

***UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO XXI***



UNIVERSIDAD  
EMPRESARIAL  
SIGLO 21

***TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN***

***“La confiscatoriedad del Impuesto a la  
Ganancia Mínima Presunta”***

***CARRERA: Abogacía***

***ALUMNO: Nicolás Weissbein***

***AÑO 2015***

## **RESUMEN**

Con la promulgación y publicación de la ley 25.063 del año 1998, se creó en la República Argentina el Impuesto a La ganancia Mínima Presunta, cuyo hecho imponible es la existencia de bienes afectados a actividades empresarias, incluidos los inmuebles rurales afectados o no a una explotación. Dicho impuesto fue instaurado sobre la base de los activos dentro del patrimonio del sujeto, sin tener en cuenta el pasivo, y desentendiéndose de las utilidades efectivas. Teniendo en cuenta el requisito de “no confiscatoriedad” como garantía material con el que debe cumplir un tributo, y la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo del Impuesto a La Ganancia Mínima Presunta, el presente trabajo de investigación se propone analizar la constitucionalidad del Impuesto a La Ganancia Mínima Presunta determinando si el mismo es o no es confiscatorio dentro de los parámetros que la doctrina y la jurisprudencia establecieron para definir la “confiscatoriedad”.

**PALABRAS CLAVES:** TRIBUTO- IMPUESTO A LA GANACIA MÍNIMA PRESUNTA- CONFISCATORIEDAD – PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD- INCONSTITUCIONALIDAD -

**ABSTRACT**

With the promulgation and publication of Law 25,063 of 1998, it was created in Argentina Tax on minimum presumed income, whose taxable event is the existence of property affected a business activities, including those affected rural properties or without exploitation . Such tax was established on the basis of heritage assets within the subject, without having into account passive, and ignoring effective utilities. Taking into account the requirement of "non-confiscatory" as material guarantee, and the situation in which the passive subject of the tax on minimum presumed income is placed, the present research is proposed Analyze the constitutionality of the tax on minimum presumed income determine if it is or is not, "confiscation" is confiscatory within the parameters of what doctrine and jurisprudence established.

KEYWORDS: TRIBUTE- TAX ON PRESUMED MINIMUM INCOME -  
CONFISCATION – PRINCIPLE DE REAZONABLENESS-  
UNCONSTITUCIONALITY -

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>P. 7</b>
--------------------------	-------------

### **Capítulo Primero:**

#### **Algunas nociones fundamentales del derecho tributario**

<i>Introducción.....</i>	<i>P. 12</i>
<b>1) Concepto de derecho tributario.....</b>	<b>P. 12</b>
<i>1.1) Autonomía del derecho tributario.....</i>	<i>P. 14</i>
<b>2) Antecedentes históricos del derecho tributario.....</b>	<b>P. 19</b>
<b>3) Teorías que justifican su naturaleza.....</b>	<b>P. 24</b>
<i>3.1) Teorías administrativistas.....</i>	<i>P. 25</i>
<i>3.2) Teorías clásicas.....</i>	<i>P. 25</i>
<i>3.3) Teorías de la función pública.....</i>	<i>P. 25</i>
<i>3.4) Teorías de la potestad de la imposición.....</i>	<i>P. 26</i>
<b>4) Críticas al sistema tributario argentino.....</b>	<b>P. 27</b>
<b>5) Concepto de tributos. Caracterización.....</b>	<b>P. 28</b>
<i>5.1) Impuesto. Concepto. Caracterización.....</i>	<i>P. 31</i>
<i>5.1.1) Algunas clasificaciones.....</i>	<i>P. 32</i>
<i>5.2) Tasa. Concepto. Caracterización.....</i>	<i>P. 32</i>
<i>5.3) Contribuciones especiales. Concepto. Caracterización.....</i>	<i>P. 33</i>
<i>5.4) Contribución de mejora. Concepto. Caracterización.....</i>	<i>P. 33</i>
<b>6) Interpretación de la norma tributaria. El método específico: La realidad económica.....</b>	<b>P. 34</b>
<i>Conclusión.....</i>	<i>P. 36</i>

