMOS EN EL EXTRANJERO	77
18.	PÉRDIDAS, DESUSO Y REEMPLAZO DE BIENES AMORTIZABLES (ART. 82 INC. F] LIG)	78
19.	DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORÍA (ART. 87 LIG)	80
	A. INC. A).....	80
	B. INC. I)	81

C. INC. J)	81
20. ESCALA DEL IMPUESTO PARA PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS (ART. 90 LIG)	83
21. AJUSTE POR INFLACIÓN (TITULO VI LIG)	83
A. JURISPRUDENCIA QUE ACEPTÓ EL AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN	85
B. AUN SUSPENDIDO, EL RÉGIMEN DE AJUSTE POR INFLACIÓN ESTABA VIGENTE. MOTIVOS.....	88
C. EL AJUSTE AUTOMÁTICO PERMANENTE DE LA BASE DE LOS GRAVAMENES	90
D. SUJETOS A QUIENES SE APLICA EL AJUSTE.....	92
CAPÍTULO VI: ARTÍCULOS INCONSTITUCIONALES DEL DECRETO REGLAMENTARIO	94
1. ARTÍCULO 35 DEL DECRETO REGLAMENTARIO.....	94
2. ARTÍCULO 114 DEL DECRETO REGLAMENTARIO.....	94
3. ARTÍCULO 136 DEL DECRETO REGLAMENTARIO.....	95
4. ARTÍCULO 145 DEL DECRETO REGLAMENTARIO.....	97
CAPÍTULO VIII: DISPOSICIONES INCONSTITUCIONALES EN LEYES RELACIONADAS	99
1. MEDIOS DE PAGO.....	99
2. COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS	100
3. DIFERENCIAS DE CAMBIO	102
4. ACTIVIDAD PETROLERA.....	103
5. DISTORSIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO EN LA CUARTA CATEGORÍA	103
A. INTRODUCCIÓN	103
B. LOS DECRETOS DEL AÑO 2013	105
C. LA SITUACIÓN FISCAL DEL PERIODO FISCAL 2014	106
CONCLUSIONES.....	108
REFERENCIAS	110

INTRODUCCIÓN

Bien es sabido que el impuesto a la renta –en la Argentina denominado *Impuesto a las Ganancias*- es un tributo que, desde hace varias décadas, ocupa un lugar preferente en la mayor parte de los estados modernos como tributo nacional.

Si bien la denominación del tributo tiene variaciones y, asimismo, su materia imponible y otros muchos aspectos técnicos y estructurales presentan matices en su aplicación práctica, se lo distingue con precisión por cualidades bien definidas.

Es característica saliente, y netamente diferencial del tributo, la de gravar los beneficios, producidos o ingresos, como tales, esto es, independientemente de los capitales o fuentes de renta que los generen, considerando que con ello se obtiene una medida ideal de la capacidad contributiva de los beneficiarios que los perciben, lo que permite una óptima aplicación del principio de equidad en la imposición.

Otra característica definitoria del impuesto es que la noción de renta se refiere a un beneficio neto y debe distinguirse, pues, de los impuestos que alcanzan simples ingresos o entradas, o sea, el beneficio bruto. Ello significa la deducción de los costos y gastos que son cargas necesarias del ingreso.

A su vez, las exenciones o deducciones personales, así como la progresividad de las tasas, son notas salientes que universalmente caracterizan también el gravamen.

En el presente trabajo buscamos indagar acerca de la evolución histórica del Impuesto a las Ganancias en Argentina; abordar el tema señalado desde la perspectiva del derecho comparado a fin de darle una noción más global al lector sobre las diferencias y similitudes que hay con otros regímenes impositivos, en particular en los impuestos sobre la renta; siendo el objetivo principal y la problemática de nuestra investigación analizar la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 a efectos de establecer las posibles inconsistencias con respecto a la Constitución de la República Argentina.

Nuestra hipótesis se basa en la relativa constitucionalidad de la ley. Es decir, hay puntos que opinamos que no obedecen a lo establecido por nuestra Constitución Nacional. Sin embargo, creemos

que existen aspectos que merecen ser destacados por su correlato con el texto constitucional como así también por haber logrado su cometido fiscal.

Dado que la investigación es de tipo exploratorio-descriptiva la metodología del trabajo será cualitativa, donde desarrollaremos conceptos teóricos exponiendo en lo que esté a nuestro alcance casos reales y actuales.

Nos apoyaremos, para la recolección de datos, en el análisis de tipo documental de leyes, resoluciones, decretos, dictámenes y jurisprudencia, así como también en el amplio estudio de obras de reconocidos autores del medio y la búsqueda bibliográfica de artículos periodísticos, informes de reparticiones idóneas, entre otros.

CAPÍTULO I: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. FORMAS ANTIGUAS Y MODERNAS

Según el autor Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) , los antecedentes del impuesto pueden remontarse, en la Edad Media, a los tributos locales sobre la propiedad, que se fijaban principalmente teniendo en vista su producido. Esto se confirma con referencias precisas de diversas comunas de Alemania, Francia, Bélgica, Inglaterra y Escocia, donde rigieron impuestos que evolucionaron durante esa época hacia un impuesto a la propiedad inmobiliaria, percibido sobre el valor de la tierra y de los edificios, eliminándose los elementos personales que existían en el anterior tributo a la propiedad.

Tales incipientes formas del impuesto fueron de carácter local. Como impuesto general o bien del Estado central, muestra signos importantes de desenvolvimiento antes del siglo XIX; solo en Francia, la “talla”, tributo de uso general en Europa durante la Edad Media, se transforma en el principal impuesto directo, dividido en dos partes: la talla real y la talla personal.

La “dixième”, decretada en 1710 por Luis XIV, consistió en un impuesto del 10% sobre todas las rentas del reino francés y, alternativamente suprimido y restablecido, se convirtió en 1794 en un impuesto del 5% o “vingtième”, el cual duró hasta la Revolución Francesa.

En Inglaterra, el ministro William Pitt propuso el reemplazo de las denominadas “assessed taxes” por “un impuesto general sobre las personas que posean fortuna, tan proporcional a sus medios como sea posible”. Dicho proyecto se sancionó el 12 de enero de 1798, fecha que debe considerarse como de adopción del precursor inmediato del *impuesto a las rentas moderno*, aprobado con el nombre de *acta de ayuda y contribución* (“Aid and Contribution Act”); que clasificaba a los contribuyentes en tres clases, de acuerdo con las riquezas que poseyeran, y para cada clase establecía escalas de impuesto, conforme a sus rentas, que denotaban la idea de progresividad, apareciendo ya las reducciones de impuesto en atención al número de miembros de la familia. A este impuesto se lo llamó también la “triple contribución”.

En 1799, ya con el nombre de *impuesto sobre la renta*, y también sobre la base del proyecto de Pitt para remplazar la triple contribución, el gravamen tomó forma más directamente similar a la que hoy tiene; fue sancionado en un largo texto de 124 artículos y estableció la tasa del gravamen sobre el conjunto de las rentas. Aparte de las deducciones personales en razón del número de hijos a cargo del contribuyente, se autorizó la deducción de las primas por seguro de vida.

En Inglaterra, se adoptó en 1907 la distinción entre rentas ganadas y no ganadas, sobre la base de la gravitación que tuvieran en su obtención el trabajo personal o la simple colocación de capitales.

La moderna evolución del gravamen se ha orientado definitivamente hacia su aplicación sobre el monto global de las rentas, dándole, pues, carácter eminentemente personal y estableciendo las tasas sobre bases progresivas. Expresión típica de esta forma del impuesto es el “income tax” de los Estados Unidos; en Gran Bretaña, en cambio, el impuesto progresivo global sobre el conjunto de la renta no impidió durante décadas el mantenimiento de impuestos cedulares sobre las rentas de distintas categorías, consideradas objetivamente y en forma cerrada para cada una de ellas, política esta finalmente abandonada.

La imposición cedular, sin embargo, rigió durante años en numerosos países, tales como Bélgica, Brasil, Francia y Grecia, aun cuando en la mayor parte de ellos se complementaba con el impuesto progresivo global. Por el contrario, en los Estados Unidos, Canadá, Alemania y Suiza, entre otros, ha sido tradicional la imposición sobre la renta global, sin perjuicio del impuesto separado sobre las rentas de las sociedades de capital, gravamen que puede calificarse de cedular en los casos en que en razón del pago del impuesto societario no se gravan los dividendos, así como cuando estos sólo tributan un impuesto de retención en la fuente, no incorporándose en el impuesto global.

CAPÍTULO II: ANTECEDENTES ARGENTINOS

1. ANTERIORES A LA SANCIÓN DEL TRIBUTO

Siguiendo a Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) encontramos que los antecedentes del *impuesto a la renta* en la Argentina se remontan al primer proyecto presentado al Congreso por el Poder Ejecutivo en 1917; la idea de introducir el gravamen en el sistema tributario argentino, basada en el deseo de **mayor equidad y justicia** y en la afirmación de principios democráticos, fue aceptada por la comisión respectiva de la Cámara, que elaboró un proyecto propio, el cual, sin embargo, no fue tratado.

En 1922 el Poder Ejecutivo proyectó nuevamente un gravamen a las rentas, aun cuando limitado a las de capitales mobiliarios, incluido en reformas a la ley de impuesto de sellos y anunciando que el gravamen sería una cedula dentro de un impuesto futuro a las rentas global, “que se establecerá más adelante”; la Cámara de Diputados desdobló la iniciativa de la ley de impuesto de sellos y proyectó separadamente un impuesto mobiliario, que si bien obtuvo la aprobación de aquella el Senado no llegó a considerarlo.

En 1924 fue presentado al Congreso el que fue conocido con el nombre de *proyecto Molina*, originado en el Ministro de Hacienda, señor Víctor M. Molina, que tampoco llegó a considerarse; en él se afirmaba que la introducción del gravamen tendía a que el sistema impositivo “se halle a la altura del significado político y económico que tiene en el mundo la tributación”, aparte de señalar los aspectos de **equidad y elasticidad** que caracterizan al impuesto como recurso fiscal.

Sólo en 1932, estando el país regido por un gobierno de facto, el gravamen se instituyó por decreto ley dictado en acuerdo general de ministros de fecha 19 de enero de ese año, con el carácter de *impuesto de emergencia sobre los réditos*, situación irregular que se da hasta nuestros días sin previsiones de que vaya a modificarse tal inconsistencia, y con el propósito de enfrentar la difícil situación financiera por la que atravesaba el erario; puso énfasis en la situación creada por la emisión monetaria y la moratoria en el pago de la deuda externa agregando que *mientras fue posible pensar en un mejoramiento inmediato de los precios de nuestros productos y de su colocación, y en una reacción de*

los mercados financieros, era humano el empleo de suaves medios de imposición, dentro de una económica estricta; pero ante las perspectivas mundiales, conviene abandonar toda ilusión y proceder rápidamente a tomar medidas que eviten a la Republica males irreparables.

El gravamen nació así como impuesto nacional, tal como hoy se aplica en el país, y bajo la forma de impuesto cedular y global a la vez, delineando, a través de sus cuatro cedulas, las categorías de contribuyentes que todavía hoy subsisten, gravadas en su origen con alícuotas diferentes, sin perjuicio del impuesto global.

2. EVOLUCIÓN DESDE SU IMPLANTACIÓN

Continuando con el reconocido profesional Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) vemos que aquel primer impuesto a la renta argentino, una vez normalizada la situación institucional, fue ratificado mediante sanción dada por el Congreso por ley 11.586, dándole carácter de impuesto de emergencia y por el término de tres años. Ello, luego de fogosos debates, donde los representantes de las provincias clamaban que el alcance nacional del impuesto lesionaba las facultades tributarias otorgadas por la **Constitución Nacional** a ellas. De ahí el carácter de emergencia y término precario por el cual obtuvo sanción, concordante con las disposiciones del art. 67 inc. 2 de la **Constitución Nacional** que permite al Poder Legislativo imponer contribuciones directas, por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la nación, “siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan”. Iguales razones han servido de base para que, hasta el momento actual, el impuesto se haya mantenido en vigencia mediante sucesivas prórrogas establecidas, en cada caso, por término fijo de vigencia.

La principal modificación introducida por la sanción legislativa, al primitivo decreto ley, consistió en eliminar el impuesto cedular; desde ese momento, el impuesto argentino tomo la forma de impuesto global sobre el conjunto de las rentas, estructurado con *alícuota progresiva*, dividida en dos partes: la básica y el adicional progresivo.

Asimismo, la ley 11.586 introdujo *deducciones personales* por mínimo no imponible y cargas de familia.

Desde entonces, casi nunca pasó un año sin que se introdujeran modificaciones parciales al gravamen a las cuales no nos referiremos en honor a la brevedad.

En 1973 el gobierno se abocó a una reforma integral del sistema impositivo. En cuanto al impuesto a la renta se concretó con la **sanción de la ley 20.628**, para regir desde el 1 de enero de 1974. Al ensanchar la base del impuesto e introducir algunos ajustes reclamados por la doctrina, aunque no todos ellos, se fortaleció su posición dentro del sistema tributario; además, fue unificado con el *impuesto a las ganancias eventuales* que se venía aplicando en el país, al adoptar como concepto de renta gravable el propio de la teoría del balance o del incremento patrimonial neto; se disminuyó la alícuota del gravamen en forma sustancial e integró de manera total el impuesto sobre las sociedades de capital con la nueva imposición sobre dividendos de acciones, dentro del conjunto de las ganancias de sus beneficiarios, mediante un sistema denominado de transparencia, por el cual los dividendos fueron gravados por el impuesto progresivo y en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, en la medida en que estuvieran integrados con beneficios impositivos para la sociedad que los distribuyera. La reforma reestructuró la escala progresiva, elevó sensiblemente los límites exentos y mantuvo su actualización periódica sobre la base de índices oficiales. Asimismo, eliminó y restringió sustancialmente los incentivos fiscales contenidos en la ley, muchos de los cuales resultaban ineficaces y no redundaban sino en una pérdida de recaudación fiscal.

Un cambio infortunado de esta reforma fue el abandono del *principio de contabilidad separada*, para el tratamiento de las rentas de empresas establecidas en el país como subsidiarias o sucursales de entidades del exterior, y la aplicación, en cambio, de la teoría del órgano, de la penetración, o del desconocimiento de la personalidad jurídica independiente, denominada en el art. 14 de la ley 20.628 como el principio del *aporte* y la *utilidad*, con lo que la legislación se apartó de la regla generalmente aceptada a los efectos de delimitar la potestad fiscal de los estados en los negocios internacionales.

El sistema evolucionó otra vez de modo sensible al sancionarse la ley 21.286, en abril de 1976, que adoptó un híbrido concepto de renta gravable según se trate:

- a) De las personas físicas o sucesiones indivisas, para las cuales se adhiere al criterio de la fuente o de la renta-producto.
- b) De sociedades de capital u otras sociedades o empresas, para las cuales aplica la teoría del balance o del incremento patrimonial neto.

La ley 24.073, asimismo, introdujo diversas reformas al impuesto, entre ellas, la principal fue la adopción del concepto de *renta mundial* con alcance a los residentes en el país, así como la elevación al

30% de la alícuota societaria y la fijación en ese nivel de otras alícuotas del gravamen, aparte de excluir de toda imposición la distribución de dividendos.

Finalmente, la ley 24.587 dispuso la conversión en nominativas no endosables o en acciones escriturales de las tenencias de títulos valores privados, y estableció tributos punitivos en carácter de pago único y definitivo para quienes no cumplieran con ella; además, dispuso la vigencia del mínimo no imponible y la deducción especial, y eliminó el cómputo del pago a cuenta del impuesto de los aportes previsionales con que se las había sustituido, así como también ha modificado, volviendo a 6, las escalas de la progresividad.

3. ASIGNACIÓN CONSTITUCIONAL DEL RECURSO. COPARTICIPACIÓN.

En conformidad con las normas constitucionales y con la respectiva jurisprudencia de la Corte Suprema, el derecho tributario constitucional argentino ha venido a consagrar una cierta distribución de las potestades tributarias entre la Nación y las provincias; en esa virtud, corresponden a las provincias las contribuciones directas y, concurrentemente con la Nación, las indirectas.

Sin embargo, el art. 75 inc. 2 de la **Constitución Nacional** faculta a la Nación para que establezca impuestos directos “por tiempo determinado en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”. Consideramos que, determinados impuestos – incluido el impuesto a la renta-, pertenecen naturalmente a la Nación por razón de la índole misma de la materia sujeta al gravamen, la cual puede hallarse, para un determinado contribuyente, localizada territorialmente en todo el país; este criterio es, en general, aceptado por la doctrina financiera más caracterizada universalmente.

Existe razón, posiblemente, en el argumento que sostiene la aplicabilidad del gravamen por la Nación en el hecho de que al establecer la delimitación de los poderes fiscales, nacional y provinciales, los constituyentes de 1853 no tuvieron en cuenta al impuesto a la renta, en esa época todavía no generalizado como recurso tributario, postura defendida por Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010). Pero lo cierto es, que ello no autoriza, ante los términos de nuestra **Constitución**, a alejarse de la interpretación antes expuesta. Es así como al sancionarse el primer impuesto a la renta argentino, en 1931, sólo se lo hace por tiempo determinado y en razón de urgencias de la Nación; este carácter de

recurso nacional de emergencia fue dado al tributo expresamente en la sanción legislativa posterior del año 1932, señalándose que el impuesto es, en principio, provincial. Más tarde, en vísperas de expirar la vigencia del gravamen, el proyecto de presupuesto remitido por el Poder Ejecutivo al Congreso lo facultaba para convenir con las provincias cómo distribuir el producido de los impuestos internos al consumo; esta disposición fue ampliada en la Cámara de Diputados para comprender a los impuestos a los réditos y a las transacciones, sobre la base, como se subrayó en la discusión, de que el impuesto a la renta es un tributo esencialmente provincial. Desde entonces, esta idea quedó consagrada en el sentido tanto de la Nación como de las provincias.

Así fue establecido un régimen de coparticipación federal en el producido del impuesto, lo cual significó una ley convenio que requiere para su vigencia la adhesión o el acogimiento de las provincias, por la cual la Nación legisla sobre el impuesto y lo percibe, pero distribuye su producido con las provincias.

El régimen de coparticipación vigente, ley 23.548, comprende no sólo los impuestos a la renta y sobre los beneficios eventuales, sino también la imposición sobre los consumos incluyendo los denominados impuestos internos sobre consumos específicos y al valor agregado y el producido de todo otro impuesto nacional existente o a crearse, con las solas excepciones que expresamente menciona el art. 2 de la ley de coparticipación.

Finalmente por ley 20.221 se unificó la base de distribución para todos los gravámenes de coparticipación, que asignó de la siguiente manera: 48,5% para la Nación; 48,5% para el conjunto de las provincias, y el 3% restante, para el denominado Fondo de Desarrollo Regional, creado por la misma.

La experiencia argentina en el régimen de coparticipación ha puesto de manifiesto, frente a las ventajas de evitar la superposición de gravámenes y asegurar una más eficiente aplicación de tributos complejos como lo es el impuesto a la renta, el inconveniente serio desde el punto de vista del federalismo, del debilitamiento de la autonomía financiera y de la responsabilidad por el manejo de los fondos públicos, esencial para la vigorización y crecimiento de las provincias. Coincidimos con otros autores citados en la obra de Reig, tal como Linares Quintana, en la necesidad de que “en una próxima reforma constitucional se revise la distribución de poderes fiscales para dar al impuesto a la renta la exacta ubicación que corresponde, pues la ley-contrato no salva el **escollo constitucional** y, a la vez, buscar una distribución de las facultades tributarias que asegure a las provincias mayor independencia en el manejo de sus propias finanzas”.

Investigando la obra de Fonrouge (Fonrouge, 2007), coincidimos en que la reforma constitucional efectuada en 1994 no cubrió tales objetivos, limitándose a dar base constitucional a la coparticipación sin acotar o limitar su uso, como hubiera resultado conveniente.

A partir de dicha reforma, el artículo 75 inc. 2, trata la coparticipación nacional que recaerá como convenio entre la Nación y las provincias, que exige el dictado de una nueva ley, por lo que la distribución del impuesto a las ganancias que legisle este artículo podrá ser modificado.

El mandato constitucional no ha sido cumplido hasta la fecha, originando una verdadera destrucción del federalismo fiscal y una dependencia de las provincias respecto del gobierno federal que afecta la calidad de las instituciones republicanas.

CAPÍTULO III: CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. DIRECTO O INDIRECTO

Hacemos alusión nuevamente a Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), quien sostiene que la clasificación del impuesto como directo no ha variado sensiblemente con el correr de los años. Desde sus orígenes, se ha considerado a este gravamen como típicamente directo, que recae de manera definitiva en el contribuyente obligado al pago. Al presente, sin embargo, esa tesis es objeto de serias controversias, y cabe distinguir el caso del impuesto personal, ya sea progresivo global sobre el conjunto de los beneficios del individuo, o ya sea el que afecta algunos tipos de ingresos que éste posea, del impuesto sobre las sociedades de capital y, en particular, sobre las sociedades anónimas.

Goode, escritor citado en la obra de Reig, admite, como punto de vista frecuentemente aceptado, que los impuestos directos sobre la renta personal, el gasto o el patrimonio, no pueden repercutirse, aun cuando señala la existencia de circunstancias excepcionales en que se produce la repercusión a corto plazo. En términos generales, y reconociendo la posibilidad de traslación en ciertos casos, existe unanimidad en atribuir al impuesto individual a la renta carácter directo.

En cuanto al impuesto a la renta de las sociedades de capital, la consideración tradicional ha sufrido cierto debilitamiento, pues en las formas modernas de mercado el gravamen manifiesta fuerte tendencia de traslación mediante los precios de los bienes y servicios que constituyen el comercio de las sociedades obligadas a su pago; ello sin desconocer que por el estado actual de nuestros conocimientos no sabemos si el impuesto se traslada o no. De todos modos no hay ninguna prueba definitiva de que sea trasladado por completo o en parte sustancial.

2. ¿REAL O PERSONAL?

Siguiendo al autor Gustavo Diez (Diez, 2011), es generalmente aceptado por los hacendistas que el *impuesto a la renta de las personas físicas* es el que mayores virtudes tiene para constituirse en el protagonista principal de un sistema tributario avanzado.

El impuesto a la renta de las personas físicas, por sus características, tiene ventajas sobre otros tributos:

1. Grava la renta de las personas: Se considera que la renta de las personas físicas es el índice más apropiado para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes.
2. Es un impuesto personal: Tiene en cuenta las situaciones personales del sujeto, lo que permite diferenciar la imposición según su estado civil, cantidad de hijos, etc.
3. Es global: Grava todas las rentas de las personas, lo que permite dado este carácter de generalidad la aplicación de una estructura de alícuotas progresiva.
4. Permite un tratamiento distinto según el origen de la renta: Si bien se grava en forma global, permite conocer el origen de la renta, esto permite hacer distinciones en el tratamiento de las mismas. (Por ejemplo entre rentas provenientes del trabajo personal y las rentas provenientes de la colocación de capitales.)
5. Efecto estabilizador: La estructura progresiva de la tasa del impuesto otorga buena flexibilidad al mismo. Dicho impuesto constituye en la actualidad la fuente de recursos más importante del sector público de las economías desarrolladas.

Por otra parte, el *impuesto a la renta de las sociedades* es un impuesto que grava la renta de cualquier entidad jurídica definida como sujeto pasivo por la legislación y el mismo responde a determinadas características, a saber:

1. Es un impuesto directo: Grava la generación de renta, a diferencia de los impuestos indirectos que gravan la renta cuando la misma se está consumiendo. Este impuesto grava una manifestación directa de la capacidad de pago del sujeto pasivo, la obtención de renta.
2. Índice apropiado: Se considera que la renta es uno de los índices más apropiados para medir la **capacidad contributiva** de los contribuyentes. Los otros índices son consumo y patrimonio.
3. Es un impuesto real u objetivo: A diferencia del impuesto a la renta de las personas físicas que es personal, el impuesto a la renta de las sociedades no tiene en cuenta la situación personal del sujeto pasivo (la sociedad) como así tampoco la situación personal de

quienes la integran (socios). El gravamen recae sobre las ganancias sin considerar las personas físicas que tienen su goce económico.

4. Es global: Para su determinación se tienen en cuenta todos los resultados obtenidos por la sociedad a lo largo del periodo fiscal, lo que permite entonces la compensación de quebrantos.

5. Estructura de alícuotas: En general, es un impuesto de estructura de alícuota proporcional y de devengo periódico.

Algunas ventajas de su aplicación:

1. Por el tipo de estructura jurídica utilizada, son contribuyentes que están obligados a la confección de estados contables, por lo tanto, tienen obligación de registrar el total de sus operaciones en forma cronológica y determinar el resultado contable de acuerdo con normas preestablecidas. Esto permite que para la determinación del impuesto se tenga un punto de partida (Estado de Resultados contable) confiable, lo que facilita el control por parte del Estado.

2. Tiene menor grado de repercusión pública que un impuesto a la renta personal. Es generalmente más aceptado en la población un impuesto que grava la renta de las corporaciones que un impuesto que grava el salario.

3. Para la administración es más sencilla su recaudación y facilita las tareas de control, toda vez que controla a la sociedad (sujeto) y no a cada uno de sus socios.

4. El impuesto a las sociedades es una compensación que debe pagarse a cambio del privilegio de la responsabilidad limitada de los socios que no responden con su patrimonio personal por las deudas de la sociedad.

5. Es un instrumento de política fiscal. Si el Estado quiere incentivar determinadas actividades o inversiones por parte de las empresas, es más fácil hacerlo a través de otorgar licencias o beneficios a las sociedades, pues sería muy difícil que incentivos creados en el impuesto a la renta de las personas físicas para que los socios, a su vez, condicionen las decisiones de la empresa de la que son dueños.

6. Razones de interés social pueden aconsejar la creación de impuestos sobre formas de sociedades que, por su envergadura económica, pueden constituir un peligro para la asignación eficiente de los recursos productivos.

Sin embargo, la crítica a su aplicación es la siguiente: si tomamos como premisa que la distribución de la carga impositiva debe ser **justa y equitativa**, el impuesto a la renta debería recaer sobre la renta obtenida por las personas físicas, ya que el mismo tiene en cuenta situaciones personales del sujeto y además para su determinación se aplican estructuras de alícuotas progresivas. La aplicación del impuesto a las sociedades afecta el efecto redistributivo que produce el impuesto a la renta personal.

3. ALÍCUOTAS

Volviendo a Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), el impuesto a la renta de los individuos, caracterizado como tributo personal, se aplica universalmente con alícuotas progresivas, cuya estructura obedece generalmente al sistema de progresividad por escalas. Esto significa que el impuesto total que debe pagar un individuo resulta de adicionar la suma correspondiente al límite superior de la escala inmediata a aquella en la cual se encuentran comprendidas sus rentas y el impuesto resultante de aplicar la alícuota marginal al excedente, respecto del referido límite.

Opinamos que la alícuota mínima del tributo en la escala progresiva del art. 90 de la ley 20.628 debería reducirse a un 4%, por ejemplo, y no ser del 9%, como asimismo debieran actualizarse los tramos, a fin de que el impuesto recuperara la progresividad que se ha ido perdiendo en el tiempo debido a la inflación ya que dicha escala data del año 1992.

Cuando aparte del impuesto global se aplican impuestos cedulares, éstos generalmente responden a alícuotas proporcionales. Lo mismo ocurre con el impuesto sobre la renta de las sociedades de capital. La aplicación de la progresividad sobre porciones de renta no referidas a personas, quiebra las bondades y justificativos del impuesto progresivo, lo cual ha sido objeto de especial análisis, tratándose del impuesto a las rentas de las sociedades de capital.

CAPÍTULO IV: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Previo a analizar la constitucionalidad de la ley del gravamen, proponemos en este capítulo hacer mención a los principios constitucionales que rigen en materia tributaria, en honor a la clara exposición del trabajo.

En primer lugar, el *Derecho Constitucional Tributario* es el conjunto de normas y principios constitucionales cuyo objeto es limitar el poder de imperio del Estado en materia de recursos derivados del patrimonio de los particulares. Héctor Villegas, autor consultado por la citada revista online, (Sabic, 2014) dice que *el derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que puede pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen el objeto de este conjunto de normas.*

El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplina el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno.

En síntesis, es una parte del derecho constitucional que se ocupa de la materia tributaria y más precisamente, se encarga de regular el poder tributario del Estado.

Finalmente, el *concepto genérico de poder tributario*, también denominado poder de gravabilidad, es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir de manera unilateral tributos.

En la **Constitución Nacional** se encuentran establecidos una serie de principios con la finalidad de imponer un límite al poder tributario del Estado. Dino Jarach, tributarista consultado por la referenciada revista online, (Sabic, 2014) dice que “deben considerar como principio de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuesto y su configuración”. Por otra agrega que: “en el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los

principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos - legislativo, ejecutivo y judicial- puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos”. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal.

Cabe destacar que existen dos límites al poder tributario que tiene el Estado:

1) Límites directos: Esta dado por la **capacidad contributiva**, es decir, la aptitud económica que tiene el individuo para contribuir a la cobertura de los gastos públicos y que se manifiesta a través de:

- La renta,
- El patrimonio y,
- El consumo.

2) Límites indirectos: Son los establecidos en la **Constitución Nacional**.

Los principios jurídicos de orden general, relacionados con la tributación y establecidos en la **Constitución** argentina son los siguientes:

1. LEGALIDAD

Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de **legalidad** de la tributación, también conocido como **reserva de la ley**, que la doctrina considera como *regla fundamental* del derecho público (Sabic, 2014).

El art. 19 de la **Constitución Nacional** dice claramente que “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”. Por otro lado, el tributo es una detracción de una parte de la riqueza de los particulares que se hace de manera coercitiva (obligatoria), razón por la cual, el tributo sólo puede ser creado por una ley y el único poder político con esa potestad según lo enunciado en el art. 4 y 17 de nuestra **Carta Magna** es el Congreso de la Nación. Por esa razón, todo tributo es una obligación *ex lege* (de ley) y el poder tributario que tiene el Estado es una facultad jurídica. Además, el art. 52 establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones. Por último, el art. 75 al referirse a las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación dispone que “Es competencia de éste establecer los derechos de importación y exportación (inc. 1); imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien

general del Estado lo exijan (inc. 2)”. Las limitaciones mencionadas para establecer las contribuciones directas, tienen fundamento en que éstas le competen en principio y en carácter permanente a las provincias.

Cabe mencionar que cuando la **Constitución Nacional** habla de contribuciones debe entenderse tributos, tanto impuestos y tasas como contribuciones especiales.

Según Héctor Villegas (Sabic, 2014) "el **principio de legalidad** es el límite formal respecto al sistema de producción de normas". Y continúa diciendo que tal principio “requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procesos establecidos por la **Constitución** para la sanción de leyes”. En nuestro país el órgano constitucional es el Congreso de la Nación o Congresos Provinciales, según el caso.

Siguiendo a Dino Jarach y a Héctor Villegas (Sabic, 2014), tenemos que el principio de legalidad comprende los siguientes corolarios o alcances:

- 1) Los tributos requieren para su creación de una ley formal. Es el Congreso Nacional y los Congresos Provinciales los titulares del poder tributario conforme a la distribución del mismo establecida en la **Constitución Nacional**. “Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

Además, La Corte Suprema ha reconocido que *la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno; y que el cobro de un impuesto sin ley que la autorice, es un despojo que **viola el derecho de propiedad***. Es doctrina admitida -ha dicho también- que *la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que **no es lícito**, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravadas por la ley*. Por ende, no hay tributo sin ley.

- 2) El poder tributario no se puede delegar en ninguna circunstancia en el Poder Ejecutivo por el Congreso. La **Constitución Nacional** establece expresamente el **principio de legalidad** y no contempla excepciones a él por vía reglamentaria de delegación. Si la **Constitución** no lo autoriza, la atribución legislativa es teóricamente indelegable.
- 3) La ley debe definir todos los elementos sustanciales o estructurantes del tributo. “El **principio de legalidad** exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos

obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, etc.”. Dichos en términos más sencillos: el **principio de legalidad** implica la necesidad que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial. Según Juan Carlos Luqui, autor consultado por la citada revista online (Sabic, 2014), la ley debe contener:

- a) *El hecho imponible, definido de manera cierta;*
- b) *Los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible;*
- c) *Los sujetos obligados al pago;*
- d) *El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales;*
- e) *Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo;*
- f) *Los casos de exenciones;*
- g) *Los supuestos de infracciones;*
- h) *Las sanciones correspondientes;*
- i) *El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; y*
- j) *El tiempo por el cual se paga el tributo.*

El **principio de legalidad** constituye una garantía del **derecho relativo de propiedad** de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa *Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo*, sentencia del 06/06/1995.

En la Argentina, aparte de que el art. 19 de la **Constitución** dispone que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...”, el art. 44 confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y el art. 67 inc.2 atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas.

Este principio implica la imposibilidad de que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar

exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley. Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

Diversos fallos se han proclamado sobre la cuestión:

- En el fallo *Bertellotti, Oscar*, del 28/04/1992, la Corte sostuvo que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador, ni para imponer una obligación, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales donde rige el **principio de reserva o legalidad**.
- El máximo Tribunal también ha dicho que el **principio de legalidad** exige una ley formal que tipifique el hecho que se considere imponible, y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 294:152; 303:245 y 326:3415).
- En 2009, en la causa de *Apache Energía Argentina SRL c/ Provincia de Río Negro* (Fallos: 332:640) reafirmó al **principio de legalidad** como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, “en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (...)”.
- La Corte en los autos *Banco de la Nación Argentina c/ Provincia de Córdoba*, sentencia del 04/06/13, ha reiterado dicho principio afirmando que “El **principio de legalidad** que rige en la materia –conforme arts. 4°, 17° y 75°, inc. 2°, de la **Constitución Nacional** y art. 104, inc. 32 de la Constitución de Córdoba- impide que se exija un tributo en supuestos que no estén expresamente contemplados por la ley” (Fallos: 316:1115 y causa N.197.XXXVII *Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Salta, Provincia de s/acción declarativa*, sentencia del 07/02/06, entre otros).

Una gran amenaza que sufre el **principio de legalidad** y que puede producir su menoscabo, se configura cuando el Poder Ejecutivo ejerce actividad legislativa modificando, ampliando y, a veces, hasta creando tributos. Esta actividad la ejerce básicamente mediante la delegación legislativa, otorgada por el Congreso, y el dictado de los decretos (Sabic, 2014).

Nuestra **Constitución Nacional** prohíbe expresamente la delegación legislativa del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional, en el art. 76, inc. 3°, salvo que se dé “en materias determinadas de

administración o de emergencia pública, con un plazo fijado para su ejercicio y dentro de ciertas bases establecidas por el Congreso”. El art. 100, inc. 12°, añade un cuarto requisito “que los decretos así dictados sean refrendados por el Jefe de Gabinete de Ministros y sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación”. Estos cuatro requisitos mencionados fueron sostenidos y reafirmados por la Corte Suprema, por mayoría, en *Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/EN – PEN –ley 25.414- decreto 1204/2001 s/amparo, 2008* (Fallos 331:2406). Ejercen una clara limitación a la delegación legislativa. Si bien la **Constitución** no se refiere a la delegación en materia tributaria expresamente, quedaría comprendida dentro de los supuestos de “emergencia pública”.

En un reciente fallo de la Corte, donde confirmó la **inconstitucionalidad** e inaplicabilidad a la empresa Camaronera Patagónica S.A. de las resoluciones 11/02 y 150/02, del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura, la Corte determinó la incompatibilidad de las normas en cuestión con las pautas que la **Constitución Nacional** ha fijado para el establecimiento de esos gravámenes -se trataba de derechos de exportación-. Resaltó que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”, señalando que la razón de ser de esta limitación se funda en que la atribución de crear tributos es la más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno. Por otro lado, el art. 99, inc. 3° de la **Constitución** prohíbe al Poder Ejecutivo Nacional *emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, salvo cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la **Constitución** para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, caso en el cual le otorga la facultad de dictar Decretos de Necesidad y Urgencia.*

En relación a los Decretos de Necesidad y Urgencia, la Corte ha sostenido en reiterados fallos que si bien el art. 99 de la **Constitución Nacional** contempla la posibilidad de que el **Poder Ejecutivo Nacional** dicte Decretos por razones de Necesidad y Urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria en materia tributaria. Así señaló, por ejemplo en la causa *Austral Cielos del Sur S.A. c/D.G.I. del 23/06/11*, que los fundamentos de seguridad y urgencia de un Decretos por razones de Necesidad y Urgencia – como era en el caso el decreto 879/92- “no pueden justificar que el Poder Ejecutivo establezca cargas tributarias en abierta violación al **principio de legalidad** que rige en la materia, criterio que ha sido ratificado por lo establecido en el art. 99, inc. 3°”.

Por último, la Corte, en numerosos casos, se ha pronunciado destacando que el Poder Ejecutivo tampoco puede mediante la vía de reglamentación, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos por la ley (Fallos 276:21, entre otros).

Bidart Campos (Sabie, 2014) es contundente al decir: "cuando la Corte ha entendido descubrir naturaleza impositiva en algún gravamen establecido por decreto del Poder Ejecutivo, ha declarado su invalidez a causa del avance **inconstitucional** sobre atribuciones que la **Constitución** tiene reservadas al Congreso. También cuando ha extendido la aplicación de una ley a un hecho imponible no previsto en ella".

2. IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por razones de certeza y seguridad jurídica. El art. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación establece que "a partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán a las consecuencias de las relaciones y a las situaciones jurídicas existentes". "No tienen **efecto retroactivo**, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario". Por último dispone que "la **retroactividad** establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales" (Sabie, 2014).

En materia tributaria, constituye una cuestión especialmente controvertida el **alcance retroactivo** de las leyes que crean tributos. La gran mayoría de la doctrina considera **inconstitucionales** a las leyes retroactivas en cuanto a tributos, aunque la **Constitución Nacional** no se refiere expresamente a la **irretroactividad** de la ley tributaria.

Por regla general se ha sostenido que sólo se cumple con el **principio de legalidad** cuando el particular conoce de antemano su obligación de tributar y los elementos de mensuración (Villegas, García Vizcaíno, entre otros), sin perjuicio de que una ley pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia (Sabie, 2014).

La Dra. García Vizcaíno (Sabie, 2014) distingue dos tipos de **retroactividad** en la tributación. La *retroactividad genuina o propia*, aquella en la que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Y por otro lado, la *retroactividad no genuina o impropia*, o *pseudo retroactividad*,

cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imponible de ejercicio. Este último tipo es, en general, aceptado por los tribunales constitucionales.

El Máximo Tribunal ha aclarado que cuando se trate de las denominadas leyes aclaratorias en materia fiscal, éstas no pueden ser consideradas como tales si incluyen nuevas hipótesis no previstas en la norma legal interpretada. Lo contrario sería no respetar el **principio de irretroactividad** (C.S.J.N., *Juan F. Fullana S.A.*, sentencia del 02/04/85 y *Valot, Eduardo A.*, sentencia del 17/05/05).

3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La **capacidad contributiva** no se encuentra consagrada expresamente en la **Constitución Nacional**, sino que surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 y se relaciona con los **principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad**. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado (Sabic, 2014).

La **capacidad contributiva** es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con **razonabilidad**. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago.

Villegas (Sabic, 2014) sostiene que la **capacidad contributiva** tiene cuatro implicancias fundamentales:

1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.

2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

3) No puede seleccionarse como hechos imponible o bases imponible, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar **capacidad contributiva**.

4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable **capacidad contributiva** de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola **ilegalmente**.

Para la Corte Suprema la existencia de una manifestación de riqueza o **capacidad contributiva** es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (*Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta*, 1989, Fallos 312:2467).

La Corte sostuvo también que si bien todo impuesto tiene que responder a una **capacidad contributiva**, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (*López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero*, 1991, Fallos; 314:1293).

4. GENERALIDAD

Este principio está plasmado en el Preámbulo y en el art. 33 de la **Constitución Nacional**. Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean **capacidad contributiva**, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. Las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la **igualdad** del art. 16 de la **Constitución Nacional**. Las exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas. Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su **capacidad contributiva** (Sabic, 2014).

La Corte Suprema ha dicho que la **generalidad** o **uniformidad** es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra (Fallos: 157:359, 162:240, 168:305, 188:403).

El Máximo Tribunal sostuvo que el Congreso Nacional puede eximir de gravámenes fiscales toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de las facultades otorgadas por la **Constitución** (Fallos: 18:340, 68:227, 104:73, 188:272, 237:239).

El **principio de generalidad** también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de éstas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, y no sólo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría. Así lo entendió la Corte por ejemplo en el caso *Carlos Pascolini SACIFICA c/ D.G.I.*, sentencia del 24/09/91.

Por último, las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias son taxativas, deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva. Así la Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas, no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos (*Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional –D.G.I.–*, sentencia del 18/04/89).

5. EQUIDAD

Contemplado expresamente en el art. 4° de la **Constitución Nacional**. La carga impositiva debe ser soportada **equitativamente** por toda la población. La proporción justa o **equitativa** de los tributos se halla indiscutiblemente ligada a los **principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad**. Es necesario examinar las posibles consecuencias de la política fiscal a emplear por el país antes de ser puesta en ejercicio, evaluando quienes en definitiva terminarán cargando en mayor medida con el tributo, y que éstos tengan mayor **capacidad contributiva**, de manera proporcional. La **equidad** es un sinónimo de justicia. Cumple un rol fundamental al aplicar las leyes, que, por definición son normas de carácter general, a los casos concretos o particulares. Un impuesto debe ser justo, esto se refleja cuando, por ejemplo, se aplican exenciones y subsidios a gente que se encuentra en situación de riesgo social. Guarda relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la **Constitución**. La Corte suprema ha dicho que la política fiscal y sus fundamentos, no son susceptibles de revisión judicial, pues se estaría alterando la división de poderes. Sin embargo, la **equidad tributaria** sería una especie de principio no independiente, en tanto y en cuanto su cumplimiento o violación estarían dados esencialmente en relación a otros principios constitucionales, principalmente los de **generalidad e igualdad** (Sabic, 2014).

Juan Carlos Luqui (Sabic, 2014) afirma que “la **equidad** significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema: la libertad”.

6. RAZONABILIDAD

En nuestra **Constitución** se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los arts. 28 y 33. Si bien ningún derecho es absoluto, tampoco puede ser vedado. Catalina García Vizcaíno (Sabic, 2014) distingue dos especies de **razonabilidad** e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección. La primera la relaciona con el **principio de confiscatoriedad**, haciendo un análisis de si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele una contribución con monto exorbitante, para lo cual es necesario examinar si media equilibrio, proporción, **igualdad** entre el hecho antecedente y la prestación. La Dra. Vizcaíno cita lo expuesto por Juan F. Linares en tanto menciona que para que haya **razonabilidad** de la ponderación debe haber cierta **igualdad** o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma.

La **razonabilidad** de selección la relaciona con el **principio de igualdad**, debiéndose valorar las circunstancias que se dan para aplicar una discriminación en materia tributaria, de lo cual concluiremos si es razonable la distinción aplicada por la norma a ciertas categorías, sujetos, etc.

La Corte Suprema sostuvo que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable (Fallos: 313:928).

También ha dicho la Corte que si bien la declaración de **inconstitucionalidad** de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan **irrazonables**, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta **inequidad**. El **principio de razonabilidad** debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia en

el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la **Constitución Nacional** (Fallos: 307:862).

La Corte Suprema señaló que uno de los índices más seguros para verificar la **razonabilidad** de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 323:3412).

La Corte en la causa *Mera, Miguel Ángel c/D.G.I.*, sentencia del 19/03/14, donde la D.G.I. había impugnado gastos deducidos del Impuesto a las Ganancias e IVA, por haber abonado en efectivo algunas compras efectuadas a proveedores por sumas superiores a \$1.000, es decir sin ajustarse a lo previsto en el art. 1° de la ley 25.345, sostuvo que *es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de la **capacidad contributiva**, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez* (conforme Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); *de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de **razonabilidad** de la norma impugnada.*

La **razonabilidad** de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.

7. NO CONFISCATORIEDAD

No se encuentra expresamente contemplado en la **Constitución Nacional** pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los arts. 14, 17, 18 y 33. La propiedad puede verse menoscabada, por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el **principio de la no confiscatoriedad**, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas (Sabie, 2014). Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la Corte Suprema Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

Luqui (Sabic, 2014) sostiene que “la **confiscatoriedad** originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la **capacidad contributiva** del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad”. No toda la doctrina comparte este criterio.

En relación a los impuestos indirectos, el **principio de no confiscatoriedad** no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. La Corte Suprema se ha pronunciado en este sentido, entre otros en *Fisco Nacional c/ Robert Bosch S.A.*, sentencia del 23/02/34 (Fallos: 170:180) y *Nación Argentina c/ Compañía Ferrocarrilera de Petróleo*, sentencia del 30/07/48 (Fallos: 211:877).

La Corte rechazó la aplicación del **principio de no confiscatoriedad** a los impuestos indirectos, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir absorbiéndolos sustancialmente (*Fisco Nacional c/ Robert Bosch S.A.*, sentencia del 23/02/34, Fallos: 170:180; y *S.A. Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/ Municipalidad de Santa Fe*”, sentencia de 1946, Fallos: 205:562).

La Corte, por creación pretoriana desarrolló su teoría de las contribuciones **confiscatorias** y para ello toma en cuenta el porcentaje del 33% sobre la renta posible o productividad posible, esto es la capacidad productiva potencial. Sin embargo, en relación a los **límites de confiscatoriedad** en materia de impuesto a las ganancias, entendió que el criterio para determinar el límite no puede estar férreamente atado a ese parámetro porcentual. Así, en mayoría, ha dicho que *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 (...), 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 a ley del impuesto a las ganancias pretende gravar* (*Candy S.A. c/ AFIP y otros s/ acción de amparo*, sentencia del 03/07/09).

La prueba de la **confiscatoriedad** de un tributo recae sobre quien la invoque. La Corte 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).

La Corte Suprema ha dicho que a fin de que la tacha de **confiscatoriedad** pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente” (1989, *Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta*, Fallos: 312:2467).

En 1991, en el fallo *López, López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero* (Fallos: 314:1293), declaró que “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 (...), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien (...)”.

Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es **confiscatorio**, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas (Fallos: 187:306).

Por otra parte, en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33% (Fallos: 170:114).

8. IGUALDAD

El art. 16 de la **Constitución Nacional** dispone que “todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la **igualdad** es la base del impuesto y las cargas públicas”. Se refiere a la **igualdad de capacidad contributiva**, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas. Algunos lo vinculan con la **capacidad contributiva**, otros con la **generalidad** o con la **proporcionalidad**.

Según José María Martín (Sabic, 2014) *nuestra Corte Suprema ha resuelto, siguiendo la doctrina del tribunal norteamericano, que la **igualdad** ante la ley, impuesto por el precepto del art. 16 de la **Constitución**, comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación sean tratadas del mismo modo, siempre que se hallen en idénticas circunstancias y condiciones; y en materia impositiva ese principio se cumple cuando las condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes* (Corte Suprema de la Nación. Fallos, 149-417).

Por ende, el **principio de igualdad** exige el cumplimiento de dos requisitos fundamentales:

- a) Igual trato en iguales circunstancias, y
- b) Trato diferencial para circunstancias desiguales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina sentó la siguiente doctrina: *En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el **principio de igualdad** ante la ley que consagra el art. 16 de la **Constitución** no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera **igualdad** consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos*” (Fallos: 145:283).

La Corte Suprema en *Cafés La Virginia S.A. c/ D.G.I.* del año 1997 (Fallos: 320:1166), declaró que “el **principio de igualdad** no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la **igualdad** como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase”.

La garantía de **igualdad** en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293).

9. PROPORCIONALIDAD

Este principio requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de **capacidad contributiva** de los obligados a su pago. No prohíbe la progresividad de los impuestos. La **proporcionalidad** está dada por una alícuota constante, mientras que en la progresividad, a medida que aumenta la base imponible, aumenta la alícuota (Sabic, 2014).

El art. 4° de la **Constitución Nacional** dispone que el Tesoro Nacional está conformado, entre otros recursos, por “...las demás contribuciones que **equitativa y proporcionalmente** a la población imponga el Congreso Nacional”. Por otro lado, el art. 75, inc. 2°, de la **Constitución** dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”.

La Corte Suprema, en 1928, en el fallo *Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires*” (Fallos: 151:359), sostuvo que la **proporcionalidad** del art. 4° de la **Constitución Nacional** es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67 (actualmente art. 75), inc. 2°, de la **Constitución Nacional**. Así también consideró que la **proporcionalidad** está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos (*Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos*, 30/11/34, Fallos: 171:390; *Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba*, 26/08/40, Fallos: 187:495; *Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa*, 12/04/43, Fallos: 195:270).

La Corte sostiene que la **proporcionalidad** que establece la **Constitución Nacional**, no quiere decir **proporcionalidad** con respecto a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes.

CAPÍTULO V: CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Habiendo definido los principios constitucionales, nos adentramos en el tema que nos incumbe propiamente: la constitucionalidad de la ley gravamen, considerando que esta será constitucional en cuanto se respeten los principios anteriormente mencionados. Hemos analizado la ley y a continuación expondremos los casos más resonantes al respecto, asimismo, desarrollamos casos que si bien no son inconstitucionales desde el punto de vista de la letra de la normativa, han sido motivo de controversia.

1. VIGENCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RETROACTIVIDAD (ART. 1 LIG)

Según expresa Fonrouge (Fonrouge, 2007), por lo común cada ley consigna expresamente la fecha de su entrada en vigencia, y de no hacerlo, es de aplicación el art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación. Pero debe tenerse presente que, en principio las leyes rigen para el futuro y no para el pasado, tema que tratamos anteriormente en el Capítulo IV, punto 2: Irretroactividad. Destacamos que:

- 1) Las leyes no son retroactivas, salvo disposición en contrario.
- 2) De establecerse el efecto retroactivo, no podrán afectar derechos garantizados por la **Constitución**.
- 3) Pueden aplicarse a las consecuencias de relaciones y situaciones jurídicas existentes.

El art. 1º, en la parte final del párrafo 1º, califica al impuesto a las ganancias como *gravamen de emergencia*, usando una expresión tomada del art. 1º de la ley 11.586, que fue su antecesora con pocos meses de vida, pues en diciembre del año 1932 fue reemplazada por la ley 11.682, que siempre se refirió a *emergencia nacional*, en tanto que ahora solamente lo denomina de *emergencia*, pero quedando sobreentendido que se refiere a una situación del país. En esa época se justificaba la alusión porque hubo un amago de conflicto bélico y el gobierno nacional encuadraba la institución en la facultad que le confiere el art. 67, inc.2º (hoy art. 75, inc.2º) de la **Constitución Nacional**, que le permite “imponer contribuciones directas por tiempo determinado... siempre que la defensa, seguridad común y bien

general del Estado lo exijan”. Vale decir que hay dos requisitos conjuntivos al efecto: que el gravamen sea por tiempo determinado y esté justificado por una emergencia (Fonrouge, 2007).

Pero una emergencia y sobre todo de la naturaleza de la ocurrida en 1932, no se prolonga más de setenta años, que se extiende hasta nuestros días.

La letra de la ley es un medio para encubrir la alteración del régimen tributario previsto por la **Constitución**. El antecedente del impuesto de la ley 20.628 es una ley convenio desde el 01/01/34, la ley 11.682. Aun calificándolo de impuesto “nacional”, su aplicación no es consecuencia del ejercicio de la potestad derivada de la disposición constitucional citada sino que constituye un régimen sui generis.

2. TRANSPORTES INTERNACIONALES (ART. 9 LIG)

La última parte del art. 9 dispone que “las ganancias obtenidas por compañías constituidas o radicadas en el país que se ocupan de los negocios a que se refieren los párrafos precedentes, se consideran íntegramente de fuente argentina, con prescindencia de los lugares entre los cuales se desarrolla su actividad”. Por otra parte, el art. 12, párrafo 1º, del decreto reglamentario repite el concepto de que la totalidad del ingreso es de fuente argentina, “cuando el tráfico se realice entre la Republica y países extranjeros, o viceversa, o entre puertos del exterior”. El contenido de la ley atribuye a nuestro país una ganancia que, fuera de duda, es de fuente extranjera.

Como se ve, para las empresas “constituidas o radicadas” en la Argentina, la ley declara imponible la totalidad del rendimiento logrado mediante la explotación de navíos o aeronaves en el tráfico internacional, no sólo entre un puerto ubicado en el país y otro en país extranjero, sino también entre puertos extranjeros, abdicando por un interés recaudatorio el principio tradicional de inoponibilidad en la fuente productora de la renta. En cambio, los párrafos 1º y 2º establecen un sistema menos oneroso para empresas extranjeras, y armadores extranjeros, al atribuirles como de fuente argentina solo el 10% del importe de los fletes (Atchabahian, 2007).

Esta **desigualdad** de tratamiento fue señalada por Jarach, autor que se cita en la obra de Atchabahian, quien al comentar las reformas del año 1946, expresó que “es evidente que esta excepción constituye un trato desfavorable para las compañías argentinas de transportes internacionales y se

plantea el problema de la **legalidad** de la norma o bien su **inconstitucionalidad** por violación del **principio de igualdad**".