## Capítulo Segundo:

### El impuesto a la ganancia mínima presunta

<i>Introducción</i> .....	P. 38
<b>1) Caracterización</b> .....	<b>P. 38</b>
<b>2) Antecedentes</b> .....	<b>P. 41</b>
<b>3) Naturaleza jurídica. Discusión doctrinaria</b> .....	<b>P. 42</b>
<b>4) Hecho imponible del impuesto</b> .....	<b>P. 43</b>
4.1) <i>Aspecto material</i> .....	P. 45
4.2) <i>Aspecto temporal</i> .....	P. 46
4.3) <i>Aspecto personal</i> .....	P. 46
4.4) <i>Aspecto espacial</i> .....	P. 47
<b>5) Base imponible</b> .....	<b>P. 47</b>
<b>6) Exenciones objetivas y subjetivas</b> .....	<b>P. 48</b>
<b>7) El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y su relación con el Impuesto a las Ganancias</b> .....	<b>P. 49</b>
<i>Conclusión</i> .....	P. 50

## Capítulo Tercero:

### El Derecho Constitucional Tributario:

#### Los principios constitucionales tributarios como normas rectoras del sistema

<i>Introducción</i> .....	P. 51
<b>1) Los principios constitucionales tributarios. Concepto. Nociones generales</b> ...	<b>P. 51</b>
<b>2) El principio de legalidad. Concepto y caracterización</b> .....	<b>P. 53</b>
2.1) <i>Origen y fundamentos</i> .....	P. 53
<b>3) Capacidad contributiva. Concepto y caracterización</b> .....	<b>P. 55</b>
<b>4) Principio de generalidad. Concepto. Límites al principio</b> .....	<b>P. 56</b>
<b>5) Principio de razonabilidad. Concepto</b> .....	<b>P. 56</b>
5.1) <i>Modalidades de la razonabilidad</i> .....	P. 57
<b>6) Principio de no confiscatoriedad. Concepto</b> .....	<b>P. 58</b>

<b>7) Principio de Igualdad. Concepto.....</b>	<b>P. 60</b>
<i>7.1) Visión jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....</i>	<i>P. 61</i>
<b>8) Principio de Equidad. Concepto.....</b>	<b>P. 62</b>
<b>9) Control jurisdiccional. Concepto.....</b>	<b>P. 63</b>
<i>Conclusión.....</i>	<i>P. 65</i>

#### **Capítulo Cuarto:**

#### **La confiscatoriedad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**

<i>Introducción.....</i>	<i>P. 67</i>
<b>1) El principio de no confiscatoriedad en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....</b>	<b>P. 67</b>
<b>2) La relación del principio de no confiscatoriedad con el principio de razonabilidad.....</b>	<b>P. 69</b>
<b>3) El concepto de propiedad y su vinculación con la no confiscatoriedad.....</b>	<b>P. 71</b>
<b>4) El modo en que el impuesto a la ganancia mínima presunta es confiscatorio.....</b>	<b>P. 72</b>
<i>4.1) El fallo “Hermitage” y el fallo “Perfil” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....</i>	<i>P. 72</i>
<i>4.2) Discusión doctrinaria en torno a la naturaleza jurídica del impuesto: el voto en disidencia del fallo “Hermitage”.....</i>	<i>P. 76</i>
<i>4.3) La irrazonabilidad de la presunción iure et de iure que consagra el tributo y su afectación al derecho de propiedad: la confiscatoriedad.....</i>	<i>P. 78</i>
<i>Conclusión.....</i>	<i>P. 79</i>
<b>CONCLUSIÓN FINAL.....</b>	<b>P. 80</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....</b>	<b>P. 82</b>

## INTRODUCCIÓN

La inagotable necesidad de recaudar por parte del estado para hacer frente al gasto público y la permanente situación de emergencia económica planteada por los gobernantes al momento de asumir y durante el ejercicio de sus mandatos, han llevado a la creación de numerosos tributos de emergencia en la República Argentina, muchos de los cuales perdieron su nota de excepcionalidad debido a las reiteradas prórrogas.