Difícil es prever si la Corte Suprema hubiera llegado a una **declaración de inconstitucionalidad**, porque la **igualdad** ha sido entendida siempre en el sentido de asignar igual tratamiento a quienes están en análogas situaciones, y aquí todas las empresas radicadas o constituidas en la Argentina recibirán el mismo tratamiento; pero de lo que no hay duda es acerca de la inconveniencia del régimen adoptado por las razones señaladas en el estudio antes citado, y también por haber derivado en no poder recaudar nada porque, al final, el país se ha visto obligado a celebrar tratados con los principales países con quienes comercia, admitiendo la exención recíproca de los beneficios derivados del transporte internacional.

Consideramos, al igual que Atchabahian, que en nuestro régimen constitucional ninguna convención puede escapar a la aprobación del Congreso de la Nación. Si bien el art. 99, inc. 11, de la **Constitución Nacional**, autoriza al Poder Ejecutivo a celebrar tratados internacionales, ellos requieren inexcusablemente la aprobación legislativa, pues el art. 75 inc. 22, de aquella dispone que es atribución del Congreso "aprobar o desechar los tratados concluidos con las demás naciones...".

No tenemos conocimiento de que en nuestro país se haya suscitado alguna cuestión al respecto, posiblemente porque ningún contribuyente tiene interés en anular un acto que le dispensa de pagar un tributo; pero subsiste el aspecto institucional.

3. PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS (ART. 13 LIG)

Como explica Atchabahian (Atchabahian, 2007), en sentido material, una película cinematográfica es un bien, pero es también un derecho, protegido por la ley 11.723. El bien extranjero puede entrar al país y ser utilizado en él mediante una de las siguientes modalidades contractuales:

- 1) Adquisición por cierto precio, con derecho del comprador de usarla como lo desee; sería lisa y llanamente, la importación de un bien.
- 2) Adquisición del derecho de uso, por una empresa del país, mediante el pago de alguna forma de participación en el producido de su explotación, con o sin erogación de un

importe inicial, que quizá sea computable, en todo o en parte, como pago a cuenta de la regalía, probablemente, sin transmisión de la propiedad de la cosa misma.

3) Introducción al país, por la propia empresa productora, y explotación de la película por intermedio de una sucursal o mandatario.

En el primer caso se estaría en presencia de una venta de cosa mueble ubicada en el exterior, a un cliente del país, y de una actividad de producción y comercialización, desarrollada en el exterior: de acuerdo con la definición del art. 5 la ganancia comprendida en el precio pagado sería de fuente extranjera. Aun así es obvio que el precio único pagado por una o más copias excederá el valor material del rollo de película, e incluirá una participación sobre los beneficios estimados de su explotación en el país.

En el segundo caso, haya o no transmisión del dominio de la película, el propietario o el concedente del derecho de uso participa del producido de su utilización en el país.

El tercer caso solo es variante del segundo, del cual difiere en que además el propietario de la película estaría desarrollando una actividad en el país.

En estos dos últimos supuestos, la ganancia neta obtenida por el productor o distribuidor del exterior sería de fuente argentina, y estaría dada por la diferencia entre el producido en el país y los costos y gastos incurridos en este y en el exterior.

La medición del costo incurrido en el exterior ofrece dificultades insalvables. Por ello el art. 13 de la ley estatuye un régimen de excepción, según el cual se presume, sin admitir prueba en contrario, que el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de películas cinematográficas extranjeras constituye ganancia neta de fuente argentina. Ello es también aplicable cuando el precio se abona en forma de regalía o concepto análogo.

El primer párrafo del art. 17 del reglamento establece la obligación de retener el impuesto a las ganancias, cualquiera sea la forma que revista la retribución (pago único, porcentaje sobre el producido u otras) respecto de los conceptos referidos, entre otros, en el inc. a) del art. 13 de la ley.

El tercer párrafo del mismo art. 17 del reglamento ordena liquidar el impuesto sobre el 50% de los importes pagados, sin deducción alguna, es decir, sobre el importe bruto que se abone a los beneficiarios. Ello procede aun cuando, por la modalidad de pago, la ganancia revista el carácter de regalía o concepto análogo.

Los importes no acreditados están sujetos a retención. Supongamos que el distribuidor en la Argentina hubiera convenido pagar al productor o distribuidor del exterior el 70% de lo que perciba en las salas de exhibición, canales de televisión, etc., previa detracción del 50% de los gastos de publicidad y promoción que realice en el país. El remanente de ese cálculo será lo acreditable al beneficiario del exterior, y sobre él debe ser practicada la retención, sin otras deducciones. Ese importe, y no otro, es el precio pagado al cual alude el art. 13 de la ley. Todo lo demás representa partidas que, según la relación contractual establecida, son modalidades de cálculo de ese precio. Los pagos efectuados por cuenta del beneficiario del exterior no deben ser confundidos con el cómputo de gastos u otras partidas que, por contrato, deben tenerse presentes para determinar la cuenta de la regalía.

Según el primer párrafo del art. 14 de la ley, cuando la empresa del exterior actúe en el país por medio de una sucursal, esta debe efectuar, por sus operaciones en la Argentina, sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales de estas. Además, debe pagar a su casa matriz, por las películas, según las practicas normales del mercado entre entes independientes: el 50% de lo que pague a su casa matriz será ganancia de esta de fuente argentina, y también lo será el 100% del resultado de la sucursal (ganancia total, menos regalías y gastos en el país). La apertura de sucursal es una de las formas para poder computar los gastos necesarios realizados en el país.

Importa recordar que, en un principio, la legislación sobre impuesto a los réditos no contenía norma alguna relativa a la explotación de películas extranjeras; por interpretación del entonces art. 17 de la ley 11.682, el art 11 de la ley 12.599, de presupuesto de la administración nacional para el año 1940, aclaró que las regalías, es decir, la totalidad de su importe, referidas por ese art. 17 constituyen rédito neto, sujeto al impuesto, sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación del capital físico o inmaterial en razón de cuya explotación o transferencia se fijó la regalía.

Las empresas productoras de las películas-Warner Bros. Pictures Inc. y otras, como asimismo, MGM de la Argentina S.A., entre otras- plantearon la cuestión ante los estrados judiciales, y en definitiva, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso de la primera empresa mencionada, el 22 de septiembre de 1941, entendió que el 10% de las sumas pagadas o acreditadas por esas empresas constituía rédito de fuente argentina. Mediante su decisión del 9 de marzo de 1945, en el caso MGM de la Argentina S.A. y otras, la Corte Suprema de Justicia ratificó ese porcentaje del 10% como presunción de rédito neto de fuente argentina, y en el cuarto párrafo de sus considerandos declaró que el art. 11 de la ley 12.599 no puede ser aplicado sin violarse el art. 17 de la **Constitución Nacional** por cuanto ello

importaría una manifiesta **confiscación de la propiedad**, que en el caso de hallarse constituida por el capital fuente colocado en el país por medio de las películas.

Posteriormente, el decreto ley 14.388/46, al modificar la ley de impuesto a los réditos, incorporó como art. 13 la presunción del 50% como rédito neto de fuente argentina. En su momento, por intermedio de sentencias dictadas el 20 de diciembre de 1951 (en las causas Warner Bros. Pictures Inc. y Motion Pictures Export Corporation) la Corte Suprema de Justicia admitió la **razonabilidad** de esta norma-que es la vigente- y consagró su **constitucionalidad**.

La Corte confirmó el criterio aplicado por la Cámara Nacional Especial dejando establecidas estas tres conclusiones básicas:

1) El régimen instituido no es arbitrario ni constituye una improvisación, pues en razón del carácter singular de ese tipo de negocio, la ley ha creado una categoría especial de contribuyentes.

2) El art. 13 de que se trata, al establecer un porcentaje fijo como renta presuntiva y derogar el régimen general aceptado por la ley 11.682, reconoce su fundamento en la imposibilidad de determinar la cuantía verdadera del rédito de fuente argentina y no en el mero hecho de ser aquella de procedencia extranjera.

3) No existe violación del **principio de igualdad** por el diferente tratamiento fiscal aplicado a las empresas cinematográficas nacionales y a la exhibición de películas de empresas extranjeras, en razón de ser un distingo razonable que obedece a las condiciones particulares en que se desarrolla el negocio en uno y otro caso.

Concluimos, entonces, que si bien en la anterior normativa este caso era **inconstitucional**, en la actual ley 20.628 la Corte se proclamó a favor de su **constitucionalidad**, a pesar de que la situación no estuvo exenta de controversia.

4. COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS (ART. 19 LIG)

Dice la ley que los quebrantos de fuente argentina provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión-, no podrán imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del

mismo tipo de bienes ni ser objeto de la deducción dispuesta en el tercer párrafo del art. 134 (es decir, la que prevé que cuando hubiera ganancia de fuente extranjera aquella norma permite su computo contra quebrantos de fuente argentina); opinamos que dicha restricción es de una **equidad** cuestionable.

5. NO CONSIDERACIÓN COMO PÉRDIDA DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES (ART. 19 LIG)

Dispone el art. 19 de la ley que las deducciones personales no se consideran pérdidas y, por lo tanto, no pueden generar un quebranto impositivo para el contribuyente.

Esta disposición resulta atentatoria de la necesidad de **equidad horizontal** que debiera caracterizar al tributo y está emparentada directamente con la problemática derivada de la irregularidad de los ingresos del contribuyente. Así, individuos con idéntico status familiar y ganancia neta acumulada a lo largo de su vida activa, podrán verse sujetos a obligaciones disimiles frente al gravamen por la mera circunstancia de que sus ingresos se registraron temporalmente en forma más o menos concentrada.

La norma carece de **razonabilidad** siendo fuente de **injusticia**, por lo que debiera derogarse, apunta Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Esta cuestión se hace más crítica aún, si tenemos en cuenta lo dispuesto por el art. 47, primer párrafo del reglamento, en cuanto ordena imputar –sin **ningún sustento legal** y lógico- el quebranto de ejercicios anteriores con carácter previo a la consideración de las deducciones que autoriza el art. 23 de la ley.

6. ANUALIDAD Y COMPENSACIÓN ENTRE AÑOS FISCALES (ART. 19 LIG)

La ley utiliza las categorías sólo con determinados fines y, en definitiva, para determinar la obligación tributaria debe efectuarse una compensación, en cada año fiscal, de todos los beneficios y quebrantos imponibles derivados de distintas fuentes; esta puede hacerse también entre quebrantos de un ejercicio y beneficios de ejercicios fiscales siguientes.

Dice el art. 19 en su segundo párrafo: “Cuando en un año se sufriera una pérdida, esta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos 5 años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aun reste, en ejercicios sucesivos”.

Correctamente, el Fisco señaló oportunamente que esta “es una facultad que se puede ejercer durante un lapso que no debe considerarse como de ‘prescripción’ sino como de ‘caducidad’ de un derecho, pues no está referido al ejercicio de acciones jurisdiccionales que son la base del instituto de la prescripción”.

El 4º párrafo del artículo excluye del concepto de pérdidas compensables los importes admitidos por la ley en concepto de ganancia mínima no imponible, cargas de familia y deducción especial, al expresar: “A los efectos de este art. no se considerarán pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir por los conceptos indicados en el art. 23”.

No resulta en absoluto **razonable** esta exclusión, teniendo en cuenta que tales desgravaciones obedecen a considerar que los respectivos sujetos beneficiarios de las mismas por los importes admitidos no tienen **capacidad contributiva** y, pues, también la compensación encuentra justificativo en considerar esta por periodos mayores que el año (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El art. 136, incorporado por la ley 25.063, sigue el mismo criterio expresado por el cuarto párrafo del art. 19, y no considera pérdidas a los importes que las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país deduzcan en sus liquidaciones en concepto de ganancia no imponible y cargas de familia, deducción autorizada por el art. 131, segundo párrafo, en la medida del excedente verificado respecto de la ganancia neta de fuente argentina correspondiente al mismo año fiscal.

El criterio que se adopta para esta compensación es el siguiente: el quebranto definitivo se compensa con los beneficios impositivos, empezando con las ganancias de la segunda categoría y siguiendo con las de primera, tercera y cuarta, en ese orden. Si aún quedase un saldo, se procederá del mismo modo con el ejercicio inmediato siguiente, hasta el quinto inclusive, después de aquel en que tuvo su origen el quebranto.

El modo de computar ese plazo generó en el pasado **posturas enfrentadas** entre el Fisco y los contribuyentes (sujetos-empresa), cuando aquel pretendió considerar los periodos irregulares inferiores a 12 meses como un ejercicio más de los 5 que fija la norma.

Posteriormente varió su posición, indicando que el plazo legal comprende 5 periodos de 12 meses, lo que permite el cómputo hasta el cierre del periodo fiscal que produzca que se produzca hasta la misma fecha (día y mes) del quinto año posterior a la del cierre del ejercicio en que tales quebrantos se produjeron.

Si bien este antecedente ha sido un importante avance, no ha resuelto íntegramente la cuestión, ya que nada se dice en cuanto a cómo proceder respecto a los resultados generados durante el periodo que corre desde ese último ejercicio fiscal y la fecha en que se cumplen los 60 meses de generado el quebranto.

La ley 23.260 introdujo un agregado al art. 19 (quinto párrafo), limitativo de la flexibilidad que siempre tuvo esta compensación permitida contra cualquier tipo de renta comprendida en el ámbito del impuesto, al establecer: *no obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluso las cuotas partes de fondos comunes de inversión-, de los sujetos, sociedades y empresas a que se refiere el art. 49 en sus incs. a), b) y c) y en su último párrafo, solo podrán imputarse contra las utilidades netas resultantes de la enajenación de dichos bienes.*

No consideramos en absoluto justificada esta estratificación de la compensación de quebrantos para estos ni para cualquier otro tipo de rentas. En opinión del mencionado autor, a la que adherimos, la limitación no opera únicamente para el traslado hacia delante de quebrantos de este origen, sino que también opera respecto de la compensación de resultados dentro de cada ejercicio. Ello se justifica tanto en la letra como en el espíritu de la norma que intenta aislar las pérdidas que reconozca esta fuente.

La ley 24.073 modificó el art. 19, incorporando como penúltimo párrafo la disposición que establece: “por su parte los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, solo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición”.

Se introduce, pues, una excepción a la compensación de todas las rentas en su conjunto, sean de fuente nacional o extranjera, negando la posibilidad de hacerlo a estas últimas cuando tiene una expresión negativa con lo que, evidentemente, se impide que puedan computarse quebrantos provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, de imposible control en cuanto a su realidad por parte de nuestra administración fiscal.

La imposibilidad de aplicarlos a absorber ganancias de fuente argentina se convierte en una **medida discriminatoria** contra los residentes locales con actividades generadoras de resultados de

fuentes extranjeras respecto de aquellos que solo desarrollan actividades localmente. Según Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), debió al menos admitirse la compensación, en cuanto el quebranto neto de un ejercicio no superara rentas de similar origen, declaradas en los últimos cinco años de vigencia del criterio de renta mundial (o el número de años menos a cinco si los quebrantos de origen externo se manifiestan con anterioridad a que se cumpla tal tiempo de vigencia). Dicho número de cinco años armonizaría con el número de años que nuestra ley utiliza para la compensación de quebrantos con beneficios futuros.

El sexto párrafo del art. 32 del decreto reglamentario establece que “los quebrantos que tengan su origen en actividades, actos, hechos u operaciones cuyos resultados no se consideren provenientes de fuente argentina, deberán compensarse con ganancias de esa misma condición, que se obtengan durante los cinco ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se produjo el quebranto”.

El mismo art. 32 del reglamento señala que las pérdidas no computables para el impuesto a las ganancias en ningún caso son compensables con beneficios alcanzados por este, lo que parece obvio. Agrega, además, que los quebrantos impositivos no son compensables con ganancias que deban tributar el impuesto con carácter definitivo; esto contempla varios casos de sujeción real, que contiene la ley, donde el impuesto se paga de modo definitivo en la fuente, y que por tal carácter están fuera de la posibilidad de la compensación que nos ocupa. Esta limitación resulta **questionable** puesto que, aunque estos sujetos tributan sobre la base de un sistema cedular, el impedimento atenta contra el concepto liminar de determinar sobre la renta real. Ello se hace más **criticable** aun en el caso de sociedades de personas cuyos titulares residan en el exterior, dado que en ese supuesto estos terminarían ingresando el impuesto considerando exclusivamente el resultado de los periodos que arrojen ganancias.

La compensación de quebrantos solo es una solución parcial del problema de la fluctuación de la renta y lo ficticio, en muchos casos, de su división por periodos fiscales y de su exacta imputación a un determinado año fiscal. De allí que resulte indubitable que cuando el legislador establece la posibilidad de trasladar las pérdidas fiscales no está concediendo un beneficio, sino que está intentando **neutralizar** las consecuencias injustas que derivan del parcelamiento arbitrario del tiempo.

7. DEDUCCIONES PERSONALES Y EXENCIONES (ART. 20 Y 23 LIG)

Los ingresos gravables atribuidos al sujeto del impuesto conforme a las bases legales establecidas no tributan en su totalidad. Es característico del impuesto a la renta establecer deducciones en la base o créditos de impuesto de tipo personal, como las que en la Argentina se conocen con el nombre de deducciones de un mínimo no imponible y cargas de familia, tendientes a depurar el beneficio neto para así establecer, según terminología del art. 17 de la ley, la ganancia neta sujeta a impuesto, que es la gravable.

Como ha señalado la doctrina, la personalización de la carga tributaria incluye elementos de subjetivización, que operan sobre la **capacidad contributiva** global del sujeto obligado, haciendo necesaria la adecuación de la carga tributaria a la efectiva aptitud o idoneidad para concurrir a los gastos públicos. Estas deducciones permiten alcanzar una versión más afinada de la **capacidad contributiva** que la que surgiría sin su consideración (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Con las exenciones, en cambio, las legislaciones impositivas procuran cumplir determinados propósitos: excluyen rentas del ámbito del gravamen, ya sea con fines de carácter social, de política económica en virtud de un uso extrafiscal de la tributación, o por razones de administración fiscal, como cuando se elimina a los pequeños contribuyentes para simplificar la recaudación del impuesto. Así se sustrae de la imposición a cierta materia imponible –exenciones objetivas- o a determinados sujetos obligados al pago –exenciones subjetivas-. De no estar enunciadas esas materias y sujetos imposables como expresamente exentos por ley, se encontrarían afectados por la imposición.

Es variada la extensión o limitación de las exenciones en las legislaciones tributarias y discutible como política, por cuanto su adopción está en pugna con los **principios de uniformidad y generalidad** en la aplicación de los gravámenes, que hacen necesario concederlas con prudencia. En general, las legislaciones del impuesto a la renta contienen exenciones parecidas a las nuestras, aunque con distintos matices y grados de amplitud. Resulta este un aspecto de gran significatividad a la hora de intentar comparaciones; por ejemplo, cuando se busca concluir acerca del tratamiento previsto por nuestra legislación para la renta societaria y su relación con el aplicable a dividendos y utilidades distribuidos en el marco de la legislación comparada (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Por otra parte, el principio de interpretación tradicional en cuanto al alcance de las exenciones en materia impositiva establece que deben entenderse en sentido estricto, de modo que si el tratamiento preferencial no está expresa y afirmativamente enumerado por la ley, debe considerarse

que el caso a examen está gravado. Este criterio de interpretación ha sido adoptado por nuestra Corte Suprema al decir que “si bien las exenciones impositivas son de interpretación estricta, este principio no alcanza a excluir de la franquicia a los casos que caben precisamente en los términos de la ley o los que aquella comprende por necesaria implicancia” (*Emilio Mignone y Cia. c. Provincia de Buenos Aires*, 20/12/39, Fallos: 185, 329).

Cabe agregar que en los últimos años la doctrina de nuestro Superior Tribunal ha reafirmado este criterio, dándole aun mayor flexibilidad al precisar (*Camarero, Juan Carlos s/Recurso de apelación impuesto a las ganancias*, 10/03/92) que:“...las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia”.

En otro fallo (*Multicambio S.A. s/ Recurso de apelación-impuestos s/las compraventas de divisas*, 01/06/93) la C.S.J.N. expresó:

2. El principio de **legalidad** que rige en la materia tributaria impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención en situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto.

3. Las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla.

4. El propósito de evitar una posible elusión del tributo no puede llevar por vía interpretativa a establecer restricciones a los alcances de una exención, que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de **legalidad** o **reserva**”.

Analizaremos primero, a la luz de la **constitucionalidad**, las deducciones personales que contiene nuestra ley, así como otras de este carácter no especialmente legisladas y luego abordaremos las exenciones enumeradas casi en su totalidad por el art. 20 de la ley.

A. **GANANCIA NO IMPONIBLE (ART. 23. INC. A)]**

Nuestra legislación, como la de la mayoría de los países que atienden al carácter personal de este impuesto, contempla desgravar un mínimo que considera no imponible, por responder a las necesidades vitales del individuo.

Además de la conexión de este mínimo con la noción de **capacidad contributiva**, se ha destacado la existencia de antecedentes que relacionan su aplicación con la dignidad de la persona, e incluso se ha identificado al art. 14 bis de nuestra **Constitución Nacional**, así como a los Tratados, Convenciones y Declaraciones sobre Derechos Humanos (art. 75, inc. 22) como fuente de la misma relación (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

En lo que respecta a su cuantificación, si bien se reconoce la discrecionalidad del legislador, ello no significa que no exista la posibilidad de un **control de constitucionalidad**. En este orden, es interesante la relación que en su implantación pudiera tener con parámetros fijados por otras ramas del derecho como aptos para solventar las necesidades vitales mínimas (por ej., el derecho social y el laboral).

Esta desgravación personal se acrece en general en atención a las cargas de familia del individuo contribuyente.

Estas desgravaciones pueden tener la forma de una deducción en la base del impuesto o de un crédito contra el impuesto determinado. La primera forma que adopta nuestra legislación es la más **general**, aunque la segunda es más **equitativa**. En efecto, la deducción en la base significa dejar de abonar un impuesto mayor para los contribuyentes con más altas rentas, tanto mayor cuanto más alto lleguen en la escala progresiva, mientras que el crédito de impuesto permite igualar el quantum de la desgravación para todo contribuyente en **igualdad** de situación respecto de sus cargas de familia (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

B. **DEDUCCIÓN ESPECIAL (ART. 23. INC. C)]**

Lo desarrollado en este apartado es extraído de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) quien sostiene que además de la deducción por ganancia no imponible, la ley 20.628 mantuvo el tratamiento diferenciado que, para los titulares de rentas del trabajo personal, contenía la ley de impuesto a los réditos, en cuanto permitía en favor de aquellos una deducción adicional (la ley vigente la denomina deducción especial).

La ley 21.481 reformó las disposiciones sobre la deducción especial y sobre ganancia no imponible y cargas de familia de la vigente ley 20.628, reuniéndolas en un solo art. 23 y enunciándolas como para ser efectuadas por los contribuyentes de sus ganancias netas. El art. 23 refirió sus incs. a) y b), respectivamente, a las ganancias no imponibles y a las cargas de familia, y su inc. c) a la deducción especial, manteniendo como beneficiarios de ella a los mismos sujetos titulares de rentas de la cuarta categoría sin exclusiones, y a los de la tercera, en tanto trabajen personalmente en la actividad o empresa, lo que evita toda **discriminación** basada en la clasificación por categorías, priorizándose por sobre aquella la existencia de trabajo personal. Por último, el Poder Ejecutivo, por decreto de “necesidad y urgencia” 1.076/92 dispuso, entre otras modificaciones legales, incorporar al inc. c) del art. 23 de la ley un párrafo por el cual nuevamente introduce una diferenciación entre las rentas que gozan de esta deducción adicional, al elevar su importe en un 200% tratándose de las ganancias de los incs. a), b) y c) del art. 79, o sea, las derivadas del desempeño de cargos públicos, trabajo en relación de dependencia y jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios incluidos en ellos. Desde la vigencia del decreto 314/06, es decir desde el 01/01/06, la deducción se eleva en 3,8 veces.

La ley 25.987 limitó esa disposición para el caso de los beneficiarios de ciertas jubilaciones denominadas “de privilegio”.

Volviendo al tema de la existencia de dos categorías de contribuyentes que pueden computar la deducción especial menor (profesionales, directores de S.A., etc.) o mayor (jubilaciones, personal en relación de dependencia), la doctrina ha criticado fuertemente esta distinción que efectúa el legislador. Así, se ha catalogado de incomprensible la **discriminación** entre sujetos titulares de rentas que, al fin, son todas provenientes del trabajo personal: dicha **discriminación** resulta infundada, por lo que se impone equiparar el tratamiento de las rentas netas obtenidas por la prestación de servicios derivada del trabajo personal, independientemente de que este se realice en relación de dependencia o como trabajo autónomo.

Además, los trabajadores en relación de dependencia deducen íntegramente los aportes obligatorios a las obras sociales; los autónomos, en cambio, pueden deducir los aportes destinados a la denominada medicina “prepaga”, pero con una importante limitación: solo hasta el 5% de la ganancia neta del ejercicio, lo cual suma a la flagrante **discriminación** entre contribuyentes de la misma categoría de ganancias.

C. INC. A) DEL ART. 20

Dice Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) que en doctrina se ha puesto en duda, y hasta negado, la posibilidad de que el Estado sea sujeto pasivo de la obligación tributaria, en cuyo supuesto no habría lugar a exención alguna, ya que esto implica como presupuesto básico la sujeción al impuesto. Según esa interpretación, se trataría más bien de un caso de no sujeción antes que de exención.

Esa doctrina, fuera de no ser pacífica, parte de que solo el poder central dispone de potestad tributaria, actuando los otros entes de derecho público por delegación de aquel, por lo cual resultaría un contrasentido que el Estado se aplicara impuesto así mismo. Pero ello es **insostenible ante las disposiciones constitucionales**, por lo cual estimamos que la ley 20.628 es inobjetable a este respecto, ya que para el inc. a) que examinamos, el Estado, en principio, puede ser sujeto de la obligación, pero, por razones de armonía interestatal y de colaboración en la función del gobierno, se decide por la exención, tanto del Estado nacional, como de las provincias y municipalidades (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Ahora hemos de considerar, como lo hace Fonrouge (Fonrouge, 2007), las empresas en las cuales el Estado tiene capital invertido juntamente con capital privado, que son las contempladas por el párrafo 2º inc. a) cuyo texto decía antes de la reforma de la ley 22.438, así: “Las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provincial y municipales, están exentas en la parte de ganancias que le corresponda a estos últimos”. Esta disposición fue cambiada adaptándola, sin modificar el significado, al decir “...excluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1º de la ley 22.016.”

La norma no parece prestarse a dudas; sin embargo, ellas se han suscitado a raíz de la interpretación del decreto reglamentario en la parte atinente al tema, dando lugar a **decisiones contradictorias** del Tribunal Fiscal de la Nación. Pero antes de analizar los pronunciamientos del órgano jurisdiccional, es necesario conocer el texto de la disposición reglamentaria, que experimentó variantes de numeración y redacción a través de los años.

La disposición incorporada por el decreto 14.338/1946 fue reglamentada, en cuanto a la ley 11.682, en el art. 128 con este texto: “Cuando se trate de sociedades mixtas (art. 19 inc. a] de la ley), el gravamen recaerá exclusivamente sobre la parte de las utilidades correspondientes a los capitales privados”. Posteriormente paso a ser el art. 134 (decreto 6.724/1960), y art. 138 con análoga redacción (decretos 4.778/1961, 435/1963 y 586/1968), salvo un agregado entre paréntesis de tasas aplicables que no afecta lo sustancial, manteniéndose hasta el año 1968 que tomo el número 143. Recién el decreto

466/1971 modificó su texto de esta manera: “Cuando se trate de sociedades de economía mixta, a las que se refiere el art. 19 inc. a), de la ley, el gravamen del 33% recaerá exclusivamente sobre la parte de las utilidades correspondientes a los capitales privados”. En el año 1973 por decreto 4.393/1973 se derogó el art. 143, y sus disposiciones fueron reordenadas en el art. 87 inc. c), del mencionado decreto, incluyéndose en la tercera categoría “a las sociedades mixtas no exentas del impuesto”, por lo cual estarán sujetas dichas utilidades a la tasa del 33%. Esta modificación a su vez, insistía en designar como sociedades mixtas a las incluidas en el inc. a), art. 19, ley 11.682, pero es de destacar que la ley no se refiere a ninguna forma societaria determinada para acordar la exención, ya que solo prevé “las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos...”, etc. No hay referencia a “sociedades mixtas” o a “sociedades de economía mixta; pero el decreto reglamentario 466/1971 en el texto antes mencionado decía: “cuando se trate de entidades mixtas (art. 19 inc. a] de la ley 11.682), con lo cual introdujo un elemento extraño: sociedades mixtas, limitando de este modo de la ley.

Realiza un análisis Fonrouge (Fonrouge, 2007) diciendo que esta **disparidad** entre la ley y el decreto reglamentario en su primera formulación originó problemas que llegaron hasta el Tribunal Fiscal de la Nación con motivo de una interpretación restrictiva de la D.G.I. Las decisiones no fueron uniformes; en tanto la sala D revocaba la resolución administrativa, fundada en que la reglamentación “se refiere concretamente a la forma como deberá incidir el gravamen, pero nada de su redacción autoriza a suponer que ha querido fijar el alcance de la disposición legal, limitándola a cierto tipo de empresa”; la sala B resolvió lo contrario, desechando el argumento de que “sociedad mixta” no es lo mismo que “sociedad de economía mixta” y sin tomar en cuenta que tal tipo societario recién tuvo su estatuto legal en el decreto-ley 15.349/1946, que era de fecha posterior al decreto 14.338/1946 que introdujo la norma reglamentaria.

Y continua diciendo que, no es pecar por exceso de sutileza considerar que la reforma del reglamento del año 1971 ha tenido como única finalidad reforzar el criterio de la D.G.I. de que el párrafo 2º inc. a) del art. 19 de la ley 11.682, se refería exclusivamente a las sociedades de economía mixta, al expresar en su texto: “Cuando se trate de sociedades de economía mixta, a las que se refiere en el art. 19 inc. a de la ley...”. **Tal limitación se aparta visiblemente de la ley**; en primer término porque esta habla de empresas en forma genérica, sin referirse a ninguna forma particular: sólo requieren que estén integradas por capitales particulares y por inversiones estatales y estas pueden realizarse de múltiples maneras; en segundo lugar porque el Estado puede actuar en empresas privadas mediante otras formas societarias, como es la sociedad anónima con mayoría de capital del Estado, regulada primero por la ley

17.318 y actualmente por los arts. 308 a 314 de la nueva Ley de Sociedades. Basta ello para demostrar el error de la interpretación restrictiva que, por lo demás, fue rechazada en decisión judicial. Cabe notar, finalmente, que la Corte Suprema ha interpretado que la exención solo surte efecto cuando la participación del Estado reviste el carácter de estatutaria, pues si ella fuera meramente accidental o informal, implicaría, en esencia, un beneficio para el capital privado, y no para el Estado, como es la finalidad de la ley (Fonrouge, 2007).

Volviendo a aquel periodo, **la reglamentación no puede alterar el espíritu de la ley** (art. 86 inc. 2º de la **Constitución Nacional**), la Corte Suprema reitero pautas interpretativas que había señalado desde antaño y que obligan a juzgar las situaciones de este tipo con criterio de **razonabilidad** y discreción. Ha dicho, en efecto: *Que, finalmente, corresponde poner de manifiesto que es misión del intérprete indagar el sentido y alcance de la ley mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador. Sin perjuicio de que las exenciones tributarias han de considerarse como de interpretación estricta, aquel criterio general es de indeclinable aplicación en el sub iudice, porque-cualquiera sea la índole de la norma- no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad perseguida por la disposición que se cuestiona. En particular, tratándose de normas impositivas, no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable hermenéutica; lo que vale tanto como admitir que las excepciones tributarias pueden resultar-y así lo ha dicho esta Corte- de la indudable intención del legislador y de la necesaria implicancia de la norma.*

D. INC. I) DEL ART. 20

Lo que se desarrolla bajo este título es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Las indemnizaciones por despido, muerte, accidente o enfermedad enumeradas en el inc. i) del art. 20 de la ley tienen el carácter de reparatorias o compensatorias de la pérdida del capital fuente que genera el ingreso; por ello, más que de exenciones se trata de situaciones que, técnicamente, deben ser calificadas como exclusiones del objeto del impuesto.

No es relevante, según lo prevé el propio inc. i), que los pagos obedezcan a un contrato de seguro, o sean resultado de aplicar las disposiciones de la legislación civil o previsional que obliguen a efectuarlos.

Por su parte, la Dirección ha interpretado, con acierto, que no procede esta exención cuando el pago no responde a una finalidad indemnizatoria o resarcitoria, como era el caso en el cual se trataba de pagos graciabiles, en ocasión del egreso del empleado por jubilación o fallecimiento.

No obstante, un importante debate suscito la postura de la A.F.I.P. de considerar gravados los importes equivalentes a la indemnización rubro antigüedades en caso de un régimen de retiro voluntario establecido por una empresa privada a los efectos de la reducción de personal; el Tribunal de Alzada revocó la sentencia del Tribunal Fiscal y dictaminó que, no encontrándose en discusión que el carácter de retiro voluntario adjudicado por el propio Tribunal Fiscal (fallo de la Sala C, 27/9/05), a las sumas entregadas por la actora a sus empleados con la condición de renuncia de aquellos mediante telegrama, el aludido régimen de retiro voluntario se encuentra comprendido en la exención del inc. i) del art. 20, en la medida en que no se superen los montos que en concepto de indemnizaciones por antigüedad en caso de despido establecen las disposiciones legales.

Respecto del monto que comprende la exención otorgada a la indemnización por antigüedad en los casos de despido, muerte o incapacidad, se ha dicho que únicamente alcanza al importe que no exceda los topes o sumas indicadas por la legislación aplicable, quedando afuera los casos de aquellas percibidas con motivo de tales hechos, pero en exceso de los límites legales.

Es frecuente que, con motivo de la desvinculación de ejecutivos o ciertos empleados caracterizados, determinadas firmas les concedan sumas mayores a las que corresponderían de aplicarse las pautas de la ley de contrato de trabajo 20.744. Estas sumas tienen naturaleza de gratificación por cese y no carácter indemnizatorio. Es claro que el concepto *indemnización por antigüedad* implica una remisión a la ley de contrato de trabajo, según lo define su art. 245; sin embargo, el tema ha sido motivo de novedosa jurisprudencia, tal como se expondrá más abajo.

Es que, pese a todo lo expuesto, un importante fallo de la Corte Suprema de Justicia, recaído en la causa *Vizzoti, Carlos A. c/A.M.S.A. s/despido* (14/09/04), ha producido cambios sustanciales en el tratamiento de este concepto y otros que se le han asimilado. En efecto, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad del tope indemnizatorio establecido en el aludido art. 245 de la ley de contrato de trabajo; estableció a su vez, que el parámetro mínimo no puede ser inferior al 67% de la remuneración mensual, normal y habitual.

Más recientemente, el Tribunal Fiscal en fallo del año 2007, confirmado por la C.N.A.C.A.F., Sala IV (23/03/10), ha revocado el criterio de la A.F.I.P. y señalado que, en el impuesto a las ganancias, nada sugiere, ni menos esta dicho, que la exención para la indemnización por despido sin causa se refiera

solamente al monto que, como mínimo, el empleador debe satisfacer a su empleado. Los montos no pueden ser menores a los establecidos por las disposiciones legales, por cuanto estas son de orden público y, debido a ello, para la ley la exención tampoco puede ser menor. Por tanto, el pago por indemnización puede ser mayor que el mínimo legal y no está dicho en norma tributaria alguna que la exención por el excedente del mínimo legal esté vedada.

Este cambio es sustancial y, si bien no está dicha la última palabra por parte de nuestro más Alto Tribunal, la doctrina apoya este criterio de otorgar la eximición del gravamen a todo importe que se abone al empleado en concepto de indemnización rubro antigüedad, no solo el importe de ley.

Por otra parte, la ley 23.871, aplicable a partir del 09/11/90, determinó la inclusión como primer párrafo del ya mencionado inc. i) de la ley de "...los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa o como accesorios de créditos laborales". La ley no contiene limitación alguna, por lo que la exención se extiende a los accesorios de todos los créditos laborales, y no solo a los correspondientes a los conceptos del párrafo segundo del inc. (Indemnización por despido, muerte o incapacidad).

El tema ha sido tratado por nuestra jurisprudencia en sentido favorable a la exención, al considerar que los accesorios de una indemnización por incapacidad estaban exentos con anterioridad a la inclusión del primer párrafo del inciso, dado que dichos accesorios lo eran de conceptos exentos y, utilizando sus propios términos, "no resulta viable su asimilación a la renta producto de la colocación de un capital", sosteniendo que lo que implicó la ley 23.871 fue la extensión de la exención a los accesorios de todos los créditos de origen laboral, exentos o no, en tanto sean reconocidos judicial o administrativamente.

Pese a lo expuesto, existe una opinión del Fisco que ha restringido la exención en el caso de intereses liquidados judicialmente por diferencias de jubilaciones, pensiones y retiros de personal militar y civil de las Fuerzas Armadas y de Seguridad; la redacción de las conclusiones es confusa y temerosa y hasta, tal vez, tendenciosa, por el tipo de beneficiarios a que se refiere el tema; obsérvese que se dice: "...los intereses... no resultarían, en principio, comprendidos en la exención... toda vez que esta alcanza únicamente a los créditos 'laborales', temperamento este que se encuentra sujeto, en definitiva, a la determinación precisa de la naturaleza jurídica del haber de que se trata –extremo cuya dilucidación excede a la competencia de este servicio asesor".

Cabría inquirir si es que las jubilaciones, pensiones o retiros no provienen, acaso, de una relación laboral, o que alguien considera que la relación que poseen las personas que se dedican a estas tareas,

empleadas por el Estado, es de otro tipo, lo cual, a simple vista, deviene en una **discriminación** absolutamente **ilegal e inconstitucional**.

E. **INC. K) DEL ART. 20**

Lo que se desarrolla bajo este título son extracciones de la obra de Giuliani Fonrouge (Fonrouge, 2007).

Las ganancias derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o cuando lo resuelva el Poder Ejecutivo. (Inciso sustituido por Ley N° 25.239, Título I, art.1°, inc. f). - Vigencia: A partir del 31/12/99 y surtirá efecto para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.)

En virtud del **principio de legalidad o reserva de ley**, tanto el establecimiento de tributos como la dispensa de su pago solo pueden ser efectuados por ley; así lo disponen expresamente con carácter general el art. 19 de la **Constitución Nacional** y el art. 4º con relación a los tributos nacionales. Más aún que así no fuera, téngase en cuenta que los títulos, bonos o como se los llame, de la deuda pública, son modalidades de empréstitos, que sólo el Congreso puede establecer (art.4º y 75 de la **Constitución Nacional**); la exención impositiva que se consagre al emitir o al ofertar los valores son condiciones que deben figurar en el documento que la autoriza, vale decir, en la ley.

Con esta autorización general el Estado acapara prácticamente todo el ahorro y desplaza las inversiones de otras colocaciones, por ejemplo, en acciones de sociedades comerciales, y la afluencia de papeles oficiales, en ciertos periodos, es tan grande que fue en 1977/1978 una de las causas, si no la principal, de la crisis del mercado de valores. Con el sistema de la exención, que maneja a su arbitrio, el Estado puede crear condiciones que no hacen posible la competencia de otros tipos de papeles.

Por otra parte, en 2001, el Estado Nacional ofreció como canje de deuda estos instrumentos denominados *Préstamos Garantizados*; en su momento, las normas otorgaron la exención que brinda el inc. k) del art. 20; se aclaró luego que, para los sujetos empresa, no aplicaría la exención. El devenir del tiempo hizo que se debieran reconsiderar las normas, debido a que la crisis económica que culminara con la megadevaluación de enero de 2002 habría originado una importante “ganancia” para sus tenedores, principalmente entidades financieras. En 2009, se realizó un nuevo canje de la deuda pública que involucro estos instrumentos. Por medio de una R.G. (A.F.I.P.) 2.535, es decir, una **norma jurídica de**

jerarquía inferior a una ley, se disponen determinados conceptos, entre ellos, para los sujetos empresa y, a los efectos de atenuar el impacto de considerar el resultado gravado, se permite la aplicación del método de devengado exigible; sin embargo, y como no se dispone con claridad la forma de cuantificar el resultado, este puede llevar a consecuencias diversas; por lo tanto, opinamos que debería sancionarse una norma legal que prevea expresamente el tema, respetando el principio de **neutralidad**.

F. **INC. L) DEL ART. 20 (DEROGADO)**

Lo que se desarrolla bajo este título es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El inc. l) del art. 20 consideraba exentos los reintegros o reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo Nacional en concepto de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan directa o indirectamente sobre determinados productos y/o sus materias primas y/o servicios.

El reglamento de la norma ya derogada hace mención a que la exención (cuando estuvo vigente) no amparaba a los recuperos del impuesto al valor agregado. El I.V.A. normalmente se clasifica como crédito, por lo que su recupero no podría dar lugar a resultados gravados con el impuesto; sin embargo, insiste en que cuando se trata de adquisiciones no vinculadas con exportaciones y por diversos motivos el crédito no resulta computable, es recomendable contabilizar el I.V.A. siempre en cuentas patrimoniales, y recién acumular los saldos técnicos a favor cuando exista certeza suficiente sobre la existencia de débitos fiscales que alcancen a absorberlos. El propio Fisco contestó en idéntico sentido en la Comisión de Enlace A.F.I.P. – C.P.C.E. (Acta de reunión del 04/11/09).

Pese a tantos años de doctrina pacífica, se ha conocido la intención del Fisco de proceder a gravar los recuperos del I.V.A. en el impuesto a las ganancias; en el colmo del paroxismo fiscalista, se intenta buscar recaudación con **violación clara a todos los preceptos** que han sido estudiados, allí donde explícitamente no puede obtenerse. De prosperar estos intentos de la A.F.I.P., no nos cabe duda de que la Justicia pondrá en su lugar las cosas; mientras tanto, la desaprensión e incompetencia de los funcionarios de turno hacen encarecer el “costo argentino” con la promoción de ingentes juicios que, al final, deberá afrontar el grueso de la población, con la pérdida de credibilidad que, entre otros defectos, ello conlleva.

G. INC. P) DEL ART. 20

Lo que se desarrolla bajo este título son extracciones de la obra de Giuliani Fonrouge (Fonrouge, 2007).

La exención tuvo larga y accidentada trayectoria en la ley 11.682, pues figuró en forma vergonzante desde muchos años atrás como deducción especial de la cuarta categoría de réditos. En verdad, este beneficio no surgió por disposición espontánea de la ley, sino que tuvo comienzo en un movimiento de inspiración judicial, iniciado por una acordada de las cámaras civiles en pleno de la Capital Federal, del 30/12/1932, estableciendo que el gravamen no era aplicable a los jueces por efecto del art. 96 de la **Constitución Nacional**, que consagra su inamovilidad y protege disponiendo que su compensación no puede “ser disminuida de manera alguna, mientras permaneciesen en su funciones”.

Esa interpretación resultó convalidada por una decisión de la Corte Suprema, que al efecto estuvo integrada por conjueces, ya que todos los vocales se excusaron por considerarse parte interesada en la cuestión, y este fallo, que declaró la **inconstitucionalidad** del tributo en cuanto a los magistrados, motivó² decretos del Poder Ejecutivo: uno del 18/11/36, confirmando la exención aunque fueran designados con posterioridad a la sanción de la ley 11.682, y otro del 22/05/37, disponiendo la extensión del beneficio a los jueces provinciales; y una acordada de la Corte Suprema de Tucumán, del 24/10/36, acerca de la no aplicabilidad del tributo a los magistrados de esa provincia.

En cambio, quedó aclarado desde aquella época que la exoneración tributaria no alcanzaba a los fiscales nacionales o provinciales, asesores de menores y otros funcionarios judiciales que no investían la calidad de jueces. En tal sentido puede verse: Resolución del Consejo Directivo de la ex Dirección General del Impuesto a los Réditos del 03/08/1937, decreto del Poder Ejecutivo del 15/10/40; y tres sentencias de la Corte Suprema de la Nación.

Ante este cúmulo de antecedentes adversos a la aplicación del tributo, salvo las excepciones mencionadas, la dispensa fue incorporada a la ley 11.682 por vía de una disposición incluida primeramente como art. 75 por la ley 12.695, estableciendo que los ministros de la Corte Suprema, los miembros de tribunales provinciales, vocales de cámaras y jueces tributarían el gravamen “salvo su manifestación expresa en contrario”; norma que fue ampliada desde el 01/01/55 por la ley 14.393, al declarar comprendidos en el beneficio “los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos superiores al de los jueces de primera instancia”. Esta ampliación desnaturalizaba el fundamento de la exención, haciéndola radicar no en la

calidad de la función sino en el monto de la retribución, sin tener en cuenta que el art. 96 de la **Constitución Nacional** protege solo a los jueces y no a otras categorías de funcionarios judiciales.

La redacción se mantuvo invariable, como deducción especial de la cuarta categoría, en el art. 77 del t.o. 1956, y en el art. 76 del t.o. 1960; pero a partir del 01/01/69 la ley 18.035 incluyó en el beneficio a los jueces provinciales, miembros del Tribunal de Cuentas de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Nación, que desde el t.o. 1968 figura como art. 74. Por tal evolución la disposición figuró como deducción especial en el art.74 del t.o. de 1972.

La ley 20.046 consagró2 reformas en esta materia. En primer lugar y con buena técnica, trasladó la disposición adonde debía estar, vale decir, en el art. 19 de la ley 11.682 (hoy art. 20 de la ley 20.628), que agrupa las exenciones al gravamen; en segundo término, al par que atribuye redacción afirmativa al texto de la norma, disponiendo la exención lisa y llana, elimina la posibilidad de manifestación en contrario por parte del afectado, a quien anteriormente se creaba una situación de violencia moral; lo cual, por cierto, nada tiene que ver con la procedencia o improcedencia de la dispensa y menos con su amplitud.

A pesar de la derogación de este inc. p), art. 20, por la ley 24.631 desde el 01/01/96, la vigencia de esta disposición se mantiene, porque a través de la acordada 20/1996 Corte Suprema del 11/04/96, se resuelve: “Declarar la inaplicabilidad del art. 1º de la ley 24.631, en cuanto deroga las exenciones contempladas en el art. 20 inc. p)y r) de la ley 20.628 para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación”.

El problema de la exención en favor de los magistrados ha sido controvertido entre nosotros. Se trata, pues, de materia opinable; sin embargo, cabe afirmar que de ser admitida la fundamentación en que se hace radicar e beneficio, el art. 110 de la **Constitución Nacional**, ella carece de eficacia respecto de los funcionarios mencionados en el párrafo final del inciso, que, según dijimos, transforma una cuestión de jerarquía judicial y de amparo constitucional, en otra de mera significación pecuniaria. Finalmente, la ley 24.631 derogó esta exención a partir del 01/01/96, aunque fue declarada inaplicable por la Corte, por lo que la exención a los jueces continua vigente y así lo sentenció ese Tribunal en numerosos casos, los que tuvieron profusa doctrina con referencia a la consagración de la intangibilidad de las remuneraciones de los jueces según el art. 110 de la **Constitución Nacional**.

Como fallo emblemático citamos el dictado el 11/04/06, *Gutiérrez, Oscar*, donde se invoca como fundamento al art. 110 **Constitución Nacional**, como garantía de intangibilidad que se extiende a los integrantes de las judicaturas provinciales en actividad o jubilados. La cuestión se origina en una acción

de amparo promovida por un juez jubilado del Poder Judicial en la provincia de San Juan, tendiente a obtener el cese de los descuentos efectuados por el Impuesto a las Ganancias en sus haberes provisionales. La Corte Suprema ratificó su criterio sobre la no aplicabilidad del art. 1º de la ley 24.631, para los magistrados y funcionarios dependientes del Poder Judicial de la Nación al considerar que la exención en el gravamen también regía para los jueces y funcionarios judiciales provinciales. Ello así, pues la vigencia del **principio de intangibilidad** no podría ser desconocida en el ámbito provincial, según doctrina de ese mismo tribunal y por cuanto la propia ley eximía del impuesto a los sueldos de los magistrados nacionales y a los provinciales por las funciones judiciales, colocando a los jueces en un pie de igualdad. Así, señaló que “...cuando la ley 24.631 inc. a), derogó tales normas extensivas, lo hizo sin distinguir entre la situación de la judicatura nacional y las provinciales”.

Este fallo no fue dictado por unanimidad, siendo las disidencias de los Dres. Rossatti y Méndez, intervinientes como *amici curiae*, opuestas a ese criterio por **principios de igualdad** y por ejercicio de la Corte en la mencionada acordada 20/1996 de atribuciones privativas del Congreso.

H. MAGISTRADOS, LEGISLADORES Y OTROS CARGOS ELECTIVOS

Lo desarrollado aquí es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Este tema ha sufrido vaivenes a lo largo de la historia del tributo; por lo tanto nos referiremos a lo acontecido en los últimos años, la ley 24.631 eliminó, por su art. 1º, a partir del 01/01/96 inclusive, las exenciones que, incluidas en el art. 20 de la ley, existían a esa fecha para:

- Inc. p) Sueldos de jueces y vocales de tribunales judiciales, de cuentas y fiscales que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las cámaras, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de cuentas, y tribunales fiscales de la Nación y las provincias.
- Inc. q) Dietas de legisladores y las remuneraciones correspondientes a los cargos electivos en los poderes del Estado Nacional.
- Inc. r) Haberes jubilatorios y pensiones correspondientes por las funciones cuyas remuneraciones estaban exentas.

La Corte Suprema, mediante acordada 20, declaró inaplicable lo dispuesto en el art. 1º de la ley 24.631, en cuanto derogaba las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r) de la ley 20.628, para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación.

El tema es recurrentemente objeto de discusión pública, enfrentándose quienes consideran fuente de **desigualdad** el tratamiento exentivo y aquellos que por el contrario otorgan **supremacía a la disposición constitucional**, que prohíbe la disminución de manera alguna de las retribuciones de estos funcionarios judiciales mientras permanezcan en sus cargos y, aunque en menor medida, a la prohibición legal que tienen los jueces de ejercer otras actividades remuneradas.

El rango de este último fundamento y la necesidad imperiosa de nuestro país de reinstaurar el respeto irrestricto del principio de división de Poderes, lo que supone erradicar cualquier sospecha en términos de intromisión en el Ejecutivo sobre el Poder Judicial, justifican el camino seguido por la Corte.

8. VALOR LOCATIVO PRESUNTO (ART. 41. INC. F] LIG)

Lo desarrollado en este apartado se ha extraído de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

La magnitud de la renta bruta presenta un problema cuando su forma de expresión no es la de una renta medible fácilmente en dinero, sino una renta psíquica, como es el valor locativo o precio presunto de una cesión en locación, usufructo, etc., a título gratuito. El valor locativo de la casa-habitación ocupada por sus propietarios fue eximido por ley 16.656 (actual inc. o) del art. 20 de la ley), de modo que el valor locativo de los inmuebles quedó afectado por el impuesto sólo cuando los propietarios los ocuparen para recreo, veraneo y demás fines similares no lucrativos (art. 41 inc. f) de la ley). De este modo, la aludida exención se convierte en incentivo a la inversión en bienes inmuebles destinados a vivienda propia, frente a otras formas de ahorro, al evitar el efecto del impuesto sobre el valor de mercado del alquiler del inmueble con dicho destino; esta conclusión surge clara comparando con lo que sucedería, por ejemplo, si el mismo inmueble se alquilase a terceros: la renta neta quedaría alcanzada por el gravamen.

El art. 139, incorporado por ley 25.063, incluye en el inc. f), artículo 41 de la ley, al valor locativo asignado a los inmuebles situados en el exterior cuyos propietarios residentes en el país destinen a

vivienda permanente, y que mantengan habilitados para brindarles alojamiento en todo tiempo en forma continuada.

Fue discutido judicialmente si el tributo sobre esta renta no implicaba superponer otro al ya soportado como contribución inmobiliaria; la **Corte** (*Frederick, Gustavo A. c. Nación Argentina*, 28/08/42, Fallos: 193, 397) declaró que tal duplicidad, que no es sobre la misma fuente, **no constituye violación de garantía constitucional alguna.**

9. RENTAS VITALICIAS (ART. 45. INC. C) LIG)

Lo desarrollado aquí es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

En su origen, la ley gravó totalmente las rentas vitalicias, pero luego el tratamiento fue oscilante.

El contrato de renta vitalicia se perfecciona con la entrega de un capital, en virtud de lo cual el beneficiario percibe ingresos periódicos. ¿Son ellos rentas en su totalidad o una parte importa devolución parcial del capital entregado? Solo en 1943 el Fisco aceptó este último criterio; en ese año, el decreto-ley 18.229/43 modificó la ley de impuesto a los réditos y acordó a los titulares de rentas vitalicias el derecho de deducir el 50% de ellas con destino a la amortización del capital invertido en su adquisición; eliminada de la ley en 1947, la norma retornó en 1948 por vía reglamentaria.

La ley 20.628, así como la del impuesto a los réditos, no consideró en particular las deducciones que puedan efectuarse contra dichas rentas. Sin embargo, la renta vitalicia, tal como es percibida, y de acuerdo con el principio general sobre deducción de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta, no puede considerarse renta neta, como lo pretendiera el reglamento de 1947, que negó la deducción del costo y del gasto necesario para obtenerla. La Corte se expidió en el sentido de que el espíritu de la ley no podía alterarse por vía reglamentaria, conforme con un sólido precepto constitucional (**legalidad**).