La Ley Nacional nº 25063 del año 1998, estableció el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, siendo éste uno más de los tributos que nació al fragor de la crisis económica que tuvo su eclosión en el año 2001. Apenas sancionada la norma comenzaron las discusiones doctrinarias sobre si el objeto del gravamen se asienta en el patrimonio en sí mismo o en la renta, es decir, se ha puesto en duda la naturaleza misma del impuesto, debido a la mecánica de su determinación que consiste en la aplicación de una alícuota invariable del 1% con independencia de la magnitud de la base imponible (D’Agostino, 2012). Así pues parte de la doctrina entiende que se está en presencia de un impuesto que atiende a la potencialidad generadora de riquezas del patrimonio en su conjunto (impuesto patrimonial) y otro sector de la doctrina tributaria sostiene que en realidad se trata de un impuesto que grava la renta echando mano a una presunción en función de los activos empresarios, lo cual significa que ante un ejercicio contable deficitario no se configura el hecho imponible.

Sobre el primero de los posicionamientos enseña Villegas (2009) en su célebre obra *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* que en el mensaje de elevación de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta al Congreso de la Nación por parte del Poder Ejecutivo se “argumentó la necesidad de un impuesto de este tipo, fundamentado en que el activo afectado a la actividad empresaria requiere, para el desarrollo de las condiciones de competitividad, la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento” (p. 761). Es decir, que el impuesto ha sido concebido para desalentar los activos ociosos y en consecuencia tendría como fin un efecto motivador en los empresarios que se traduciría en la adopción de medidas tendientes a garantizar siempre un rendimiento mínimo (Villegas, 2009). Siendo entonces para el mencionado autor un impuesto patrimonial y directo debido a que su objetivo es alcanzar los actos empresariales que se manifiestan por el hecho de poseer

un patrimonio con potencialidad generadora de riquezas. Menciona en este sentido que “se pretende simular esa realidad con un nombre incorrecto” (p. 763), es decir que está mal llamado “impuesto a la ganancia” porque en realidad es patrimonial y ello implica que sea un impuesto directo.

Por otra parte se asevera que el impuesto a la ganancia mínima presunta es un impuesto que grava la renta y por lo tanto la composición total del patrimonio del sujeto junto a su potencialidad generadora de riqueza no cuentan a la hora de calcular el monto del tributo, habida cuenta de que sólo se tiene en miras el rendimiento de los activos en cada período fiscal, lo cual implica la posibilidad de que un sujeto que ha tenido resultados negativos, a pesar de contar con un sólido patrimonio, esté exento de la obligación fiscal (D’Agostino 2012; Fernández, 2011).

Lo expuesto en el párrafo anterior ha dado lugar al siguiente interrogante: ¿El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad al consagrar una presunción iure et iure que no contempla la posibilidad de pérdidas y que se desentiende de las utilidades efectivas de la actividad empresaria a la hora de exigir su pago? La pregunta involucra el principio de no confiscatoriedad teniendo en cuenta una situación que inclusive la jurisprudencia ha convalidado durante años: un empresario debía pagar el monto correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta a pesar de haber soportado pérdidas o afrontar un quebranto, lo cual significa, en algunos casos, disminuir sustancialmente el patrimonio al punto de afectar el derecho de propiedad en base al artículo 13° de la norma comentada: “El impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley”, de este modo este porcentaje se convierte en confiscatorio e irrazonable si las pérdidas, disminución de utilidades o los quebrantos afectan una parte considerable del patrimonio del sujeto gravado.

En orden a estas ideas, este trabajo de investigación versará sobre el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y las implicancias constitucionales respecto del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad. Se analizará la estructura y el modo en que se determina este impuesto y la inconstitucionalidad que trae aparejada el hecho de que el estado recurra a una presunción para tener por acreditada una ganancia desconociendo la situación de pérdida del sujeto obligado al pago, es en este escenario, como se dijo ut supra, donde surge la confiscatoriedad del tributo ya que el estado percibe el impuesto a pesar de no existir capacidad contributiva (D’Agostino, 2012).