10. NO GRAVABILIDAD DE GANANCIAS POR TENENCIA (ART. 52 LIG)

Lo desarrollado aquí es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Consideramos, al igual que el autor, sostenible la improcedencia de la manifestación de ganancias por tenencias de bienes de cambio en el régimen legal del impuesto.

En efecto, en primer lugar resulta clara de la lectura de diversas normas de la ley, la filosofía básica que prevalece en la misma de gravar en materia de resultados que derivan del tráfico de bienes solo aquellos que se producen con su enajenación, al punto que el art. 3º de la ley se preocupa de definir que se entenderá por tal, haciéndolo en estos términos: "...se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso".

En particular, al referirse a las ganancias del comercio e industria incluidas en la tercera categoría, la misma ley en los distintos artículos en que trata de ellas contempla siempre sólo el caso de que provengan de la enajenación de bienes (art. 51 en cuanto a enajenación de bienes de cambio; art. 58 en cuanto a enajenación de bienes muebles amortizables; art. 59 en cuanto a enajenación de inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio, etc.)

Es fácil inferir de todas estas referencias hechas por distintas disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias, al problema de determinación de ganancias originadas en bienes de cambio, definiéndolas como los resultados de su enajenación, así como de su preocupación en definir este concepto, que la ley adopta indubitablemente el criterio de realización para gravarlas, realización esta que encuentra su manifestación específica en las operaciones de enajenación que comprende tal definición.

La exteriorización de ganancias por la mera tenencia de bienes de cambio solo puede resultar como consecuencia de defectuosa técnica adoptada por el legislador en la reforma de 1985 para empalmar el proceso de determinación de costo de lo vendido a que se refiere el art. 51 de la ley con el ajuste por inflación referido a bienes de cambio. La prohibición de efectuarlo puede tornar **confiscatorio** el gravamen, al incrementar, más allá de lo razonable, su tasa efectiva.

Otra norma de la ley que corrobora el criterio de no imputabilidad al ejercicio fiscal de ganancias producidas por la mera tenencia de bienes, es la que define los criterios de imputación al año fiscal, contenida en el art. 18 de la misma. En efecto, este artículo señala claramente, al referirse en particular a las ganancias obtenidas como dueño o socio de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, incluidas en el art. 49 de la ley, que se consideraran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo.

El empleo del criterio de lo devengado pone en evidencia la afirmación que hace la ley del principio de realización, pues excluye de la consideración en el periodo en que se trate, de operaciones concretadas con precios fijados pero sujetos a condición. Una reafirmación del mismo principio resulta de la norma del art. 18, cuando expresa: *No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a diez (10) meses, en cuyo caso la opción deberá mantenerse por el termino de cinco (5) años y su ejercicio se exteriorizara mediante el procedimiento que determine la reglamentación.*

Justamente, la redacción dada a esta parte de la norma por el artículo es consecuencia de la misma reforma de 1985, por la cual se introdujeron las disposiciones del art. 52 de la ley relacionadas con la valuación de los bienes de cambio. Resulta contradictorio que en la misma reforma en que se afirma y hace más amplia la aplicación del principio de realización, en el caso de mercaderías vendidas cuando las operaciones de venta sean a más de diez meses, llevándolo al concepto de devengado-exigible, en cambio, tratándose de mercaderías en existencia, se pretenda gravarlas en el importe del crecimiento de su valor de mercado, por la mera tenencia, sin que haya mediado operación alguna de venta.

Se aleja pues del principio de realización la normativa reglamentaria que define costo de lo vendido de manera que lleva a la expresión de ganancias por tenencia. Es evidente que, a fines de determinar resultados, la valuación de bienes de cambio mediante el sistema de costos corrientes debería entenderse aplicable, a lo que parece dirigirse la disposición del art. 51 de la ley cuando alude a él como *al costo que se determine por aplicación de los artículos siguientes*. Por tal motivo creemos sostenible, por armonizar con el uso del índice de precios mayorista, nivel general, aplicable en el ajuste por inflación (en la medida de su vigencia) a las existencias iniciales, que también el mismo índice debería usarse, teniendo en cuenta la anticuación de las partidas, para valuar las existencias finales a los fines de determinar el costo de lo vendido, si este valor fuere menor, pues el sistema exteriorizado por el art. 70 del reglamento puede ser atacado de **ilegal**, ya que no se compadece con los principios de devengado y realización que prevalecen en toda la estructura del impuesto, y no contempla la aplicación subsidiaria de las normas de contabilidad que mantiene en nuestro país el principio de valuación *costo o mercado, el que fuere menor*. El reglamento debería haberlo contemplado para quienes lleven contabilidad, en el art. 69, a fin de no expresar ganancias no realizadas y mejor armonizar así con lo dispuesto en el art. 51 de la ley. Para quienes no lleven libros, al suprimirse de la ley la posibilidad de

utilizar los tradicionales métodos de valuación que antes de la reforma enunciaba el art. 52 (*costo de producción o adquisición, costo en plaza o costo de producción o adquisición o costo en plaza, el que fuere menor*), debió haber dado también la posibilidad, que entendemos igualmente tienen, de valuar a costo reexpresado en base a índices, si este fuere menor que el resultado de la directa aplicación de las normas de valuación de la ley (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El sentido correcto de las normas debe apuntar a determinar en forma tal los resultados, de modo que no se generen beneficios ficticios o no realizados. Con esta interpretación, la valuación a valores corrientes del art. 52 sería aplicable en el impuesto para permitir la comparación con el costo reexpresado conforme a la regla costo o mercado, el que fuere menor, y solo se utilizaría para valuar las existencias finales, en los casos en que tal valuación a valores corrientes cumpliera con ella.

11. EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS (ART. 52 LIG)

A. DESIGUALDAD DE TRATO DEL INVERNADOR RESPECTO DEL CRIADOR-INVERNADOR

*No se ve razón alguna para que el ganadero que efectúa el mismo el inverne (criador-invernador) de los animales nacidos en su establecimiento como consecuencia de su actividad cría, por el valor carne agregado a terneros y terneras en razón de su actividad de invernador, pueda posponer la tributación hasta el momento de la venta, al ser aplicable a los animales nacidos en su establecimiento, cualquiera fuera su categoría, el costo estimativo, y que este mismo método no sea permitido para el invernador que compra terneros y terneras que, por similar actividad de inverne, agrega valor carne a iguales categorías de hacienda, obligándose a valuar sus inventarios a valor de plaza menos gastos de venta, con la consiguiente exigencia de tributación sobre ganancias no realizadas, de mera tenencia. Ello marca una **desigualdad injustificada**.*

Esta diferencia de tratamiento, a juicio de Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), que compartimos, quiebra el **principio constitucional de igualdad** que si bien admite que la ley establezca categorías de contribuyentes con distinto tratamiento, ellas deben estar basadas en diferenciaciones razonables y lógicas, y no parece que exista razón alguna que permita a los criadores-invernadores postergar la tributación hasta que realicen su ganancia con la venta y, en cambio, haga gravables ganancias no realizadas a los invernadores, por la misma producción de carne.

B. NORMAS ESPECIALES SOBRE EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS

La ley vigente contiene las normas de valuación de los productos agrícolas, habiendo dejado de referirse el decreto reglamentario a este tema. El art. 52 inc. e) de la ley, establece que deberán valuarse utilizando los siguientes métodos: *“Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales:*

1. *Con cotización conocida: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio*
2. *Sin cotización conocida: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre de ejercicio”.*

Así, los agricultores, al igual que los ganaderos invernadores, son objeto de una **discriminación injusta** al no permitírseles valuar al costo de producción, gravándoles el resultado a obtener con la venta antes de su realización, lo que como en el caso de aquellos, no encuentra justificativo alguno (Reig, Enrique J. y otros, 2010). El art. 52 inc. f), se refiere a como deberán valuarse las sementeras. Dice: *“al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre del ejercicio o al probable valor de realización a esta última fecha cuando se dé cumplimiento a los requisitos previstos en el art. 56”.*

El método de valuación que se establece no es sino el de costo de producción reexpresado al cierre de ejercicio, como excepción, a la aplicación rígida del precio de plaza que hemos comentado desfavorablemente.

12. JUSTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN EN LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (ART. 69 LIG)

La universal aceptación de gravar la renta de las sociedades de capital, independientemente de la que estas distribuyen a sus accionistas en forma de dividendos, es asunto actualmente ajeno a toda discusión.

De acuerdo con Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), la justificación del impuesto puede encontrarse tanto dentro de la teoría del beneficio como también conforme a la de la capacidad contributiva. Lleva al principio del beneficio el razonamiento de acuerdo con el cual la sociedad debe

tributar impuesto en atención al privilegio que para ella significa el desarrollar sus negocios en una particular forma societaria, y el utilizar servicios gubernamentales como la educación de la población, el mantenimiento del orden y la justicia, la información y estadísticas oficiales que le permiten desarrollarse, actuar en el medio y obtener sus beneficios.

Desde el punto de vista de la **capacidad contributiva**, la gravabilidad separada de las sociedades de capital encuentra justificativo en que si bien estas no son capaces del goce económico o consumo de riqueza que tipifica la **capacidad contributiva** pueden, en cambio, disponer de ella de manera distinta que los individuos o accionistas que la componen. Así, la tributación les priva de la reinversión de la renta para la expansión de los negocios o su inversión en otras actividades productivas. La justificación, por otra parte, puede encontrarse en el uso del impuesto como medio de control social, por la redistribución de riqueza que a través de él se logra, y sabido es que las sociedades de capital detentan una buena parte del capital y obtienen una porción significativa de la renta de la Nación.

Respecto de los países en desarrollo, que aparte de las cuestiones de **equidad**, la facilidad de administrar un impuesto sobre la renta de sociedades es de no pequeña importancia y aunque las sociedades tengan una participación menor en el valor agregado en el sector privado, en estos países que en los avanzados, ella son, sin embargo, fácil blanco para cualquier administración de impuestos, por muy atrasada y débil que esta sea en otros sentidos.

Destacamos, al igual que Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) que, desde el punto de vista de la **equidad**, la imposición sobre las sociedades permite alcanzar las utilidades no distribuidas, las cuales estarían en general ajenas a la imposición personal de la renta en el momento de su realización, si el gravamen en cabeza de ellas no existiera y la tributación se limitara a tomar a los dividendos en cabeza de los accionistas. Por otra parte, el impuesto a cargo de las sociedades, supuesto que no se trasladara en los precios de los bienes y servicios con que ellas operan, sería un elemento que reforzaría la progresividad global del sistema tributario, sobre la base de que en países en proceso de desarrollo no existe en general un amplio mercado accionario, y los capitales de las sociedades son principalmente detentados por los sectores de más altos ingresos, en los que esta imposición acentuaría la imposición progresiva de la renta que sobre ellos recae, aunque se aplicara, como se efectúa prevalentemente, mediante alícuotas proporcionales.

13. TASAS DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (ART. 69 LIG)

Las tasas que gravan a las sociedades fueron en aumento desde la creación del gravamen (años 1932/1942, 5%; 1943/1945, 10%; 1946/1949, 15%; 1950/1954, 24%; 1956/1959, 30%) hasta el año 1960, cuando por ley 15.273 se estableció un 33%.

Luego se rebaja al 20% por la ley 23.760 y se la eleva a la tasa del 30% establecida por la ley 24.073 pasando luego a la del 35% actual.

Aunque no sea la tasa vigente creemos de interés un comentario porque llama la atención que un régimen que ha experimentado tantas variaciones en el porcentaje fijo de la tasa en periodos breves mantuviera la alícuota del 33% hasta 1990. Y esa tasa fija, por ser coincidente con el límite establecido por la Corte para juzgar como **confiscatorios** gravámenes que la superaran (en el caso de contribuciones de mejoras, pavimentos, transmisión gratuita de bienes e inmobiliario), lleva a la interrogación sobre si el legislador la ha tenido en cuenta para fijar ese límite en el tratamiento de las utilidades de las sociedades de capital en el impuesto a los réditos (Fonrouge, 2007).

La Corte Suprema nunca se expidió sobre el **límite de confiscatoriedad** en el impuesto a los réditos. La aplicación de la tasa del 33% establecida por la ley 15.273, según su mensaje, no estuvo motivada por estudios económicos ni por referencia a la mencionada doctrina de la Corte; simplemente se proyectó un incremento del 10% sobre la anterior tasa del 30%, para compensar la merma de recaudación producida por una importante elevación del mínimo no imponible y las deducciones por inversión.

Por otra parte, entendemos junto con Giuliani Fonrouge (Fonrouge, 2007) que el **principio de la prohibición de impuestos confiscatorios**, según la doctrina de la Corte aplicado a los que gravan al patrimonio, sería de difícil adaptación al impuesto a los réditos que afecta a las sociedades de capital. Aunque la tasa fijada sea la del 33% (hasta 1990), ello no significa que su elevación pudiera violar el **principio de confiscatoriedad**, ya que la base imponible que son las utilidades netas no son coincidentes con las utilidades brutas, por lo que la tasa real y efectiva que se paga era mucho menor o variable (podría fluctuar entre el 27% y el 30%) según el tipo de actividad de la sociedad en cada caso particular, teniendo en cuenta desgravaciones impositivas dadas por el mismo régimen del impuesto a los réditos o regímenes de promoción, además de las innumerables deducciones que se admiten en esta categoría de réditos.

14. IMPUESTO DE IGUALACIÓN (ART. 69.1 LIG)

Un artículo agregado a continuación del 69 de la ley establece para los sujetos comprendidos en el art. 69, excepto los comprendidos en los apartados 4 y 5 del inc. a), la obligatoriedad de efectuar una retención con carácter de pago único y definitivo (“impuesto de igualación”) del 35% sobre los excedentes de los pagos de dividendos o distribuciones de utilidades, en dinero o en especie, que superen las utilidades impositivas acumuladas al cierre el ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución. No caben dudas en cuanto a que se trata de un gravamen a cargo de los accionistas o socios; sin embargo, el Fisco ha señalado que *si bien la sociedad debe actuar como agente de retención, para la determinación del monto a retener debe trabajar indudablemente sobre los resultados propios, de manera tal que un proceso de fiscalización del impuesto a las ganancias llevado a cabo a la empresa puede acarrear la verificación de la liquidación del régimen, agregando que el impuesto de igualación no configura un gravamen distinto del impuesto a las ganancias, sino que involucra un mecanismo especial de ingreso de dicho impuesto.*

El propósito perseguido por este régimen ha sido el de neutralizar exenciones y ahuecamientos de la base imponible. Incluso se ha dicho que, en realidad, se trata de un mecanismo para evitar que se advierta la derogación de las normas que estatuyen beneficios en el ámbito del impuesto a las ganancias.

La aplicación práctica de la figura ha generado **innumerable cantidad de inconvenientes** que tienen en muchos casos gravedad por sus significativas consecuencias. Por nombrar algunas, según Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010):

- Diferencias temporales: Provocan una **doble imposición** al no estar contemplado mecanismo alguno que permita recuperar el impuesto retenido por el ejercicio anterior a aquel en el que se produce la reversión del ajuste. Ejemplo típico es el de eventuales diferencias en la valuación de activos. Ello **carece de sentido lógico** y la norma debe corregirse por provocar un efecto definitivo, atentando contra la **neutralidad** que debiera existir respecto de la decisión de distribuir utilidades. Para ello debe tenerse presente el objetivo perseguido por el art. 69.1: eliminar el efecto respecto a diferencias permanentes.
- Quebrantos anteriores a la entrada en vigencia: en un principio el Fisco aceptó su no cómputo. Sin embargo, luego varió su postura en pronunciamiento de una de sus dependencias técnicas que se manifiesta por la obligatoriedad de considerar estos quebrantos a

efectos de determinar la base de cálculo de la retención (A.F.I.P., D.A.T., dictamen 40/03). No compartimos esta conclusión que lleva a una **aplicación práctica retroactiva** en contra del derecho adquirido por los contribuyentes, anulando indirectamente las exenciones y beneficios de que gozara la sociedad (y, consecuentemente, sus titulares) con anterioridad a la existencia de la figura.

- Quebrantos prescriptos: ha expresado el Fisco su opinión en cuanto a la procedencia, a efectos de la comparación de resultados acumulados, del cómputo de aquellos quebrantos que, habiéndose generado luego de la entrada en vigencia del régimen, hubieran prescrito (Grupo de Enlace A.F.I.P.-C.P.C.E. C.A.B.A., Acta de reunión del 16/12/09). Consideramos, al igual que el reconocido autor, errada esta conclusión desde que lleva a **resultados irrazonables** al desconocer que el contribuyente efectivamente pagó impuesto sobre una base imponible que no pudo ser afectada por dicho quebranto, al que luego se lo pretende computar para comparar con el resultado contable distribuido.

- Tratamiento de primas de emisión: **la norma reglamentaria es ilógica**, porque la distribución de estas primas resulta equivalente a una disminución de capital. Doctrina consultada por el autor ha considerado que se trata de un **exceso del reglamento** que debiera eliminarse en el futuro. No obstante, el Fisco se ha manifestado por la procedencia de la retención en un caso de distribución a efectuar en concepto de primas de emisión, haciendo especial hincapié en que los perceptores de aquellas no son los accionistas que oportunamente suscribieron las acciones con prima.

La breve síntesis anterior da cuenta de la trascendencia de las cuestiones que deben resolverse. Ello sobre todo teniendo en cuenta que el número de compañías que últimamente comenzaron a distribuir dividendos y utilidades, ha crecido considerablemente.

15. DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS (ART. 73 LIG)

Lo desarrollado aquí es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El art. 73 de la ley presume –sin admitir prueba en contrario-, ganancia gravada cuando los sujetos del art. 69 dispongan fondos o bienes a favor de terceros, sin que ello responda a operaciones

realizadas en interés de la empresa. El propósito de esta norma ha sido el de evitar maniobras que puedan desarrollar las sociedades involucradas tendientes a trasladar artificialmente ganancias a sujetos que eventualmente pudieran tenerlas exentas (caso de personas físicas) o que cuenten con quebrantos impositivos acumulados.

El propio artículo establece que la ganancia deberá calcularse considerando un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, o una actualización igual a la variación del índice de precio al por mayor nivel general, con más el interés del 8% anual, el importe que resulte mayor. Esta tasa de referencia ha sido marcadamente elevada respecto a la vigente en general en el mercado para préstamos y colocaciones de fondos; ello lleva a que “la norma derive en una **distorsión** importante al provocar la inclusión en su ámbito de operaciones que en realidad no persiguen un objetivo como el que aquella pretende evitar”.

Por otra parte, en **disposición ilegal** por no respetar el principio de reserva de ley, el art. 103 del reglamento obliga a no considerar las devoluciones parciales en caso de haber existido nuevas disposiciones de fondos. Debiera entenderse esta norma como encaminada a evitar maniobras elusivas, pero no en casos en que pueda demostrarse que ello no es así y que, por el contrario, hubo transacciones genuinas. Así, en sus determinaciones, el Fisco puede llegar al absurdo de acumular intereses por periodos que no se corresponden con el del verdadero uso del capital. En el caso *Jaime B. Coll S.A.*, el T.F.N. no aceptó este criterio.

16. REORGANIZACIÓN (ART. 77 LIG)

A. INTRODUCCIÓN

El moderno impuesto a la renta, sobre la base de conceptuar la renta gravable siguiendo el criterio denominado flujo de riqueza, adopta el método de *realización* para considerar al beneficio como imputable al año fiscal, con el propósito de lograr una coincidencia entre el nacimiento de la obligación tributaria y la existencia de disponibilidades financieras, por el ingreso de riqueza hacia el beneficiario, a fin de posibilitar el cumplimiento de dicha obligación tributaria.

Desde este punto de vista, parece evidente, al decir de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) que en las reorganizaciones de sociedades o de fondos de comercio en que los titulares de sus

capitales continúan, aunque bajo otra estructura o vestimenta jurídica, sus actividades comerciales y el empleo económico de los bienes que componían el o los fondos de comercio que se reorganizan, no se efectúa ninguna operación con terceros que signifique el acceso a una riqueza que antes no se disponía: no existe, pues, realización de un beneficio que responda al concepto ya expuesto.

Por otra parte, no consideramos apropiado que el Fisco limite las posibilidades de organización y reorganización de los negocios, viéndolo desde un punto de vista extrafiscal, ya que impediría la existencia de una estructura que optimice la flexibilidad deseable para la reagrupación, disociación, etc., de los factores productivos.

Finalmente, cabe efectuar consideraciones respecto del **principio de neutralidad**; en tal sentido, sabido es que la legislación tributaria puede tanto incentivar como desalentar las actividades económicas; el principio de marras requiere que la tributación produzca **efectos neutros**. Es decir, se requiere que el Estado no impida los procesos reorganizativos con cargas fiscales inadecuadas, a la vez que la legislación de fondo debe poner algunas limitaciones, a los fines de evitar concentraciones impropias que podrían constituirse con la única finalidad de obtener beneficios fiscales (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

También resulta interesante citar una sentencia del T.F.N. (*Nobleza Piccardo S.A.I.C.yF.*, Sala C, 12/10/04) donde basándose, entre otros argumentos, en el **principio de neutralidad** y en la falta de onerosidad, concluyó la improcedencia de aplicar el impuesto a la transferencia de automotores en un caso de fusión.

B. FUSIÓN

El punto a), art. 77, menciona, como primer caso de reorganización, la fusión por constitución de un ente nuevo y la absorción de una empresa por otra, es decir, las mismas situaciones que prevé el art. 82 de la ley 19550, conforme al cual “hay fusión cuando dos o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir una nueva; o cuando una ya existente incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, son disueltas”. Dicho artículo adhiere al concepto antiguo de que las empresas fusionadas se disuelven, cuando ello no ocurre según la doctrina moderna. Los entes desaparecen, se extinguen, pero no hay disolución; lo cual tiene importancia porque el fenómeno de la fusión significa la continuación de los entes anteriores y ello explica el criterio adoptado por la ley 20.628 (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El reglamento estableció que se debe entender por fusión de empresas *cuando dos o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir una nueva; o cuando una ya existente incorporara a otra u otras que sin liquidarse, son disueltas, siempre que por lo menos, en el primer supuesto, el 80% del capital de la nueva entidad al momento de la fusión corresponda a los titulares de las antecesoras; en el caso de incorporación, el valor de la participación correspondiente a los titulares de la o las sociedades incorporadas en el capital de la incorporante será aquel que represente por lo menos el 80% del capital de la o las incorporadas*; de forma tal que el nuevo texto efectúa una reformulación de la aplicación del requisito del 80% a los distintos tipos de fusiones, siendo un agregado que va más lejos que la ley y la desvirtúa en su letra y en su espíritu, por lo cual **carece de validez constitucional** por violación del art. 99 inc. 2º de la **Constitución Nacional**. El art. 77 no establece ningún condicionamiento para que exista fusión; tampoco aparece en la Ley General de Sociedades, ni en la legislación extranjera. La fusión en cualquiera de sus 2 formas señaladas surte pleno efecto desde el punto de vista impositivo, sin requerirse la unidad patrimonial que menciona el reglamento. Este habla del 80% con clara alusión al famoso “conjunto económico” que exigía la ley 11.682 antes de la reforma de 1969; ahora, repetimos, es un agregado **ilegal**. Más aun, las fusiones destinadas a aumentar la capacidad económica de las empresas tienen lugar la casi totalidad de los casos entre entes absolutamente extraños jurídica y económicamente hablando, de modo que el reglamento impone una traba que desnaturaliza la finalidad y el sentido previsto por la ley 18.527 (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

C. ESCISIÓN

Para la definición vigente del reglamento (art. 105, inc. b)) existe escisión o división en los cuatro casos que contempla la ley de sociedades cuando:

- 1) Una sociedad destina parte de su patrimonio a sociedad existente o,
- 2) Participa con ella en la creación de una nueva sociedad o,
- 3) Cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o,
- 4) Cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes.

El límite del 80% está referido al “patrimonio destinado a tal fin” cuando la escindida dedica parte de su patrimonio a sociedad existente o a formar con ella una nueva sociedad, considerando, pues, el capital segregado de la primitiva sociedad que se divide o escinde. En esos casos estamos en la figura jurídica *escisión-fusión*, y el tomar solo el capital escindido o segregado de la sociedad escindida, es

criterio coincidente con el que para situación similar en la fusión, da el último párrafo del inc. a) del art., que refiere el requisito del 80% al capital de la o las incorporadas a sociedad absorbente continuadora.

El 80%, por el contrario, está referido al capital de la o las nuevas entidades consideradas en conjunto, cuando la división o escisión lo es dentro del mismo núcleo de intereses que constituía la sociedad que se reorganiza. Giuliani Fonrouge y Navarrine, Asorey y Jarach, -autores consultados en la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010)- **consideran excesivo este requisito reglamentario**, al igual que lo hacen en cuanto a la fusión.

Un pronunciamiento de la A.F.I.P. (dictamen 17/05), trató el caso de una escisión de empresas donde se producía la reducción voluntaria del capital y negó los beneficios, con fundamentos con los que cabe discrepar, al no tenerse en cuenta el **principio de neutralidad** aludido precedentemente.

D. SITUACIONES ESPECIALES. CONDICIONAMIENTOS REGLAMENTARIOS.

En los casos de fusión y escisión o división, el reglamento exige el cumplimiento, en su totalidad, de una serie de requisitos que enumera en 4 puntos, a saber:

1. Que se trate de empresas que a la fecha de la reorganización se encuentren en marcha. Este requisito constituye un avance del decreto reglamentario sobre la letra de la ley **(ilegal)**.

En un **pronunciamiento criticable** según Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), postura a la cual adherimos, por no considerar los principios liminares que hacen a la figura de reorganización y aplicar en este caso la letra del reglamento que, como se dijo, **ha ido más allá del alcance de la ley**, ha sostenido el Fisco que no corresponde otorgar los beneficios a un proceso de fusión por absorción dado que ninguna de las empresas involucradas había obtenido ingresos por no haber iniciado actividades promovidas a dicho momento (Dictamen 57/05 D.A.T.).

2. Continuidad del desarrollo de la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con aquella, por un periodo no inferior a 2 años, contados a partir de la fecha de la reorganización.

3. Que a la fecha de la reorganización o a la del cese las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los 12 meses inmediatos anteriores, o durante el lapso de su existencia, si este fuera menor. **Esta condición no parece tener apoyo en la ley** (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

4. Comunicación de la reorganización a la D.G.I., en el plazo y condiciones que ésta determine.

El T.F.N. (Sala D, *Instituto Rosenbusch S.A. de Biología Experimental Agropecuaria s/Recurso de Apelación*, 05/07/99) ha coincidido en que los requisitos de los 4 puntos del art. 109 del reglamento –hoy 105- no son aplicables a los casos de conjunto económico, sino sólo en los casos de fusión o escisión.