El análisis de estas cuestiones encuentra basamento en un fallo reciente que de alguna manera ha puesto fin a las controversias planteadas inicialmente, se trata del caso “Hermitage S.A c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”, el mismo declara la inconstitucionalidad del tributo, analiza la cuestión de la razonabilidad y declara que el impuesto grava la renta. Además deja abierta la posibilidad de analizar específicamente la cuestión de la confiscatoriedad en el caso de configurarse un supuesto de hecho como el planteado en el interrogante. La Corte no ahondó en la cuestión debido a que no quedó acreditado por parte de la actora un detrimento sustancial de su patrimonio a causa de realizar los pagos del impuesto, no obstante la línea argumental de los magistrados referidas al principio de razonabilidad habilitarían a afirmar el carácter confiscatorio del tributo.

Así las cosas, el presente trabajo de investigación comenzará exponiendo algunas nociones introductorias del derecho tributario para posibilitar un abordaje integral de los apartados subsiguientes. El capítulo primero tratará el concepto de tributo y su clasificación tradicional en impuestos, tasas, contribuciones especiales y contribución de mejoras; del mismo modo estudiará el concepto de derecho tributario, las teorías que justifican su existencia y el método interpretativo que debe utilizarse frente a la norma tributaria.

El capítulo segundo tratará específicamente sobre el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se analizará, su naturaleza jurídica, el hecho imponible, los sujetos comprendidos, la base imponible y todas aquellas características definitorias del tributo. Se seguirá en esta parte de la investigación al contador Hernán D’Agostino (2012) quien en forma didáctica pero sin perder de vista los detalles técnicos describe al impuesto explicando, por ejemplo, que “alcanza tanto a las empresas que resulten sujeto del impuesto a las ganancias, como a las que no fueren contribuyentes de éste, y a los titulares de inmuebles rurales” (p. 23). Lo dicho por profesional de las ciencias económicas constituye una perfecta síntesis del extenso artículo 2º de la Ley 25.063.

El derecho constitucional tributario será el eje temático del tercer apartado, aquí se efectuará una descripción y análisis de cada uno de los principios que derivan de la Carta Magna nacional y que informan al derecho tributario. Cada uno de ellos tiene influencia directa en el modo de determinar los tributos y constituyen garantías materiales de los contribuyentes. En este sentido se ha dicho que la función de los principios constitucionales de la tributación radica en la necesidad de limitar el poder omnímodo del estado que de una manera u otra se hace presente en la vida cotidiana de

los ciudadanos. Asimismo, explica la investigadora cordobesa Graciela Manera de Fantin (2010) citando a Giuliani Fonrouge que existen dos órdenes de limitaciones del poder estatal en el ámbito tributario: Un orden “de carácter general que corresponde a los principios jurídicos de la tributación y que se encuentran incorporados en el texto constitucional” (p. 82) y otro “derivado de la organización política del Estado – gobierno republicano y federal – de naturaleza constitucional y de la coexistencia en el orden internacional” (p. 82).

Luego de estudiar algunas notas salientes del derecho tributario, el impuesto a la ganancia mínima presunta y los principios constitucionales que alumbran la tributación en general, el capítulo cuarto dará tratamiento particularizado al principio de no confiscatoriedad y su relación con el impuesto que dio origen a esta investigación. En esta sección se analizará de qué modo el tributo puede llegar a ser confiscatorio a punto tal de afectar el derecho de propiedad, ya que la ley que estableció el impuesto al consagrar una presunción *iure et iure* que no contempla la posibilidad de pérdidas y que, como ya se mencionó, se desentiende de las utilidades efectivas de la actividad empresaria a la hora de exigir su pago o de los balances deficitarios, atenta por ejemplo contra aquel contribuyente que se ve obligado a vender bienes de capital para cumplir con el estado. Es decir, la ley olvida los riesgos de la actividad empresarial e injustificadamente presume un rendimiento basado en la idea caprichosa de poseer un patrimonio mayor a los \$200.000. Consecuentemente, corresponderá a este capítulo dar tratamiento al principio de no confiscatoriedad, por cuanto se relaciona directamente con el problema de investigación propuesto, justificando un abordaje diferenciado del resto de los postulados constitucionales. Será en esta parte del trabajo donde se incorporará el derrotero jurisprudencial que ha culminado con el ya citado fallo “Hermitage”.