En cambio, el **Tribunal** (*Ormas S.A.I.C.I.C.*, Sala D, 16/12/03), afirmó que el requisito de permanencia por 2 años de la actividad es de aplicación a la figura de conjunto económico.

Acerca de si el incumplimiento de la presentación que solicita el Fisco vía su ya no vigente R.G. 2.245 (reemplazada por la R.G. A.F.I.P. 2.513) acarrea la caída de los beneficios, el criterio predominante en la doctrina es que, al tratarse de un requisito formal, solo provocaría la aplicación de multas; al respecto las opiniones de la A.F.I.P. son contradictorias:

a) Dictamen 28/86: al tratarse de una comunicación en tiempo, pero sin que se hubieran cumplido estrictamente las normas reglamentarias, se interpretó que el grado de apartamiento no es obstáculo a las facultades de fiscalización, por lo cual autorizó el proceso.

b) Dictamen 127/92: un incumplimiento formal tampoco impidió un proceso de fusión.

c) Dictamen 46/93: la falta de publicación de edictos no es obstáculo para el cómputo de los beneficios fiscales, en la medida en que se hayan cumplido los plazos de presentación dispuestos por la R.G. 2.245.

d) Dictamen 50/04: no resulta válida la comunicación a la A.F.I.P. de la reorganización llevada a cabo, efectuada luego de transcurridos los 180 días exigidos por la R.G. 2.245.

Como se observa, si bien la obligatoriedad del cumplimiento del requisito es discutible, lo recomendable es su acatamiento por parte del contribuyente. Siguiendo la línea del dictamen citado en a), el contribuyente debería, al menos, a la fecha de vencimiento de los 180 días, presentar la documentación que posee y, a la brevedad, la que reste. De lo contrario, la controversia será inevitable.

Reciente jurisprudencia ha considerado que el plazo de los 180 días corridos, fijado por la derogada R.G. 2.245 (a la fecha, la R.G. 2.514 en vigencia, contiene idéntica previsión de días corridos en su art. 4º, por lo que cabe esperar nueva controversia en la materia), es **inconstitucional**, por apartarse de las normas del art. 4º de la ley de procedimiento –ley 11.683-, cuando claramente establece que los días fijados en las leyes tributarias deben computarse hábiles, y ello debe respetarse salvo que se

contemple una excepción a dicho principio por la aplicación de una ley (C.N.A.C.A.F., *Guido C. Caratti e Hijos S.R.L.*, Sala I, 13/10/09).

E. CONJUNTO ECONÓMICO

Se han presentado **aristas conflictivas** en varios casos que, al entender de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), no han sido resueltos adecuadamente, al no haberse tenido en cuenta los principios liminares de la figura, particularmente lo referido a la **neutralidad**.

Así, en la transferencia de bienes inmuebles dentro de un conjunto económico en la que, además, existe el pago de una suma de dinero, el T.F.N., en la causa *Banco Sudameris* (Sala A, 13/02/99), ha sostenido que no configura reorganización.

En sentido similar, el Fisco se ha expedido en reciente dictamen (23/05), al concluir que, de haber existido dinero u otra contraprestación que no sea la de títulos representativos del patrimonio que se traspasa, no deberá otorgarse el beneficio.

El citado pronunciamiento **ha sido criticado** por Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010) al sustentarse que el aporte de un fondo de comercio contra la emisión de acciones no genera un resultado económico distinto al de una venta de un fondo de comercio contra un pagaré o efectivo. Si dicho aporte o venta se efectuaran por un valor diferente del fiscal otorgado al fondo, la propia ley del gravamen posee mecanismos para neutralizar cualquier resultado que se pudiera generar, aun en el supuesto de entrega de acciones; si el legislador hubiera pretendido restringir la aplicación del beneficio, concluyen los autores citados, se habría referido al concepto de “aporte” y no a los conceptos de “ventas y transferencias” claramente vertidos en el inc. c) del art. 77.

Cabe mencionar que el contribuyente mencionó la necesidad de hacer un pago dado que, desde el punto de vista jurídico, una sucursal no puede ser accionista de una sociedad anónima. Más allá de concluir que no fue ese el mejor camino elegido, no es posible soslayar que el Fisco menciona el respeto al **principio de neutralidad**, cuando en verdad no se halla desfigurado, en tanto no hay beneficios que aprovechen terceros ni reducción de la carga fiscal en conjunto, lo cual lleva, una vez más, a concluir que la A.F.I.P. utiliza un **razonamiento errado** para llegar a la conclusión a la cual desea arribar, sin el mínimo respeto a los principios que dice defender (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Otro tema muy importante, objeto de debate, es el actual criterio fiscal de denegar la figura de reorganización en los casos de fusión dentro de un conjunto económico, cuando una de las entidades

preexistentes se disuelve; en efecto, la A.F.I.P. basada en una resolución del Ministerio de Economía (927/06), negó los beneficios de que se trata a una operación entre 2 entidades de un mismo conjunto económico: el contribuyente encuadro la reorganización, desde el punto de vista jurídico, como una fusión por absorción, en tanto que, fiscalmente, consideró el acto encuadrado en el inc. c) del art. 77, es decir, como “conjunto económico”.

La A.F.I.P. viene sosteniendo que para que una transacción del tipo comentado se encuadre en el inc. c), es necesario que las sociedades subsistan con posterioridad al acto de reestructuración, hecho que no se verifica cuando existe una fusión por absorción. En ese entendimiento, la postura fiscal se ha inclinado hacia la necesidad de demostrar identidad de objeto social y exige similitud en las actividades de las empresas que se reorganizan. Implícitamente, dice el Fisco que de discontinuarse una de las actividades, caería la reorganización.

Un ulterior pronunciamiento concluye en idéntica forma (dictamen 45/09); pero, aunque el tema es el mismo, se nota un particular ensañamiento con el consultante (un grupo económico poseedor de un casino y de un hotel). Esa restricción no existe en la ley –afecta el **principio de legalidad**–, por ello debería el **Fisco** reflejar un mínimo respeto al **principio de igualdad**, dado que se tuerce aquí la letra de la norma legal, al decir: “la identidad de objeto amerita que las empresas antecesoras deben poseer actividades que generen tantos ingresos como costos y gastos cuyo origen sea análogo y esté dado por operaciones integrantes del mismo proceso comercial o productivo, por cuanto lo contrario podría plantear la intención de aprovechar en la continuadora determinadas ventajas impositivas” (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Por el momento, la jurisprudencia (C.N.A., *Diario Los Andes*, Mendoza, Sala II, 17/10/08) ha confirmado el criterio del contribuyente; así se ha resaltado:

a) El objetivo que persigue la norma es que el impuesto a las ganancias sea **neutro** en las reorganizaciones y no exista incidencia impositiva porque no se da el concepto de realización al que se refieren los primeros artículos de la ley, sino la mera reorganización.

b) Siendo que este decreto reglamentario establece más condiciones que la misma ley –es **ilegal**– pero exime de ellas al conjunto económico, corresponde que, comprobada la existencia de él en autos, se haga valer el requisito que la ley ampara específicamente y no extendamos el pago del tributo vía interpretación amplia a supuestos dudosos, como pretende la A.F.I.P.

c) Se desprende que hubo traspaso sin enriquecimiento económico, lo que se lee claramente de los asientos contables de ambas empresas.

Resta aguardar el pronunciamiento de la Corte Suprema a la espera de la confirmación del criterio utilizado por el contribuyente. De ser positivo, se verán resguardadas las normas más elementales que rodean la figura de la reorganización tributaria.

17. DEDUCCIONES ADMITIDAS (ART. 81 LIG)

A. INC. A)

Para los sujetos sociedades y empresas –excepto entidades bancarias-, el inc. a) del art. 81 limita, a partir de su cuarto párrafo, el cómputo de intereses originados en préstamos otorgados por sujetos del exterior que los controlen en los términos del art. 15.1 de la ley. Lo hace señalando que los intereses involucrados en la limitación no serán deducibles “en la proporción correspondiente al pasivo que los origina existente al cierre del ejercicio, que exceda a 2 veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha...”. No comprende el caso en que el acreedor sea una entidad bancaria radicada en paraíso fiscal o jurisdicción que no haya suscripto con nuestro país convenio de intercambio de información, y que por aplicación de sus normas internas pueda alegar secreto bancario o de otro tipo ante el pedido de información del Fisco; ello obedece a que, por aplicación del art. 93 inc. c) punto 2, el giro de estos intereses obliga al sujeto local a retener el impuesto aplicando como tasa efectiva la máxima prevista (35%).

El resto de los intereses para sujetos del exterior vinculados se ve limitado en su cómputo. Sin embargo, debe señalarse que en la práctica resulta ser un caso algo marginal al involucrar exclusivamente a los derivados de préstamos de entidades bancarias del exterior vinculadas, en los términos del art. 15.1, al sujeto local que pretende la deducción, que se encuentren radicados en jurisdicciones no calificables como paraísos fiscales o que hayan suscripto con nuestro país convenios de intercambio de información y que, por aplicación de sus normas internas no pueda alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Fisco. Es decir que la norma actualmente vigente vino a derogar lo que hasta ese momento eran las disposiciones en materia de “capitalización exigua”, tornándola aplicable solo a este supuesto (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Recordemos que, desde una perspectiva teórica, ente las razones para incorporar esta regla se han señalado las siguientes: a) recomendaciones académicas para que deuda y capital se traten igualitariamente, y b) temor a la erosión de la base imponible. El nivel del ratio aplicable entre pasivo y patrimonio neto, así como el modo en que deben determinarse ambas magnitudes, varía significativamente en la legislación comparada.

En otras palabras, se limita la deducibilidad de aquellos intereses que al ser girados al exterior se ven afectados con una retención efectiva del 15,05% (art. 93, inc. c) punto 1 de la ley).

Si bien esta última es la conclusión práctica de las disposiciones comentadas, ello no significa en opinión del reconocido autor, que si por aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición los intereses de un determinado préstamo sufren una retención menor a la que surgiría de aplicar la tasa efectiva máxima del 35%, deba automáticamente someterse ese interés a la limitación para su deducibilidad. No es eso lo que surge de las normas, las que exigen –para excluir como interés limitado-, una calificación del tipo de acreedor del exterior, en los términos del art. 93 inc. c). Sin embargo, el art. 121.1.7 del reglamento se excede y, **sin base legal**, señala en su primer párrafo que los intereses objeto de la limitación: “son aquellos a los que, en forma concurrente, les cabe la presunción de ganancia neta dispuesta en el apartado 2 del inc. c) del art. 93 de la ley y la retención que surja por aplicación de la tasa indicada en el primer párrafo del art. 91 de dicha ley” (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Ello llevaría a que casos en los que por los Convenios citados correspondiera aplicar sobre los intereses alícuotas reducidas de retención, aquellos calificarían como objeto de la limitación.

En este orden, compartimos lo señalado por el autor (Reig, Enrique J. y otros, 2010) en el sentido de que la norma reglamentaria atenta contra las cláusulas de no discriminación dispuestas por los Convenios; ello toda vez que los intereses abonados a residentes argentinos no se encuentran sometidos a limitaciones en cuanto a su deducibilidad.

Finalmente, desde una perspectiva teórica, no puede dejarse de hacer referencia al complejo asunto del tratamiento más apropiado para la imputación de intereses pagados en el marco de la imposición de las ganancias empresarias. Se ha criticado al respecto lo que se considera –en general en todos los sistemas tributarios-, un tratamiento más favorable para estos pagos que el otorgado a otros tipos de rentas, lo que atenta contra la **justicia** del impuesto sobre la renta de las compañías y, más específicamente, se identifican fallas importantes en el diseño de las normas que no permiten la deducción de intereses que se vinculen con ingresos diferidos o exentos (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

B. REMUNERACIONES A DIRECTORIOS Y OTROS ORGANISMOS EN EL EXTRANJERO

Esta deducción no está enumerada en los arts. 81 u 82 de la ley, que se refieren particularmente a los conceptos deducibles, pero su mención expresa en la norma del art. 88 inc. e), que considera no deducibles los montos excedentes de los límites que fije la reglamentación, en cuanto a: "...las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior".

El reglamento (art. 146) fija los límites de esta deducción, tanto para honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, como para remuneraciones o sueldos a miembros de directorio, consejos u otros organismos actuantes en el extranjero.

En el primer caso dispone que el importe deducible no podrá exceder alguno de los siguientes límites:

- a) El 3% de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento, o
- b) El 5% del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

En cuanto a la remuneración o sueldo a miembros del directorio, consejos u otros organismos de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país, que actúen en el extranjero, el artículo prevé que su importe no podrá superar en ningún caso:

- a) Hasta el 12,50% de la utilidad comercial de la entidad, en tanto la misma haya sido totalmente distribuida como dividendos;
- b) Hasta el 2,50% de la utilidad comercial de la entidad, cuando no se distribuyan dividendos. Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución, hasta alcanzar el límite del inciso anterior.

Según el art. 146, párrafo final, cuando el pago de las prestaciones por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, dado desde el exterior, toma la forma prevista en el art. 93 inc. a) de la ley – esto es, deriva de contratos regidos por la ley de transferencia de tecnología, en que tal pago puede consistir en una regalía, o también en honorarios-, deberá efectuarse la separación pertinente a fin de encuadrarla en las disposiciones precedentes. Con ello se tiende a considerar el hecho de que alguna de las prestaciones reguladas por dicha ley pueda ser de naturaleza distinta a las referidas en el art. 146, al

fijar los límites de la deducibilidad por estos pagos; en tal caso, es necesario conocer que parte de los pagos al exterior obedece a los conceptos limitados en su monto por el reglamento, para hacer aplicables sus disposiciones (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Una duda se plantea sobre si esos límites juegan para el pago de las prestaciones contempladas en la ley de transferencia de tecnología independientemente del límite aceptado por la autoridad de aplicación de dicha ley. La D.G.I. ha entendido, en casos particulares, que los límites del reglamento son igualmente aplicables en tal hipótesis; la solución parece aceptable, al apoyarse el reglamento en norma específica de la ley (art. 88 inc. e)], que declara no deducibles los importes excedentes de los límites fijados por el reglamento. Sin embargo, pareciera razonable que éste se ajustara a los límites que fueran aceptables para la autoridad de aplicación de la ley de transferencia de tecnología, y en tal sentido debería reformarse (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Mientras ello no suceda, las compañías que paguen regalías que superen el 3% de sus ventas deberán impugnar el excedente, planteándose a partir de ello la duda acerca de cómo proceder ante el régimen de retención al momento de su giro al exterior; esto es, si sobre dicho excedente debe retenerse atento a que no correspondió su deducción en el balance impositivo del contribuyente local.

Entendemos, al igual que el autor consultado (Reig, Enrique J. y otros, 2010), que no cabe otra alternativa que aplicar un **criterio simétrico** y que, en consecuencia, aquello que no generó deducción para el sujeto local no debe someterse a retención. Así, el Estado argentino recaudara el impuesto en su máxima expresión, no generándose un enriquecimiento sin causa.

Sin embargo, la A.F.I.P. no ha venido interpretando la cuestión planteada en estos términos, existiendo un pronunciamiento adhiriendo a dicha postura fiscal en virtud de lo cual también el monto pagado por sobre el límite reglamentario debe someterse a la retención del art. 93 de la ley (T.F.N., Sala B, *Sika Argentina S.A.*, 07/10/05; confirmado por C.N.A.C.A.F., Sala 2, 21/08/08). Reiteramos nuestro **disenso** atento a los resultados ilógicos que derivan de esta postura, siendo contraria a otras normas que expresamente plantean un juego armónico entre los montos deducidos y la base sobre la que debe retenerse al sujeto del exterior.

18. PÉRDIDAS, DESUSO Y REEMPLAZO DE BIENES AMORTIZABLES (ART. 82 INC. F) LIG

Lo desarrollado aquí es una síntesis extraída de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El art. 82 de la ley se refiere a la deducción de amortizaciones por desgaste y agotamiento y alude también a la de las pérdidas por desuso (inc. f]); asimismo autoriza, en otro inc., la deducción de las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, en cuanto no fueren cubiertas por seguros o indemnizaciones (inc. c]). El reglamento se ocupa del tratamiento de los importes en el caso de bienes siniestrados (art. 124), estableciendo que el monto de la pérdida se determinara comparando el saldo aun no amortizado, con el valor neto de lo salvado del siniestro, acrecido en el importe de la indemnización que se perciba; es decir, la indemnización más el valor de lo que queda aún de los bienes, menos el costo todavía no amortizado, lleva a la consideración de un beneficio o pérdida impositiva que puede tratarse, según el reglamento, de diversos modos. Este beneficio significa crear para los sujetos a los que no se aplica el concepto de ganancia definido en base al criterio de empresa –fuente del art. 2º, segundo párrafo de la ley-, una excepción al concepto de ganancia a ellos aplicable, hecha por vía reglamentaria, lo cual afecta el **principio de legalidad** ya que en ninguna parte de la ley está dicho que las indemnizaciones percibidas en caso de incendio, por ejemplo, configuren ganancia imponible. Sin embargo, el reglamento las trata igual que a la diferencia obtenida por la venta de bienes amortizables para todo tipo de sujetos; evidentemente, la pérdida del dominio de un bien con motivo de un siniestro cubierto por seguro, no es asimilable a una venta, tal como a esta define el art. 3º de la ley; aquella situación no está incluida en los tipos de operaciones enumerados por el art., ni en el concepto general de venta como “todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”.

Para el caso de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, la ley (art. 67), complementada al respecto por el reglamento (art. 96), da la opción de imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectarla al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización futura de este deberá practicarse “sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada”.

En un pronunciamiento, el Fisco aplica un criterio restrictivo y hace mención al dictamen 65/00 y concluye, en el caso de una firma con actividad principal consistente en la fabricación de tejidos y artículos de punto y, adicionalmente, el arrendamiento de inmuebles, que el reemplazo del inmueble agropecuario que se da de baja por otro que cumple igual finalidad no cumple los requisitos para encuadrarlo en la figura de venta y reemplazo, dado que no se trata de la actividad principal sino de otra

accesoria. **Esta interpretación va más allá de los alcances de la ley y la reglamentación.** Ni en la letra ni menos en la intención del legislador se hallan directrices del tipo de las comentadas por el Fisco.

Otro tema que ha sido **objeto de controversia**, en palabras del mismo Reig, es si el bien de reemplazo puede ser un terreno, es decir, un bien no amortizable.

La jurisprudencia existente a la fecha se basa en una sentencia del T.F.N. (*Santiestrella S.A.*, Sala B, 05/12/06) en la que el voto de la mayoría aceptó esta posibilidad. Los vocales que se expidieron a favor del contribuyente, quien había vendido un inmueble agropecuario y procedió a reemplazarlo por un predio de idéntica naturaleza pero sin mejoras y sin que se acreditara la ulterior construcción sobre el mismo, expusieron sus criterios valorando en un caso el **exceso del art. 96 del reglamento sobre lo dispuesto por la ley** (art. 67), dado que ello no refleja ni el espíritu ni la letra de la ley, la que tiene como claro objeto dejar al margen a las inversiones especulativas, que en el caso no se vislumbran por tratarse de un bien afectado a la explotación agropecuaria; asimismo, se ha dicho que la opción no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a la amortización, por lo que resulta legítimo realizar el reemplazo de terrenos no amortizables. Por su parte, doctrina consultada por el autor, ha apoyado este pronunciamiento.

19. DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORÍA (ART. 87 LIG)

Lo desarrollado bajo este título son extracciones de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

A. INC. A)

El art. 87 de la ley, en su inc. a), se refiere a los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio. De esta manera se encuadran de modo general, todas las deducciones que, sin ser gastos ordinarios o necesarios en el sentido de forzosos, están igualmente vinculadas a la explotación, por ser propio que se incurran en el curso de los negocios. Así el T.F.N. (Sala D, *Ormas SAICIC*, 07/07/06) ha afirmado categóricamente que “admitir que el Fisco Nacional se pueda permitir objetar la política empresarial seguida en cada ocasión por los contribuyentes implicaría tolerar una intromisión que no surge de ninguna disposición vigente y que **atenta contra derechos protegidos constitucionalmente** (art.

19, C.N.)”. Tales los gastos de propaganda, los obsequios que hiciera el titular de la empresa en ocasión de visitarla terceros, etc. De todos modos, debe quedar claro que la vinculación es un hecho a ser probado por el contribuyente que pretende la detracción, sin que sea posible emplear pautas dogmáticas.

La correcta caracterización de un gasto como inherente al giro es una cuestión dificultosa y, no en todos los casos puede trazarse una línea recta que separe lo deducible de lo no deducible. Debe analizarse la erogación dentro del tipo de negocio de que se trate, para poder diferenciarla de una liberalidad.

B. INC. I)

Si bien los gastos de representación son admitidos como deducibles, su cómputo se encuentra sometido a ciertos requisitos. En la actualidad, y luego de la reforma por ley 25.239, se condiciona su deducción (art. 87 inc. i] de la ley) a que sean: “...efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al 1,50% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia”.

El uso de las remuneraciones pagadas como parámetro para limitar la deducción provoca **inequidades**, desde que las empresas cuenta con un peso relativo de sus nóminas que difiere de acuerdo con su propia actividad; se vulnera así el **principio de igualdad**, como bien señala Enrique Reig.

Por otra parte, en cuanto se trate de gastos de viaje, el reglamento niega la deducción en el último párrafo del art. 141 a “la parte de los mismos que reconozcan como causa el viaje del o de los acompañantes de las personas a quienes la empresa recomendó su representación”. Es así que introduce una **excepción que excede el marco de la ley**, pues la representación, en el caso, se ha extendido por la empresa, del funcionario a su acompañante, que generalmente es su cónyuge.

C. INC. J)

La ley 24.698 (27/09/96) modificó la norma contenida en el inc. j) del art. 87, y actualmente dispone que se podrán deducir las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia y las acordadas a los socios administradores por los contribuyentes comprendidos en el inc. a) del art. 69.

También establece las restricciones para tales deducciones, disponiendo que no podrán exceder el 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta el que resulte de computar \$12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, el que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable será deducible en el año siguiente.

A su vez, desde la vigencia de la ley 25.063 (31/12/98), el tercer párrafo del inc. j) del art. 87, establece que las sumas asignadas en exceso del límite legal no serán computables para la determinación del impuesto, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

A tal fin, el artículo agregado a continuación del 142 del reglamento, incorporado por el decreto 254/99, hace aplicable a la antedicha norma legal a aquellas situaciones en que el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios y retribuciones, resulte igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota del art. 69 de la ley a las sumas asignadas que superen el límite fijado. Cuando no se verifique esta situación no será computable la renta así obtenida, hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto correspondiente a los sujetos –sociedades del art. 69 inc. a)- que pagan los honorarios.

De esta forma, **podría producirse doble imposición**, dado que cuando los honorarios superen el impuesto determinado (podría ser cero de existir pérdidas), se gravan en cabeza del director o administrador, y cuando la sociedad vuelve a generar utilidades paga el tributo sobre los honorarios que, en su momento, no pudo deducir y arrastrar como quebranto; constituye este el único caso en que la ley del gravamen establece una tasa conjunta superior al 35%.

Con un ánimo exclusivamente recaudatorio, la condición legal en cuanto a la necesidad de que la liquidación societaria arroje impuesto, intentó evitar que sociedades con quebranto impositivo asignaran honorarios que resultaran no computables por sus beneficiarios.

Si bien ello aparece criticable a partir del efecto conjunto –finalmente, **confiscatorio**- de las tasas del gravamen en situaciones como la descrita, la modificación reglamentaria agravó **sin sustento legal** la situación, al extender la condición a una circunstancia amparada exclusivamente en lo acontecido en el periodo; esto es, que el impuesto no cobrado a un sujeto en ese año, se le termine cobrando a otro. Esta situación **atenta contra la ratio-legis** en que se basa el art. 19 de la ley en materia de traslado de

quebrantos, por lo que entendemos puede ser **objeto de cuestionamiento judicial** por parte del contribuyente afectado.

20. ESCALA DEL IMPUESTO PARA PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS (ART. 90 LIG)

Según el art. 90 de esta ley, esta escala se aplica tanto para las personas de existencia visible como para las sucesiones indivisas. En los orígenes del impuesto argentino fue discutida la **constitucionalidad** de aplicar a las sucesiones indivisas tarifas progresivas al igual que a los individuos; ello fue expresamente admitido por la Corte Suprema (*Von Harder, Ana Sturn de c/Nación Argentina, 17/10/41*).

Por otra parte, el art. 25 de la ley dispone que los importes a que se refieren los arts. 22 y 81, inc. b, “así como los tramos de la escala prevista en el art. 90, serán actualizados anualmente mediante la aplicación del coeficiente que fije la Dirección sobre la base de los datos que deberá suministrar el Instituto Nacional De Estadísticas y Censos”. Vale decir que las alícuotas consignadas en el presente artículo eran modificadas anualmente, lo que significaba que a la fecha de aparición de una edición eran distintas de las indicadas en el texto. Era una consecuencia del régimen de *actualización*, que transformaba toda la ley en un juego de incógnitas, cuyas soluciones debían hallarse periódicamente, conforme a la situación de cada contribuyente o responsable (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Sin embargo, como ya vimos, en razón de lo dispuesto en la ley 24.073, las tablas e índices no reflejan las variaciones operadas con posterioridad al mes de marzo de 1992. Esta situación, justificada durante la vigencia del llamado Plan de Convertibilidad, **ha distorsionado el gravamen**, pues la inflación existente desde marzo de 1992 hasta la actualidad afecta la progresividad contenida en la tabla haciendo que los valores de cada tramo resulten en términos reales menores y provocando que un mayor número de contribuyentes se ubiquen en las escalas superiores por ingresos ficticios (Fonrouge, 2007).

21. AJUSTE POR INFLACIÓN (TITULO VI LIG)

Lo que se desarrolla bajo este título y sus correspondientes subtítulos, son extracciones de la obra de Giuliani Fonrouge (Fonrouge, 2007).

Los años 2001, 2002 y 2003 fueron la mejor expresión de la **vulneración de la jerarquía constitucional** de las normas tributarias y de las competencias, cuando el Poder Ejecutivo sustrajo las facultades legislativas del Congreso.

En esos términos puede calificarse la actitud del Poder Ejecutivo frente al ajuste por inflación- que siempre pretendió inexistente, aun cuando nunca fueron derogados los regímenes de ajuste contable e impositivo.

Toda esta **parodia de virtualidad legislativa** arranca del mas grave hecho, que dejó de lado a la **Constitución Nacional**, cuando el Poder Ejecutivo arrojó los derechos legislativos del Congreso a través de la ley 25.414 (B.O. 30/03/01) hasta el 01/03/02.

El art. 1º punto II- denominado- “emergencia pública”-, en los incs. b) y d) faculta al Poder Ejecutivo a crear exenciones, modificar los procedimientos tributarios, aduaneros o de recaudación previsional, establecer medidas tributarias especiales tales como diferimientos, reintegros, deducciones, regímenes especiales de amortización en los departamentos provinciales, etc.

Esta ley 25.414 no finalizó en el plazo que se había previsto, que era marzo de 2002, porque el 28/12/01 se dispuso su derogación por la ley 25.556.

Sin embargo, la delegación legislativa de materias siempre fueron prohibidas para la competencia legiferante del Poder Ejecutivo, como es la materia tributaria, dejó latente esa permisividad a tal punto que en los años 2001/2002/2003, este órgano dictó decretos pretendiendo modificar leyes y, en esas circunstancias, el ajuste por inflación contable y el impositivo fueron campo de **las más inconstitucionales normas**.

Los decretos fueron dictados al margen de la jerarquía normativa que la Constitución permite al Ejecutivo, quien ejerce sus funciones a través de 5 tipos de decretos. Así se pretendió derogar los regímenes de ajuste por inflación tanto contables como impositivo olvidando que, tanto la autorización de la ley de sociedades 19550, art. 62, en el ajuste contable, como la ley de impuesto a las ganancias - título VI- no fueron derogadas por esos decretos inconducentes.

Por la materia que reguló cada decreto, que pasaremos a comentar, se revelará la **inconstitucionalidad** de cada uno de ellos, que no respondieron a los decretos autónomos (art. 99 inc. 1º

de la **Constitución Nacional**), reglamentarios (art. 99 inc. 2º), de necesidad y urgencia (art. 99 inc. 3º), delegados (art.76) y de promulgación parcial de leyes (art.80).

Frente al restablecimiento del proceso inflacionario y la inexistencia de una derogación expresa, debe considerarse que el título VI de la ley 20.628 está vigente por las razones que se pasan a señalar.

La ley 24.073, en su art. 39, sólo estableció una limitación para la utilización de los índices de actualización elaborados por la A.F.I.P.-D.G.I. a partir de marzo de 1992 con coeficiente de actualización en 1. Este art. 39 de la ley 24.073 introducido en la ley de ganancias, fue dictado como consecuencia de la ley de convertibilidad 23.928, que desde 1991 introdujo el plan de convertibilidad del austral.

Esta disposición fue dictada para completar en el ámbito tributario las disposiciones de la ley de convertibilidad que prohibieron la indexación y actualización de las obligaciones tributarias.

La ley de convertibilidad 23.928 fue derogada en sus arts. 1, 2 y 9 por la ley 25.561 (B.O. del 07/01/02) la cual además reformó su art. 10 actual, el cual, fuera ya del contexto económico de estabilidad que generó, se pretendió mantener, solo modificándose algunas expresiones.

A. JURISPRUDENCIA QUE ACEPTÓ EL AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN

No pueden desconocerse algunos fallos que se han manifestado por la procedencia del cómputo del ajuste por inflación con argumentos basados en las siguientes consideraciones:

- No considerarlo se traduciría en prescindir de la **capacidad contributiva** para gravar resultados ficticios;
- La virtualidad del art. 39 de la ley 24.073 cesó desde el momento en que, a partir de la vigencia de la ley 25.562, reapareció el fenómeno inflacionario;
- El mencionado art. 39 resulta **inconstitucional** en la medida en que no permite reconocer los efectos de la inflación en la determinación de la obligación tributaria, afectando el derecho de propiedad y los **principios de legalidad, no confiscatoriedad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad.**

Así, en la causa *Sociedad Rural de Río Cuarto v. E.N.A.-A.F.I.P. (D.G.I.)* (11/02/03), fallo no apelado, es decir, consentido por esa Administración, el Juzgado Federal de Río Cuarto consideró que *si los contribuyentes del impuesto a las ganancias contaban con una herramienta protectora en la épocas de inestabilidad monetaria, cuál era el ajuste por inflación, vedada a partir del año 1992, en consonancia con la Ley de Convertibilidad, hoy, la Ley de Emergencia Económica al derogar artículos de aquella ley y*

*salir del régimen cambiario, ha producido en el país una reaparición del proceso inflacionario, circunstancia esta que no se desconoce por ser pública y notoria. Indudablemente que, mantener la suspensión de la prohibición podría aparecer como **irrazonable** toda vez que mantiene una veda utilizada en épocas similares a la actual.*

En la causa *Fluodinamica S.A. v. A.F.I.P. s/acción declarativa*, del Juzgado Federal Nro. 2 de Rosario (19/12/02), se afirmó que *surge verosímil el derecho pretendido en orden a preservar la **constitucionalidad** del Impuesto a las Ganancias en tanto se respeten los **principios de capacidad contributiva y de inviolabilidad de la propiedad** (arts. 16,17 y 28 de la **Constitución Nacional**). Ello así por cuanto la desproporción entre el impuesto liquidado por la actora y el pretendido por el fisco derivaría de la no aplicación del procedimiento de ajuste por inflación. Como consecuencia de ello, la afectación del patrimonio empresario constituiría una manifiesta **violación de los derechos y garantías constitucionales** señalados.*

En igual sentido se ha expresado: “En efecto, pareciera con meridiana claridad que resulta **confiscatorio** no adecuar los balances por inflación para el impuesto a las ganancias...” (*Rubinzal y asociados v. Poder Ejecutivo Santa Fe-A.F.I.P.*). La jurisprudencia favorable que hemos analizado no sólo proviene de la Justicia Federal de diferentes lugares de nuestro país, sino de la propia Justicia Federal en lo Contencioso-Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires que había concluido, en el caso *Siderca S.A. v. Estado Nacional A.F.I.P.*, que no puede prohibirse la aplicación del ajuste por inflación en razón de que tal criterio redundaría en una clara **inconstitucionalidad**.

En la causa *Candy S.A.* (03/07/09), la Corte analizó la procedencia del ajuste y la **constitucionalidad** de las normas que impedían su aplicación, aunque debe destacarse que a la fecha de la sentencia prácticamente había prescripto la acción de repetición por parte de los contribuyentes respecto al ejercicio 2002. La Corte reconoció la **constitucionalidad** de las normas que derogaron el ajuste, más allá de admitir su aplicación por parte del amparista como remedio a la eventual **confiscatoriedad** derivada del no computo del efecto inflacionario; ello para evitar que en definitiva se afectaran derechos garantizados por la **Constitución Nacional**, como el de propiedad. En este orden se probó la **desproporción** de la tasa efectiva del tributo, al representar este un 62% del resultado impositivo ajustado por el ejercicio 2002, y el 55% de las utilidades comerciales de la empresa, lo que representa un exceso a los límites razonables de la imposición. Sin embargo, la sentencia no fija un criterio general que permita identificar dicha **confiscatoriedad** para cada caso en particular.

La sentencia se encarga de subrayar que el caso analizado se refiere a un ejercicio muy especial por el 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, y que el horizonte de **confiscatoriedad** continua siendo difuso, y ahora podemos agregar dinámico, debiendo ser adaptado a las circunstancias fácticas de cada caso en particular y en el momento en el que las diversas situaciones tuvieron su origen.

Con posterioridad, la Corte resolvió también a favor del contribuyente por entender en la causa *Christensen Roder Argentina S.A.* que las cuestiones planteadas eran sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa *Candy*. Diversos fallos de instancias inferiores fueron adhiriendo a la jurisprudencia del Alto Tribunal.

En este contexto, la A.F.I.P. emitió una instrucción interna (S.D.G. A.S.J. 4/10) que se focalizó en una circunstancia considerada en los pronunciamientos de la C.S.J.N.: la falta de impugnación fiscal a los informes especiales de contador público que contenía la estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo. Al respecto, se instruye a las áreas jurídicas correspondientes para que adecuen su gestión judicial y se “impugnen acabadamente las eventuales probanzas que pudieran ofrecer los contribuyentes en causas que se hayan iniciado o se inicien sobre el tema en cuestión por periodos posteriores al involucrado en el precedente citado” (causa *Candy*).

Es evidente que esta instrucción tiene el claro propósito de quitarle sustento a otras causas iniciadas. Ello resultara razonable en tanto el accionar encuentre fundamento; esto es, que los funcionarios responsables deberán distinguir entre las distintas situaciones de hecho planteadas. Una aplicación dogmática supondría aumentar inútilmente los costos del proceso, lo que debiera evitarse.

Con fecha 16/07/15, la causa más reciente que hemos encontrado (*Central Piedra Buena S.A. c/ E.N. – A.F.I.P. - D.G.I.*), la C.N.C.A.F. se expidió también con sustento en la causa *Candy* concluyendo que *de no aplicarse el mecanismo de ajuste por inflación, el monto que la contribuyente debería abonar en concepto de impuesto a las ganancias representaría para la empresa un 50,4% de la ganancia efectivamente obtenida en el ejercicio fiscal en discusión, lo que implicaría la absorción de una sustancial porción de las rentas obtenidas.*

Se destacó, asimismo, que *no es correcto afirmar que si no concurren idénticos (o superiores) porcentajes que en el caso Candy S.A., su doctrina no resultaría aplicable en otros casos, pues en la medida en que la alícuota prevista en la ley del gravamen es del 35%, un porcentaje superior redundaría en un supuesto de **confiscatoriedad**, en los términos en que ha sido definido por la Corte Suprema de*

*Justicia de la Nación, haciendo aplicación de los artículos 17 y 19 de la **Constitución Nacional** a este tipo de situaciones.*

B. AUN SUSPENDIDO, EL RÉGIMEN DE AJUSTE POR INFLACIÓN ESTABA VIGENTE. MOTIVOS

Hemos señalado que la suspensión del ajuste fiscal por inflación introducido por la ley 23.260 se produjo por el art. 39 de la ley 24.073. En efecto, dicha norma dispuso las tablas e índices que a esos efectos debía elaborar la D.G.I. para ser aplicadas a partir del 01/04/92 como índice de actualización; en todos los casos debían tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992. Ello implicaba que a partir de marzo de ese año el índice de actualización sería igual a 1.

Como hemos señalado, dicha norma era consecuencia del Régimen de Convertibilidad establecido por la ley 23.928 que necesitó reflejar en el ámbito fiscal la situación de estabilidad y no de inflación general.

Pero aun si se pretendiera sostener que el art. 39 de la ley 24.073 implicó una derogación del ajuste fiscal, debe interpretarse que dicha derogación ha quedado sin efecto en razón de que las circunstancias que habrían motivado tal derogación también quedaron sin vigencia.

Rige el principio que al cesar la razón de la ley cesa su disposición.

Una adecuada interpretación jurídica obliga a tener en consideración las circunstancias sociales y económicas que condicionan su aplicación. Por ello, frente al contexto inflacionario debe aplicarse el sistema vigente para gravar únicamente ganancias reales.

Ello ha ocurrido tanto por la reiniciación del proceso inflacionario que destruyó la estabilidad que jurídicamente consagró la convertibilidad y que fue el fundamento del dictado del art. 39 de la ley 24.073, como por la presencia en el mundo jurídico de la ley 23.928 que habría consagrado la convertibilidad y que derogó la ley 25.561.

Sostener lo contrario, es decir, pretender que el art. 39 de la ley 24.073, se encuentra vigente implica una interpretación claramente **inconstitucional**, pues originaría resultados gravables en el impuesto a las ganancias de meras ganancias ficticias o nominales en **violación a elementales principios y garantías constitucionales de la tributación**.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: Según el autor, se entiende que la **capacidad contributiva** es el principio fundamental de donde parten las garantías materiales de la **Constitución**, en

virtud del cual, en relación con el caso, el tributo no puede asumir como hecho imponible una riqueza que constituya la fuente productiva.

La más importante doctrina internacional consultada por dicho autor, ha expresado que la **capacidad contributiva** exige que se tenga en cuenta la continua depreciación monetaria y que la determinación del incremento de valor debe ser efectuada en términos monetarios homogéneos.

Adicionalmente, señala Fonrouge, que la pérdida del valor de la moneda comporta además un agravamiento de la presión tributaria en los impuestos progresivos por la aplicación de tipos más elevados a rentas que son solo formalmente más altas.

Existe también consenso en la doctrina argentina en cuanto a que la inflación produce perturbaciones graves sobre la **capacidad contributiva** objetiva al deformar la cuantificación de los rendimientos netos.

Por ello, cabe colegir que pretender la no aplicación del régimen de ajuste por inflación fiscal a nuestra ley de impuesto a las ganancias configura una clara **violación al principio constitucional de capacidad contributiva** que, aunque implícito en nuestra **Constitución**, ha sido pacíficamente aceptado por nuestra más destacada doctrina y receptado por nuestra jurisprudencia.

PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD: El principio esencial de que las contribuciones no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta no está expresamente consagrado en nuestra **Constitución Nacional**, pero se haya garantizado en forma implícita en virtud de las garantías de que la **Constitución** otorga a la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y la **prohibición de la confiscación**.

Por medio de un desarrollo jurisprudencial extenso y casuístico, nuestra Corte Suprema de Justicia ha determinado pautas de **confiscatoriedad** frente a ciertos gravámenes nacionales y locales.

Naviera de Casanovas, autor consultado por Fonrouge y al que aludimos, ha afirmado que *en contextos inflacionarios, el mayor valor que adquieran los bienes a los efectos tributarios debe ser existente y real debiendo corregirse en su caso los efectos de la desvalorización de la moneda. De lo contrario-continúa- el impuesto puede llegar a tener **efectos confiscatorios**, ya que la plusvalía debe ser el resultado de dos valores homogéneos... Recayendo el tributo sobre una riqueza inexistente, se produce un **efecto confiscatorio** sobre la riqueza sectorial gravada. El tributo deberá ser solventado con otras fuentes de riqueza.*

PRINCIPIO DE PROPIEDAD: **Resulta violado el principio consagrado en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional**, en virtud del cual la propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella sino por medio de sentencia fundada en él.

La no aplicación del sistema de ajuste fiscal por inflación en el impuesto a las ganancias implica una violación a este derecho consagrado por nuestra **Constitución**.

GARANTÍA INNOMINADA DE RAZONABILIDAD: La doctrina recuerda que la **razonabilidad** es una garantía constitucional de la tributación que funciona:

- 1) Como garantía innominada
- 2) Como complemento de cada garantía tributaria explícita de la **Constitución**.

Estaríamos ante un claro supuesto de **violación a la garantía innominada de razonabilidad** en la medida en que el criterio fiscal implicaría el pago del tributo sobre ganancias ficticias.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA: Este principio, cuya esencia se encuentra en la susceptibilidad de la previsión objetiva por parte de los particulares de sus situaciones jurídicas, viene siendo objeto de estudio por parte de la doctrina y lentamente se puede observar su incorporación incipiente en las decisiones jurisprudenciales.

Todo contribuyente que vive inmerso en un proceso inflacionario tiene razonada expectativa en que nunca será obligado a tributar sobre ganancias ficticias, pues es de la esencia del tributo al cual está obligado que existan ganancias reales y no nominales.

C. EL AJUSTE AUTOMÁTICO PERMANENTE DE LA BASE DE LOS GRAVAMENES

Los ajustes automáticos permanentes generalmente tienen una primera expresión en relación con determinados aspectos de los tributos distorsionados por la inflación, y solo en una segunda etapa alcanzan de manera amplia la base de los gravámenes.

Estas formas de ajuste permiten mantener de modo más completo la **equidad** y distribución de la carga del sistema tributario en relación con los impuestos a la renta y a los patrimonios. Según expresa un estudio del F.M.I., el mejor argumento para su realización en el impuesto a las utilidades –que es aplicable a los impuestos sobre capitales y patrimonios- es que si no se efectúa, el sistema tributario puede destruir el capital y reducir la capacidad productiva. Se da así para el ajuste permanente la misma razón que ha llevado a fijar la atención inicial en los ajustes discrecionales y periódicos de los activos

representados por bienes de uso y sus amortizaciones, con preferencia a la introducción de ajustes integrales más amplios de la base tributaria.

Chile, a pesar de haber estabilizado su economía desde el año 1985, apoyándose sobre todo en una política de libre mercado, y poseer tasas muy bajas de inflación, ha mantenido la aplicación del ajuste, lo que la Argentina ha hecho sólo a los efectos de la confección de los estados contables, ya que a los fines impositivos el ajuste se ha detenido a partir del 1º de abril de 1992. La alternativa de usar ajustes automáticos permanentes que alcancen sólo a los bienes de uso y las depreciaciones y/o a los escalones de progresividad, a los límites de deducciones y exenciones contempladas en la legislación, o que sean, en cambio, integrales, aplicando algunos de los métodos desarrollados por la contabilidad para contrarrestar las distorsiones causadas por la inflación, o alguna forma simplificada de ellos más adaptable a fines fiscales, parece ser sólo una cuestión de decisión gubernativa en función de la magnitud de la inflación y de las distorsiones que provoca. Ante una inflación relativamente suave, las **inequidades** del ajuste permanente parcial de los bienes de uso amortizables, por favorecer sólo a los contribuyentes cuyas rentas y patrimonios los detentan, pueden no ser importantes y, en cambio, se lograría la finalidad de preservar la capacidad productiva de las empresas. En tanto que, a altos niveles de inflación, la **inequidad** en el tratamiento de estos contribuyentes frente al resto, o del ajuste en los primeros de solo las distorsiones provocadas en los bienes amortizables, provocará enormes alteraciones en la distribución de la carga tributaria entre distintos sectores de contribuyentes y, aun, entre contribuyentes de un mismo sector, cuyas actividades requieran distinta inversión relativa en bienes de uso revaluables, que el sistema no puede dejar de tomar en cuenta. Ante una inflación leve, el solo ajuste de los escalones de la progresividad y de los límites de deducciones y exenciones encuentra claro justificativo.

A veces, al mérito relativo de la automaticidad y rapidez de respuesta a la inflación que tienen los ajustes permanentes, se contraponen al hecho de que restan posibilidad de maniobra al gobierno o posibilidad de que la población tome mayor conciencia de tal acción.

En la evolución de ideas sobre el ajuste integral de las bases tributarias, al igual que en relación con la contabilidad, la tributación también asoció los ajustes a la utilización de índices de precios de modo tal que las aplicaciones efectuadas y las que se estudian en numerosos países, son adaptación a la tributación del método de ajuste de estados contables denominado *integral sobre la base de índices*.

Teniendo en cuenta que el propósito de los ajustes con fines tributarios es la determinación de las obligaciones fiscales emergentes, y atendiendo a la aceptación universal del **principio de legalidad** en

la imposición, que lleva implícito el de certidumbre en los métodos de determinación de los gravámenes, pareciera que el ajuste basado sobre índices –que elimina la subjetividad en las revaluaciones o actualizaciones de valor-, tiene indudables ventajas sobre los métodos basados en valores corrientes directamente establecidos. De tal manera, de adoptarse como principio de contabilidad aceptado en un país el método de ajuste integral basado sobre índices, el será mucho más fácilmente trasladable al plano impositivo que si lo fuera un sistema de contabilidad a valores corrientes. De los pocos países que aprobaron métodos permanentes de ajuste de la base tributaria del impuesto a la renta (Brasil, Chile y Australia), solo uno de ellos –Chile- se ha inclinado por acompañar el uso de índices con valuaciones directas en relación con los bienes de cambio, empleando valuaciones basadas en los precios de las últimas compras, complementadas con el uso de índices.

Consideramos de suma importancia que se extienda a todas las categorías de contribuyentes la aplicación de los ajustes, para mantener la **equidad** tributaria, así como el uso generalizado y obligatorio del método de ajuste integral basado sobre índices.

D. SUJETOS A QUIENES SE APLICA EL AJUSTE

El art. 1º, punto 1, de la ley 21.894 –que pasó a ser el art. 94 del t.o. de la ley- prevé que el ajuste se aplicaría a los contribuyentes, sociedades o empresas a que se refieren los incs. a) y b) del art. 48 –actual 49-, quienes deberán deducir o incorporar al resultado del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga. La ley 23.260 agregó a la enumeración de incs. del art., el inc. c), que incluye en la tercera categoría las actividades de *comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría*. Además incorporó formalmente como Título VI de la ley del impuesto, las disposiciones sobre el ajuste por inflación, aparte de reformar y agregar varias normas.

La adopción de la forma de sociedades o empresas comprendidas en los incs. a) y b) del art. 49 atrae, y hace sujetos del ajuste, a otros tipos de actividades comprendidas en los incisos del artículo, cuando configuren una organización societaria o empresarial del tipo señalado. La Dirección ha sido sensible a la necesidad de aclarar quienes son los contribuyentes obligados a practicar el ajuste, dando en una primera interpretación (D.G.I., D.A.T. y J., Instrucción 236, 15/12/78) ejemplos de casos en que, por la forma societaria adoptada para desarrollar la actividad, ello procede: los contribuyentes que efectúen loteos con fines de urbanización y quienes edifiquen inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512, así como también las entidades dedicadas a las actividades de los incs. e) y f) del art. 72 –actual

79- de la ley (profesiones liberales u oficios y corredores y despachantes de aduana, respectivamente), complementados con una actividad comercial (sanatorios, etc.); estas rentas se incluyen especialmente en el mismo art. 49 entre las que constituyen ganancias de la tercera categoría.

La aclaración no se refiere a los casos en que las sociedades o empresas de los incs. a) y b) del art. 49 se dediquen a otras actividades productoras de renta de cuarta categoría, o a rentas de la primera o la segunda categoría.

Coincidimos con la **crítica general** que ha hecho Giuliani Fonrouge (Fonrouge, 2007) y otros autores por él mencionados, a la falta de aplicación universal del ajuste. Así, se señaló que **resulta injustificado el tratamiento diferencial** para los sujetos no comprendidos por el ajuste, como el empleo de distintos criterios de determinación para sujetos que, además de rentas de actividades empresarias, obtengan ganancias de primera, segunda o cuarta.

CAPÍTULO VI: ARTÍCULOS INCONSTITUCIONALES DEL DECRETO REGLAMENTARIO

1. ARTÍCULO 35 DEL DECRETO REGLAMENTARIO

Dispone que: *“En los casos en que los asociados a cooperativas vendan sus productos a las mismas, la A.F.I.P., a efectos de establecer la utilidad impositiva de los asociados, podrá ajustar el precio de venta fijado, si éste resultare inferior al valor de plaza vigente para tales productos”*.

Este artículo trata, indudablemente de una presunción de conjunto económico, como es, entre otras situaciones, la contemplada en el art. 8 de la ley para las operaciones de importación y exportación; pero aparte de la diferencia que existe entre ambos casos, en el supuesto de las cooperativas la disposición se origina en el decreto reglamentario y no en la ley.

Consideramos, al igual que Giuliani Fonrouge, que una norma de esa naturaleza, que puede hacer variar el monto imponible en forma apreciable, debe figurar en la ley; de lo contrario existiría violación al **principio de igualdad**. La prescripción reglamentaria constituye una extralimitación que adolece de **invalidez constitucional** (art. 99 inc. 2º de la **Constitución Nacional**) (Fonrouge, 2007).

2. ARTÍCULO 114 DEL DECRETO REGLAMENTARIO

Este artículo dispone la gravabilidad de los beneficios derivados de transferencias de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de actividades comprendidas en los incs. f) y g) del art. 79 de la ley (profesiones liberales, oficios, corredores, despachantes de aduana, etc.); cuando entre la adquisición y la transferencia no hayan transcurrido más de 2 años, **carece del necesario apoyo legal**. Esta norma merece la tacha de **inconstitucional**, dado que dicho artículo, estaría interpretando –en base al primer párrafo del art. 8 del reglamento–, que estos resultados constituyen

ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de tales actividades, lo que excede el concepto de renta conforme a la teoría de la fuente que les es aplicable a los sujetos en cuestión (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

3. ARTÍCULO 136 DEL DECRETO REGLAMENTARIO

Establece que: *“Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, pudiendo deducirse los quebrantos por incobrabilidades cuando se verifique alguno de los siguientes índices de incobrabilidad:*

- a) Verificación del crédito en el concurso preventivo.*
- b) Declaración de la quiebra del deudor.*
- c) Desaparición fehaciente del deudor.*
- d) Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.*
- e) Paralización manifiesta de las operaciones del deudor.*
- f) Prescripción...”*.

Consideramos, al igual que Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), que el solo hecho de tener que recurrir a acciones judiciales (inc. d)] es suficiente para la imputación a pérdidas del crédito, no obstante la posibilidad de obtener total o parcialmente el cobro, a raíz de dicha gestión judicial.

La redacción del art. 136 del reglamento parece no dejar lugar a dudas en cuanto a gestiones que pudieran desarrollarse en instancias anteriores.

Ello no parece razonable, atento a que habían sido aceptadas como sintomáticas de incobrabilidad; así, el propio Fisco lo entendió con relación al arbitraje (Dictamen D.A.L. 3/95), al igual que respecto a la mediación estatuida obligatoriamente –salvo excepciones-, como proceso de conciliación previo al juicio (Grupo de Enlace A.F.I.P.-C.P.C.E. C.A.B.A., Acta de reunión del 23/04/08).

Sin embargo, el Fisco cambió su postura a partir de la modificación reglamentaria que derivó en el texto actual del artículo bajo análisis, señalando respecto a la primera figura, que el árbitro no tiene fuerza coercitiva a efectos de exigir el pago, por lo que debe necesariamente intervenir un juez,

oportunidad en la que recién quedara habilitado el cómputo de la incobrabilidad (Consulta Grupo de Enlace A.F.I.P.-D.G.I.-C.P.C.E. C.A.B.A., reunión del 01/07/02); y en cuanto a la mediación, se la consideró un paso habilitante para la acción judicial, por lo que no puede confundirse con la propia acción.

Entendemos, como lo hace el autor (Reig, Enrique J. y otros, 2010), **ilegales estas conclusiones**; ello aparece evidente a partir de la inescindible conexión de la mediación con el proceso judicial; pero además porque:

- **No respeta la norma de la ley del impuesto** en cuanto a que, sin duda alguna, el proceso de mediación, al ser obligatorio, forma parte del universo de justificaciones que derivan de los usos y costumbres
- No respeta los objetivos previstos legalmente para la mediación desde que, a contramano de aquellos, predispone negativamente al sujeto que reclama el pago y lo impulsa al inmediato inicio de la acción judicial.

Por otra parte, a diferencia de los que señalaba el art. 136 del reglamento hasta su última reforma, este actualmente no establece la posibilidad de utilizar otros índices distintos a los que menciona, a los fines de la imputación de los malos créditos.