Finalmente debe decirse que la violación al principio de no confiscatoriedad se patentiza desde el momento en que el sujeto obligado al pago del tributo advierte que la ganancia presumida no existe y por ende se torna irrazonable por ser incausada la obligación tributaria, operando así la absorción de una parte sustancial de la propiedad, ya que quien vende máquinas o inmuebles para pagar el impuesto está siendo víctima de confiscatoriedad por parte del estado. De ello puede inferirse que se torna irrazonable la situación de una empresa que arroje resultados negativos e igualmente se le exijan los montos correspondientes al tributo en virtud de un supuesto de ganancia mínima, el impuesto la expondría, en el peor de los casos, a la afectación de la garantía de la

intangibilidad del capital si el pasivo de la empresa resulta ser muy elevado, esto sería un claro ejemplo de por qué el impuesto a las ganancias es confiscatorio y contesta el interrogante inicial que constituye el problema de investigación.

Teniendo en cuenta todos los elementos expuestos a lo largo de esta exposición se pretende analizar en profundidad la cuestión y demostrar que el impuesto a la ganancia mínima presunta en algunos casos repugna el principio de no confiscatoriedad que tiene a su vez correlato con la irrazonabilidad del tributo y la conculcación del derecho de propiedad, para lograr ello se recurrirá al análisis de legislación, jurisprudencia y doctrina especializada siguiendo una metodología descriptiva-correlacional que caracterizará al fenómeno planteado y lo vinculará con las distintas variables que propone la doctrina, de ese modo se identificarán los argumentos idóneos para la construcción de la conclusión final.

Se ha elegido el método descriptivo-correlacional para desarrollar la temática investigativa, ya que el mismo consiste en la descripción de cada una de las propiedades relevantes que integran el núcleo temático del problema de investigación a examinar y la identificación de las relaciones conceptuales que pueda establecerse entre cada una de aquéllas (Yuni y Urbano, 2006). En cuanto a la delimitación temporal debe decirse que la investigación tomará como punto de partida el año 1998, época en la que se estableció el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta como tributo nacional mediante la Ley Nacional n° 25.063, hasta la actualidad, ya que dicho impuesto seguirá vigente por cuatro años más (2019), si es que no se produce una nueva prórroga como la hecha en el año 2009 por diez períodos fiscales. Respecto al nivel de análisis jurídico vale decir que se examinarán la Constitución Nacional y la Ley Nacional N° 25.063 principalmente, además de fallos de diversos tribunales del país y doctrina tributaria referida a estas fuentes.

Es expectativa del autor de este trabajo final de graduación aportar algunos nuevos disparadores para una reflexión crítica sobre el tema de investigación propuesto, desde ya se reconocen las limitaciones propias de un novel investigador y humildemente se espera que la tinta aquí vertida sea útil para todo aquel que recorra las páginas de este modesto escrito.

**Capítulo Primero:**  
**Algunas nociones fundamentales del derecho tributario**

*Introducción*

Para contestar la pregunta central de investigación sobre la cual gira este Trabajo Final de Graduación, es decir, ¿cuáles son las razones por las que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta puede llegar a ser confiscatorio?, es necesario un apartado cuyo contenido sea útil a los fines de contextualizar el problema y delimitar su contenido respecto a la rama jurídica a la cual está ligado.

En orden a esta idea se hace necesario brindar algunas nociones genéricas acerca de derecho tributario con el fin de desarrollar integralmente la temática de estudio y que ello se refleje en la conclusión final, pues el hecho de que se analice el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, implica tener en claro por ejemplo, qué es un tributo, en qué consiste un impuesto y cómo debe interpretarse una norma tributaria.

Con ello se pretende que quien consulte esta humilde exposición y sea profano en la ciencia del derecho, tenga las herramientas necesarias para comprender la exposición a medida que avanza. Así pues, a lo largo de los capítulos el concepto de tributo y específicamente de impuesto estarán presentes y serán relacionados con principios constitucionales que, como no puede ser de otra manera, recepta el derecho tributario al igual que otras ramas.

De acuerdo a estas ideas se dirá que el concepto hilo conductor de la investigación en sí misma es justamente un tributo (un impuesto) y por esta razón se hace necesario explicar la naturaleza jurídica del mismo, sus clasificaciones y el fundamento filosófico político subyacente.

**1) Concepto de Derecho Tributario**

El concepto de derecho tributario ha generado disidencias doctrinarias numerosas, por ello el eminente tributarista Héctor Villegas (2009) al referirse a la caracterización jurídica del derecho tributario expone en primer lugar la definición del

especialista Dino Jarach: “es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos” (Jarach citado por Villegas, 2009, p.207).

Entiende Villegas (2009) que la definición dada no presenta problemas referidos a la autonomía científica del derecho tributario, al mismo tiempo resalta el hecho de que no posee ribetes políticos filosóficos que demuestren palmarias adhesiones a corrientes ideológicas, por el contrario sólo es una definición cuyo núcleo conceptual se sitúa en el derecho objetivo: la norma jurídica tributaria, de donde nace el tributo.

Por otro lado la profesora García Vizcaíno (2005) propone una definición que relaciona al derecho tributario con otras ramas jurídicas pero sin desdibujar su independencia conceptual: es un conjunto de normas jurídicas que rigen los distintos aspectos del tributo, entre ellos las consecuencias que generan, una de esas consecuencias son las conductas ilícitas que se desprenden del incumplimiento tributario, cuestión regulada por el derecho penal tributario. La autora menciona también las relaciones procesales y las de naturaleza administrativa como ser las que se desprenden de los poderes de verificación y fiscalización sobre los contribuyentes.

Desde ya debe aclararse que las definiciones citadas adhieren a las posiciones que sostienen la autonomía del derecho tributario, más adelante se hará mención y se dará tratamiento a la posición del profesor Villegas sobre el tópico por ser éste académico uno de los más utilizado por la doctrina argentina a la hora de explicar la cuestión. De acuerdo a lo dicho y como anticipo se expondrá la conceptualización dada por académico español Sainz de Bujanda (1985) que se contrapone a las definiciones anteriormente citadas:

El Derecho tributario es la rama del Derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero (Sainz de Bujanda, 1985, p. 171).

Como se verá infra, la caracterización realizada por dicho catedrático se construye negando la autonomía conceptual del derecho tributario. Si se la analiza detenidamente puede observarse que la sustancia del concepto gira en torno al vocablo tributo, curiosamente lo doctrinarios que sostienen la autonomía también centran su definición teórica en este vocablo, lo que revela una pauta objetiva cercana a la tesis

contraria a la subordinación al derecho financiero. De todas maneras este tema será desarrollado más adelante al tratar las teorías que justifican su naturaleza y se podrá apreciar que en las *Primeras Jornadas de Derecho Tributario de 1956* celebradas en Montevideo la doctrina se pronunció a favor de la tesis autonómica (Sainz de Bujanda, 1985).

Conteste al pensamiento de Villegas Jorge Damarco (2003) define al derecho tributario como “la ciencia jurídica que se ocupa del estudio del conjunto de normas que regulan la obligación tributaria” (p. 53). Asimismo, es de destacar la noción descriptiva de Queralt Martín que concibe al Derecho Tributario como “la disciplina que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos” (Queralt Martín citado por Asorey, 2003, p. 40).

El doctrinario italiano Gaetano Liccardo da el siguiente concepto de Derecho Tributario:

Tiene por objeto esencial las relaciones jurídicas que median entre una entidad pública, titular del poder-deber de imponer prestaciones pecuniarias coactivas, y los sujetos obligados por ley al sometimiento de las cargas públicas y a las prestaciones de dar o de hacer, ya sean accesorias o instrumentales, o esenciales o necesarias para llevar a cabo la tributación, y en cuanto a tal relativa al procedimiento de liquidación del sumun y el quantum debido, en los otros esquemas de aplicación del tributo y en el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria (Liccardo Gaetano citado por García Belsunce, 1982, p. 8).

En suma se han expuesto hasta aquí las principales definiciones de la doctrina en torno a las teorías sobre la autonomía o no del derecho tributario que a continuación se analizarán.