No obstante el carácter taxativo que hoy parece tener el reglamento, se ha interpretado que la amplitud de la expresión usos y costumbres del ramo del art. 87 inc. b), podría sustentar la aplicación de otros índices (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Es que tradicionalmente el Fisco, apunta Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), ha adoptado una postura sumamente estricta, rozando en algunos casos la **ilegalidad**, habiéndose generado una cantidad de conflictos que han sido objeto de análisis por parte del T.F.N. con cuyas sentencias, en algunos casos, nos permitiremos disentir mientras que, en otros casos, es posible identificar importantes aportes:

- En la causa *Aguas de Corrientes S.A.*, Sala D (01/03/04), se trató la situación de facturas emitidas el último mes del ejercicio con vencimiento posterior al cierre, a deudores que ya habían sido calificados como incobrables antes de ese momento. El Tribunal ratificó la determinación fiscal, señalando que al no estar vencida la factura el incobrable no es computable. Ello no parece correcto desde que, por tratarse de un servicio público, el contribuyente carecería de la posibilidad de deducir el corte automático del servicio. Sin embargo, en causa posterior, la misma Sala no aceptó el criterio fiscal que objetara la deducción de créditos, con sustento en que los juicios iniciados no contemplaron el total de los montos

deducidos, entendiendo por el contrario que, al no haber conseguido el cobro de las sumas reclamadas judicialmente, no caben dudas de que tampoco lo lograra con el restante monto de la deuda correspondiente al mismo por facturas posteriores impagas y vencidas.

- No obstante la morosidad manifiesta del Estado, no se ha admitido la incobrabilidad contra alguna de sus dependencias como el I.N.S.S.J.P. En la causa *Clínica Sarmiento S.R.L.*, Sala D (10/03/03), se concluyó en ese sentido –a pesar de la importantísima demora- entre otras razones, porque siendo un organismo oficial es el propio Estado quien respalda el pago de las prestaciones. No nos queda sino **criticar esta conclusión** desde que una ganancia para ser tal debe realizarse dentro de un periodo razonable de tiempo. Ampararse en una cuestión jurídica como el respaldo de última instancia del Estado, no resuelve el problema del contribuyente que, en definitiva, debe tributar sobre una ganancia ficticia. Afortunadamente, en una causa análoga, la C.N.A.C.A.F. revirtió este entendimiento aceptando el voto en minoría del T.F.N., que admitió la deducibilidad a partir de un Convenio suscripto entre una Asociación de Clínicas de la Provincia de Chacho y el Ministerio de Salud de esa Provincia, en el que se detallaban las deudas y se establecía una quita del 30%.

4. ARTÍCULO 145 DEL DECRETO REGLAMENTARIO

El art. 66 inc. d) de la abrogada ley 11.682, así como el art. 88 inc. d), de la ley 20.628, no permiten deducir lo pagado por cuenta propia por concepto del impuesto de que tratan aquellas, lo cual esta repetido en el art. 145 del decreto reglamentario. Pero la misma norma reglamentaria permite descontar el impuesto a la renta pagado “por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas”; siendo de particular importancia la parte que dice: “Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentara en el importe abonado por aquel, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual”.

La situación se presenta con frecuencia en los contratos de explotación de patentes de invención y de marcas de comercio, como asimismo, en los de asesoramiento técnico desde el extranjero. Los titulares o beneficiarios de las remuneraciones por tales conceptos exigen muchas veces que los licenciados radicados en nuestro país absorban los impuestos que son a cargo de los licenciados para recibir importes netos sin descuento alguno y evitar problemas con la administración fiscal. Como

consecuencia de la disposición en examen, el licenciado argentino-por lo común, empresas industriales- resulta con mayor carga tributaria que si el gravamen fuera satisfecho directamente por el beneficiario del extranjero; así, por ejemplo, si el beneficio bruto fuera 100 y el impuesto 41, pagaría el tributo sobre 141 (el extranjero pagaría sobre 100). **Así se desvirtúa la ley** y se le aumenta indebidamente, como aparece con claridad en una fórmula matemática muy conocida (Fonrouge, 2007).

Tal disposición sólo se explica porque sus redactores, con el espejismo de la **capacidad contributiva**, toman en cuenta principios teóricos, sin advertir que de esta manera se desconoce un principio esencial de derecho financiero, conforme la cual las convenciones privadas no pueden alterar las obligaciones derivadas de la ley tributaria, por ser ex lege e inmodificables por acuerdos entre partes. Queda entendido, además, que se trata de una disposición que hace una **discriminación** contra la industria nacional, tan sólo para satisfacer conceptos teóricos e irreales, pero que, evidentemente, incrementan la recaudación (Fonrouge, 2007).

Aparte de lo dicho, la disposición estudiada **está en pugna con normas constitucionales**. En primer lugar porque la carga impositiva solo puede derivar de la ley y no de una disposición reglamentaria, que en este caso viola el art. 99 inc.2 de la **Constitución Nacional** al alterar y desvirtuar la ley. La segunda razón es que por este medio se aplica impuesto sobre otro impuesto, lo cual ha sido invalidado por la Corte Suprema en tres oportunidades: la primera, en 1927, en la causa *Mataldi, Simón v. Provincia de Buenos Aires*, la segunda en 1939 en otro juicio de la misma empresa, y la última, en 1966, en decisión adoptada por el tribunal en nueva integración. En igual sentido se pronunció la Cámara Federal, sala Contencioso-administrativa. Por lo demás, hay una **evidente desigualdad** en el tratamiento fiscal, que es discriminatorio por una razón subjetiva. Se trata, pues, de normas contradictorias sin explicación racional (Fonrouge, 2007).

La anomalía de la disposición es más objetable aun, teniendo en cuenta que no obstante la forma de computación indicada, el pago efectuado por el tercero –el licenciado, en nuestro ejemplo- será considerado por el licenciente o beneficiario “como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual”; lo cual importa decir que el aumento de la carga tributaria para el tercero redundará en beneficio del titular del rendimiento.

CAPÍTULO VIII: DISPOSICIONES INCONSTITUCIONALES EN LEYES RELACIONADAS

1. MEDIOS DE PAGO

El art. 34 de la ley 11.683 faculta a la A.F.I.P. a condicionar la prueba de la veracidad de las operaciones al uso de determinados medios de pago para el cómputo de las deducciones, aunque admite prueba en contrario.

Otros antecedentes normativos en línea son la ley 25.345 de prevención de la evasión fiscal y la R.G. 1.547, que por su art. 6 señala como causal suficiente para impugnar deducciones, que los pagos sean efectuados sin emplear los medios que ella misma establece; así, indica incluso como deben emitirse los cheques cuando se use este medio de pago. Esta resolución fue complementada por la nota externa 7/05 (B.O. 21/11/05), que debe ser **criticada** no solo por carecer de la entidad necesaria para explicitar conceptos que merecen el dictado de otras resoluciones, sino por agregar confusión respecto de algunos de los temas que trata (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Por su parte, la mencionada ley 25.345 limita en sus dos primeros artículos al uso de efectivo por encima de \$1.000, indicando que si no se respeta el límite no pueden computarse los conceptos como deducción. Esta ley ha sido objeto de críticas doctrinarias por entenderse **violatoria de la Constitución Nacional**, al quitar efecto cancelatorio de las obligaciones cuando se emplee efectivo, y también a las citadas consecuencias en el campo tributario, dado que se transforma en una sanción encubierta alejada de la determinación de la **capacidad contributiva** del sujeto, dejando de lado incluso la posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones. Esto último muestra una colisión con lo dispuesto por el art. 34 de la ley de procedimientos, en cuanto admite otros medios para probar la existencia real de la transacción. Un pronunciamiento de la A.F.I.P. (Dictamen A.F.I.P. 5/06 D.A.L.) es motivo de **crítica**, cuando señala que el art. 2º de la ley 25.345 opera como una deducción no admitida, al igual que las previstas en el art. 88 de la ley del impuesto; se intenta desconocer así que tal art. enumera conceptos que no hacen a la naturaleza conceptual determinativa de la renta neta gravada, sin punto de contacto

con una cuestión incidental, como resulta ser el medio de cancelación de la operación empleado por el contribuyente (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El T.F.N. ha manifestado **objeciones a la ley**, en tanto crea una presunción que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos, acreditar la veracidad de las operaciones, lo que trasunta un cercenamiento al derecho de defensa (Sala A, *Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.*, 21/11/05); incluso en otra causa, la C.N.A.C.A.F. no admitió los cuestionamientos del Fisco a los medios de prueba del contribuyente tendientes a demostrar la veracidad de las operaciones (Sala 3, *Kopruch, Roberto*, 11/10/06) y, en otro caso, aunque finalmente no admitió las deducciones pretendidas por otras razones, señaló que la limitación no es rígida, en tanto el citado art. 34 es categórico: ante una comprobación eficaz de realización de las operaciones, la circunstancia de haberse pagado en efectivo montos superiores a \$10.000 no empero a la posibilidad del cómputo, porque la norma admite otras formas de comprobación para justificar la existencia de las negociaciones (T.F.N., Sala D, *Dempro S.A.*, 02/07/09).

Sin embargo, pareciera que por haber sido la ley 25.345 sancionada a posteriori, prevalece sobre la norma procedimental. De todos modos, es evidente la **falta de proporción de la ley** respecto de sus fines (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió con fecha 19 de marzo de 2014 sobre la **inconstitucionalidad** del artículo 2 de la ley 25.345 (*Mera, Miguel Ángel (TF 27.870) c/ D.G.I.*) sentenciando: *que en ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la **inconstitucionalidad** del artículo 2 de la ley 25.345, máxime cuando el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el computo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.*

2. COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS

Lo que se desarrolla bajo este título son extracciones de la obra de Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El denominado Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) actualmente vigente, fija ciertos límites cuantitativos respecto de la deducción que sus clientes puedan computar. Es

propósito de tales restricciones evitar maniobras evasivas, aunque ello implique que en muchos casos los monotributistas puedan ser **discriminados** frente a proveedores no incluidos en el régimen.

Así, el monto de adquisiciones a un mismo monotributista no puede superar un determinado porcentaje del total de compras del contribuyente en el periodo fiscal (10%). Tampoco puede superarse otro porcentaje (30%) respecto del conjunto de proveedores que califiquen como monotributistas. El Poder Ejecutivo está facultado para reducir estos porcentajes hasta en un 2% y hasta en un 8%, respectivamente, lo que efectivamente concretara a través del art. 43 del decreto 1/10.

Se ha intentado flexibilizar la limitación, estableciéndose que si el proveedor puede ser catalogado como recurrente –definido por la A.F.I.P. en la R.G. 2.746 en base al número de operaciones–, dicha limitación desaparece. Consecuentemente, previo a la aplicación de los límites porcentuales antes referidos, será necesario identificar a estos proveedores, puesto que no existirá límite respecto de ellos. Se ha entendido, pues, que la posibilidad de la maniobra es más lejana en casos de operaciones reiteradas. Esta norma también evidencia posibles consecuencias **no neutrales**: el proveedor recurrente estará en mejores condiciones frente a cualquier nuevo proveedor.

Por otra parte, los importes que no resulten deducibles de acuerdo con estas normas no podrán imputarse a ejercicios siguientes.

Se ha expedido el Fisco ante consultas sobre la aplicación del límite: a) debe computarse el total de compras, sin distinguir entre categorías de ganancias; b) opera sobre el gasto y no con la adquisición de bienes de uso; c) la deducción especial del artículo 86 (2da. categoría) para transferencia de bienes, se vincula con una especie de amortización del bien activado y luego transferido, por lo que no corresponde tomar la compra de dicho bien a efectos del cálculo.

El Régimen establece asimismo la imposibilidad de deducción para adquisiciones, locaciones o prestaciones concertadas con los denominados trabajadores independientes promovidos, aunque la A.F.I.P. está habilitada para establecer excepciones al respecto.

Las limitaciones detalladas pueden ser criticadas desde diversos puntos de vista:

- a) Representan una clara muestra del desapego al **principio de neutralidad y también al de igualdad** por parte del legislador.
- b) Los porcentajes fijados carecen de cualquier tipo de sustento técnico.
- c) Debieran haberse incorporado al texto de la ley del gravamen.

3. DIFERENCIAS DE CAMBIO

La ley 25.561 (07/01/02) fue sancionada como consecuencia de la salida del régimen de convertibilidad que rigiera en nuestro país durante casi 11 años. En los hechos, el objetivo fue impedir el cómputo de las diferencias de cambio producidas por la devaluación del peso. Acerca de la eventual **inconstitucionalidad** de dicho régimen, que vendría dada por una norma que torna más gravoso el impuesto como consecuencia de un hecho deliberadamente hecho por el príncipe, no se ha expedido tribunal alguno (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

El art. 17 de la norma, luego reglamentada por el decreto 2.568/02, dispuso: *los resultados netos negativos que tengan su origen en la aplicación del tipo de cambio a que se refiere el art. 2º de la presente ley sobre activos y pasivos en moneda extranjera existentes a la fecha de su sanción, solo serán deducibles en el impuesto a las ganancias en la proporción de un 20% anual en cada uno de los primeros cinco ejercicios que cierren con posterioridad a la vigencia de la ley. Lo dispuesto precedentemente solo será de aplicación para los sujetos cuyos ingresos anuales o patrimonio superen los límites establecidos en el art. 127, cap. XIII, del Título I, de la ley 11.683.*

El Fisco tuvo oportunidad de expedirse respecto de las diferencias de cambio por tenencia de moneda extranjera para un sujeto de la tercera categoría (dictamen 91/02); se dijo que las diferencias de cambio positivas provenientes de aquella tenencia al cierre del ejercicio y de la conversión a pesos de un plazo fijo constituido originalmente en dólares, constituyen una ganancia gravada; en tanto, se interpreta que no se encuentran alcanzadas para un sujeto persona física no organizado como empresa.

La norma ha sido criticada por la doctrina, al resaltar que para los sujetos empresa, las normas del ajuste por inflación obligan a gravar los resultados por tenencia de moneda extranjera (art. 93 inc. c] de la ley), lo cual suena incongruente con la prohibición de efectuar el ajuste por inflación de los resultados fiscales (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Las normas aludidas produjeron incontables situaciones de duda; además, se dictaron normas profesionales que obligaron a considerar a las diferencias de cambio como un mayor valor de los activos.

4. ACTIVIDAD PETROLERA

La ley 26.176 introdujo una muy **discutible dispensa**, en palabras del mismo Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010), para los trabajadores comprendidos en la Convención Colectiva de Trabajo (C.C.T.) 396/04, y parte de sus emolumentos han sido excluidos de la base imponible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias (viandas, viáticos, ayuda vivienda, horas de viaje, etc.); esta norma traerá aparejado un sinnúmero de inconvenientes, dado que es **discriminatoria** frente a otros trabajadores y no cumple con el **principio de igualdad**; una primera consecuencia se ha observado por los empleados jerárquicos de dichas compañías, quienes, al no estar incluidos en la C.C.T., se hallaban en una flagrante situación de **inequidad**; ello fue resuelto por la propia A.F.I.P., por medio de su dictamen 13/07, donde entendió que el beneficio comprende al personal jerárquico y profesional no amparado por la citada convención colectiva.

5. DISTORSIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO EN LA CUARTA CATEGORÍA

Lo que se desarrolla bajo este título son extracciones de la comunicación técnica de la Comisión de Estudios Tributarios de C.A.B.A. (Tributarios, 2014).

A. INTRODUCCIÓN

La conformación del impuesto a la renta de personas físicas de nuestro país, desde hace ya muchos años, lo define como un tributo de tipo global, personal y progresivo.

Sin perjuicio de las críticas que se le pueden formular, está claro que sus disposiciones están dirigidas a alcanzar **–en términos de equidad–** a las manifestaciones de **capacidad contributiva** vinculadas con el ingreso de las personas, explica el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Naturalmente, y en línea con los **preceptos constitucionales**, se contempla el tratamiento igualitario para quienes se encuentran en las mismas condiciones (**equidad horizontal**) y se grava de modo diferenciado, con alícuotas progresivas, a quienes obtienen distintas magnitudes de renta (**equidad vertical**).

De esa misma estructura técnica se desprende la existencia de deducciones personales, que atienden a las particulares condiciones de los contribuyentes mediante un importe que –razonablemente- debería establecer un mínimo de ingresos relacionado con su subsistencia y la de su familia, que lo exonere del pago del tributo. Asimismo se consagra una **diferenciación** entre aquellas rentas derivadas del trabajo personal de otras que no lo son. Concretamente nos referimos a las deducciones dispuestas por el art. 23 de la ley del impuesto.

La deducción especial se cuantifica mediante un importe diferencial 3,8 veces mayor para quienes obtienen rentas del trabajo personal en relación de dependencia, respecto de quienes laboran independientemente.

Ese distingo que tal vez podría justificarse en sus orígenes, cuando su cuantía implicaba una diferencia del 200%, primero desde el año 2006 (Decreto 314/06, que lo fijó en el 280%) y luego desde 2007 (ley 26.287, que lo fijó en 380%) se ha convertido en un elemento **claramente inequitativo** a la hora de medir la **capacidad contributiva** de quienes obtienen rentas de un origen u otro, aunque ambas derivadas de su trabajo personal.

A la situación planteada, se le ha sumado en el periodo fiscal 2013 un imperfecto –y por ende **distorsivo**- mecanismo de cuantificación de los importes correspondientes a las deducciones personales, establecidos en base a Decretos del Poder Ejecutivo, que han definido distintas categorías de contribuyentes, ya sea por el nivel de sueldos brutos obtenidos en un determinado lapso, o por su radicación geográfica en el país. Ello, obviamente **no tiene basamento en la ley del impuesto**.

Asimismo y en tanto la vigencia de la referida normativa se mantiene incólume hasta el presente, se genera una insólita situación respecto de las rentas de los trabajadores en relación de dependencia obtenidas durante el año 2014, cuya gravabilidad queda supeditada a sus remuneraciones brutas obtenidas en un lapso del año 2013, con lo que se desvincula de sus verdaderos ingresos netos del periodo fiscal 2014.

Por otra parte, el virtual congelamiento de los valores de la tabla de alícuotas del art. 90 -que ya mencionamos anteriormente- durante un dilatado lapso en el que, lamentablemente, se ha deteriorado el poder adquisitivo de la moneda argentina, constituye una desnaturalización de la progresividad del gravamen que tiende, cada vez con mayor claridad en la medida de la persistencia del fenómeno inflacionario, a constituirse en un impuesto de tipo proporcional con una alícuota del 35%.

B. LOS DECRETOS DEL AÑO 2013

Las modificaciones introducidas por el Poder Ejecutivo Nacional a las deducciones personales a través de los decretos 244/12 (vigente desde el 1/3/13) y 1.242/13 (vigente desde el 1/9/13), han provocado **serias distorsiones** en el impuesto a las ganancias que recae sobre los sueldos que obtienen los trabajadores dependientes, así como también sobre las jubilaciones y pensiones. Estas distorsiones continúan manifestándose en el actual periodo fiscal 2015, motivo por el cual se requiere una urgente revisión del tema por parte de las autoridades.

En particular, la norma citada en último término es la que genera las principales **distorsiones** en cuestión, al haber dispuesto lo siguiente:

- El incremento de la deducción especial hasta un importe tal que torne inexistente la obligación impositiva, para aquellos sujetos cuya remuneración y/o haber bruto mensual, devengado entre los meses de enero a agosto de 2013 no supere la suma de \$15.000.
- El aumento del 20% de las deducciones personales para aquellos sujetos cuya remuneración y/o haber bruto mensual, en el periodo antes referido, no supere la suma de \$25.000.
- El aumento del 30% de las citadas deducciones, para los empleados que trabajen o jubilados que vivan en la Zona Patagónica.

Consideramos, al igual que dicha Comisión, que el decreto 1.242/13 **vulnera los principios constitucionales**, toda vez que:

- El **principio de legalidad** no se respeta al haber sido el Poder Ejecutivo quien ha dictado la norma, basado en la delegación conferida por la ley 26.731, entendiéndose que las modificaciones de este Decreto exceden las atribuciones conferidas, más allá de discutir la constitucionalidad de las mismas.
- El **principio de igualdad** se ve afectado porque el Decreto se aleja del precepto que la misma es la base del impuesto y de las cargas públicas, ya que dos sujetos con la misma renta anual tributarán diferente en virtud de como se ha distribuido la misma a lo largo del año fiscal, no obstante tratarse de un impuesto de ejercicio.
- El **principio de proporcionalidad**, también es vulnerado toda vez que el Decreto segmenta a los trabajadores considerando que quienes perciban un sueldo bruto de hasta \$15.000 no abonarán impuesto alguno, y quienes perciban \$15.001 seguirán sometidos al

impuesto aplicándose las nuevas tablas aprobadas, alejándose de toda **proporcionalidad** en la aplicación.

- El **principio de no confiscatoriedad**, atado a la vulneración del **principio de legalidad**, y al verse afectado el derecho de propiedad.

C. LA SITUACIÓN FISCAL DEL PERIODO FISCAL 2014

Como puede advertirse, durante el periodo fiscal 2013 se previó la aplicación del impuesto en función de los sueldos brutos o haberes obtenidos durante los meses de enero a agosto de ese año, y como el Poder Ejecutivo Nacional no estableció las deducciones aplicables para el periodo fiscal 2014, el gravamen siguió dependiendo del nivel de ingresos obtenido por el trabajador dependiente o jubilado durante un periodo de tiempo arbitrario; situación que sigue ocurriendo en el actual periodo fiscal 2015, lo cual es a todas luces **imposible de justificar** teniendo en cuenta dos principios fundamentales de la imposición como son los de **igualdad y capacidad contributiva**.

Adviértase que, al no considerarse para el impuesto a las ganancias los aumentos o las disminuciones de los sueldos posteriores a septiembre de 2013, mientras no se altere el esquema vigente se producen **inequidades** entre sujetos que actualmente obtienen el mismo ingreso mensual. Por lo tanto, el tributo debido por el año 2014 de ningún modo puede cuantificarse en base a ingresos parciales del 2013. Y es por esto que, para evitar esta **distorsión**, el Poder Ejecutivo Nacional debiera contemplar las deducciones personales que resultan aplicables durante el año 2015, sin tener en cuenta para ello las remuneraciones y/o haberes obtenidos por los trabajadores en el periodo de enero a agosto de 2013.

Por otro lado, los montos de las deducciones deberían ser los mismos para todos los sujetos, sin establecer distinciones en función de los niveles de ingresos o la zona donde los mismos trabajan o residen. Lo primero por cuanto la progresividad del gravamen debería estar dada por la aplicación de las alícuotas que contempla la ley en su art. 90, cuyos tramos de base imponible deberían actualizarse para sostener la mentada progresividad del tributo; lo segundo, porque su implementación de forma plena (en lugar de estar acotada a una determinada zona) requeriría contemplar el diferente poder adquisitivo que poseen los contribuyentes en cada una de las zonas o regiones del país, cuestión que la ley del gravamen nunca ha previsto.

En resumen, consideramos que se vigoriza la necesidad de revisar la situación planteada, estableciendo nuevos importes anuales para las deducciones personales y tramos de escala aplicables

para el periodo fiscal 2015, lo cual desde ya propugnamos con el ánimo de evitar la virtual desnaturalización del impuesto a la renta conforme ha sido explicitado.

CONCLUSIONES

Habiendo finalizado nuestra investigación, hemos llegado a múltiples conclusiones que pasaremos a desarrollar de manera concisa, en honor a la brevedad.

La ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias de 1973, en general, cumplió los fines para los cuales fue sancionada. Tuvo diversas modificaciones, a través del tiempo, algunas acertadas y otras no tanto que hicieron peligrar la legalidad de las disposiciones.

Cabe destacar algunos casos que surgen de la letra de la ley donde se vislumbra claramente las contradicciones entre la norma y nuestra Carta Magna:

- 1) Establece el artículo 1º que es un gravamen de emergencia, siendo que en la realidad no es tal cosa ya que lleva más de 40 años en vigencia, lo cual denota a todas luces su inconstitucionalidad debido a que este tipo de contribuciones les corresponde a las provincias y no a la Nación, lo que un futuro debiera reverse.
- 2) Diversos artículos que prevén un tratamiento diferenciado que afectan la igualdad y equidad en el impuesto, como por ejemplo: artículo 9, 13, 19 y 52.
- 3) El Título VI, Ajuste por Inflación -de aplicación suspendida en la actualidad-, genera problemas de diversa índole, como numerosos casos de confiscatoriedad al gravar ganancias ficticias que elevan la tasa efectiva muy por encima de la nominal, establecida en el 35%. Además, viola diversos principios como el de capacidad contributiva, de razonabilidad, equidad, igualdad, seguridad jurídica, como ya desarrollamos.
- 4) Finalmente, el caso más en boga en la actualidad, y que ha sido objeto de calurosas discusiones, es la desactualización de la tabla establecida en el artículo 90 que tiende a perder progresividad, tendiendo a llevar el impuesto cada vez más a uno de tipo proporcional tornándolo cada vez más gravoso para las personas físicas.

Por otra parte, existen muchas disposiciones del decreto reglamentario que van más allá de la ley, lo que afecta el principio de legalidad, pues es potestad del Congreso y no del Poder Ejecutivo legislar.

Asimismo, si bien no son disposiciones contrarias a la Constitución Nacional, hay normas que por su defectuosa o incompleta redacción han llevado al Fisco a realizar interpretaciones que muchas veces desvirtúan el sentido de la norma, todo con una finalidad recaudatoria que ha derivado en incontables controversias judiciales.

A modo de reflexión, podemos concluir que, en base al presente trabajo de investigación pudimos conocer con mayor profundidad los entramados de la ley y su complementariedad con decretos y resoluciones, siendo conscientes que son necesarias ciertas reformas a fin de lograr un gravamen más justo y *aggiornado* a la actualidad que vivimos los argentinos. Y, por otra parte, destacar la necesidad de que se respete la división de poderes que caracteriza a nuestro régimen republicano, a fin de que el Poder Ejecutivo no interfiera por sobre las competencias del Legislativo, en aras de reducir los conflictos judiciales.

Finalmente, cabe destacar la satisfacción alcanzada en los objetivos que nos planteamos al embarcarnos en esta investigación, esperando que sirva como elemento de estudio y como fuente de consulta a los alumnos y al público en general, teniendo en cuenta la importancia que ha cobrado el impuesto en el presente.

REFERENCIAS

Atchabahian, A. (2007). *El impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: La Ley.

Diez, G. E. (2011). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: La Ley.

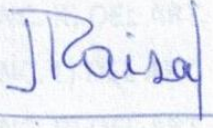
Fonrouge, G. (2007). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Lexisnexis.

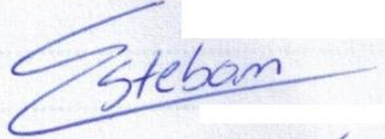
Reig, Enrique J. y otros. (2010). *Impuesto A Las Ganancias*. Buenos Aires: Errepar.

Sabic, A. (2014, Agosto 29). *Tu Espacio Juridico*. Retrieved Abril 20, 2015, from <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>

Tributarios, C. C. (2014). *Rentas de la cuarta categoria - Distorsiones en el impuesto a las ganancias*. Ciudad Autonoma de Buenos Aires.

Los autores de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayamos dado a conocer en las referencias; que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros.


Raisa Ivanov
Nro. Reg. 27.425
D.N.I. 35.623.909


ESTEBAN, Andrés
Reg. nº 26.460
DNI: 34.746.696