### *1.1 Autonomía del Derecho Tributario*

Como bien se adelantara en el punto anterior, la doctrina ha debatido por largos años el problema de la autonomía del derecho tributario o su dependencia a otras ramas del derecho. La cuestión ha sido tratada y sintetizada en el *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, perteneciente al ya nombrado profesor Villegas (2009), quien expone las siguientes posturas: a) Subordinación al derecho financiero; b)

Subordinación al derecho administrativo; c) Autonomía Científica del derecho tributario; d) Subordinación al derecho privado y e) Su posición.

*a) Subordinación al derecho financiero*

Esta tesis niega la independencia del derecho tributario como disciplina jurídica y por el contrario plantea su vinculación absoluta con el derecho financiero, niega lisa y llanamente cualquier tipo de autonomía inclusive la didáctica. Es la posición que sostiene Giuliani Fonrouge (1987) al sostener la necesidad de abordar la materia como un apéndice de derecho financiero por cuanto el tributo constituye uno de los recursos del estado para su funcionamiento económico (Villegas, 2009).

No se debe dejar de mencionar la posición de Sainz de Bujanda (1985), que dedica un extenso capítulo a la justificación de por qué el derecho tributario no goza de autonomía, básicamente su postura puede sintetizarse diciendo que la dependencia del derecho tributario a la órbita del derecho financiero se basa en el concepto de recurso, de ese modo el autor explica que tanto las nociones de tributo, patrimonio y crédito están comprendidos por un bloque normativo relacionado con la Hacienda Pública y el Presupuesto, justamente conceptos que necesitan del vocablo recursos, así pues tomando a éste como núcleo semántico realiza una generalización que va de lo más amplio a lo más específico y concluye que son ramas del Derecho Financiero: 1) El Derecho tributario, 2) El Derecho del Patrimonio público, 3) El Derecho de la Deuda pública y 4) El Derecho presupuestario y de la Contabilidad pública.

*b) Subordinación al derecho administrativo*

Esta corriente postula la dependencia al derecho administrativo y sostiene que a pesar de que el derecho tributario sea estudiado en forma independiente, ante lagunas jurídicas deberá recurrirse al derecho administrativo. El fundamento de esto radica en que “la actividad del Estado tendiente a obtener los medios económicos para lograr sus fines [tributos]<sup>1</sup> es una función administrativa típica que no difiere de las demás actividades públicas del estado regidas por el derecho administrativo” (Villegas, 2009, p. 221).

Agrega García Vizcaíno (2005) que “consideran al derecho tributario como rama del derecho administrativo, tributaristas como Ataliba -aunque le confiere autonomía

---

<sup>1</sup> Los corchetes pertenecen al autor de este Trabajo Final de Graduación

didáctica-, Hensel, Blumenstein -estos dos últimos, sin perjuicio de haber preconizado la autonomía del derecho tributario material (p. 67).

*c) Autonomía científica del derecho tributario*

Este posicionamiento doctrinal afirma la existencia de una autonomía didáctica y científica. Tributaristas como Dino Jarach y Horacio García Belsunce se enrolan en esta visión. Este último autor fundamenta la postura al decir que se justifica la autonomía científica del derecho tributario afirmando la existencia de argumentos teleológicos, ya que es evidente una finalidad específica de estudio que se centra en el análisis del tributo y sus consecuencias como objeto, además sostiene que el derecho tributario posee de instituciones jurídicas propias que no se hallan en otras ramas jurídicas y finalmente afirma la existencia de un método propio que singulariza al derecho tributario como rama científica autónoma (Villegas, 2009).

La docente García Vizcaíno (2005) cita también a García Belsunce al momento de fundamentar esta tesis:

...las instituciones que integran el derecho tributario (impuestos, tasas y contribuciones especiales) responden a una naturaleza jurídica o fundamento que no deriva de otra rama del derecho y que es el mismo para todas ellas (uniforme): el poder tributario". En cuanto al derecho administrativo, destaca que como "razón principal la imposición de los tributos corresponde privativamente al Poder Legislativo y es, por lo tanto, función típicamente legislativa, y no administrativa. Trátase de un sistema de normas sustanciales que tienen preeminencia lógica y estructural frente al derecho formal como es el administrativo... (García Belsunce citado por García Vizcaíno, 2005, p. 68).

*d) Subordinación al derecho privado*

Sostiene esta concepción que el derecho tributario no ha podido desprenderse de las instituciones del derecho civil y comercial, ya que el concepto fundamental de aquél giraría en torno a la obligación tributaria, y ésta se asimilaría por demás al concepto de obligaciones provenientes del derecho privado, distinguiéndose únicamente en el objeto.

Comenta Villegas (2009) que “quienes afirman esta dependencia con respecto al derecho privado conceden al derecho tributario solamente un particularismo exclusivamente legal” (p. 222).



Por su parte García Vizcaíno (2005) citando a Dino Jarach explica la incorrección de esta postura diciendo que el derecho tributario se caracteriza por no asignar eficacia jurídica a la autonomía de la voluntad al momento de gestarse la obligación tributaria, ya que el derecho tributario crea el tributo y por lo tanto es una obligación ex lege que trasciende a la voluntad de las partes que se dispone a crear, modificar o extinguir un acto jurídico, pues es el estado el que materializa el hecho imponible y al ser éste un hecho empírico contemplado por la norma jurídica atrapa las relaciones de los particulares que se ajustan a la descripción legal, siendo ineficaz cualquier pacto entre aquéllos que pretenda sustraerse o alterar lo dispuesto por la ley.

Asimismo, en el derecho español Trotabas citado por Sainz de Bujanda (1985) expone algunas conclusiones obtenidas del análisis de la jurisprudencia hispana:

1°. No todos los principios admitidos en materia de Derecho civil influyen necesariamente en las modalidades de aplicación de la ley tributaria. 2°. Para resolver las cuestiones relativas al hecho imponible, las situaciones jurídicas establecidas por contrato son inoponibles al Fisco. 3°. Lo que antecede puede decirse también de las situaciones jurídicas establecidas por la ley civil. 4°. Por el contrario, la ley civil puede ser tomada en consideración cuando, una vez determinado el hecho imponible, de lo que se trata es, desde el punto de vista de la recaudación, de determinar el contribuyente (Sainz de Bujanda, 1985, p. 180).

Concluye Trotabas con la siguiente recomendación a la doctrina española:

Reincorporar el Derecho tributario al Derecho Público, liberándolo de una sujeción de principio al Derecho privado, que carece de justificación; reconocer, por otra parte, el valor constructivo de la jurisprudencia tributaria, trátase del Consejo de Estado o del Tribunal de Casación, y otorgar, a esa jurisprudencia desconocida, a través del análisis jurídico, la autoridad que debe reconocérsele; tales son, en el fondo, las reivindicaciones que se expresan bajo la denominación de “autonomía del Derecho tributario”, reivindicaciones que nos parecen clásicas y, sin duda, sólidas y fecundas (Trotabas citado por Sainz de Bujanda, 1985, p. 180 y 181).

A pesar de la vehemencia argumentativa, cabe interrogar luego de leer la cita, si la reincorporación al derecho público planteada por Trotabas significa convalidar una suerte de relación de dependencia con el derecho administrativo, si es así no sería posible enarbolar la bandera de la autonomía.

*e) Tesis del profesor Héctor Belisario Villegas*

Este encumbrado catedrático argentino, coterráneo del ilustre redactor del Código Civil, ha explicado de forma clara la cuestión de la autonomía del derecho tributario a partir de la tesis de la dependencia privatista.

Así pues, Villegas parte de la idea de unicidad del ordenamiento jurídico argentino establecido por la propia Constitución Nacional, afirma que en realidad la segmentación del derecho en diferentes ramas no es en sí misma una división en toda la extensión de la palabra, en realidad el compartimentación del derecho objetivo en diferentes disciplinas es producto de una elaboración metodológica a los fines pedagógicos y didácticos para la enseñanza y evolución de la dogmática jurídica. No obstante, plantea que existe una fuerte ligazón de la mayoría de las disciplinas jurídicas con el primer derecho sistematizado que surgió en la república luego de la Carta Magna: el Derecho Privado, pues la aparición del Código de Comercio y el Código Civil constituyeron los digestos jurídicos que rigieron y rigen las relaciones cotidianas hasta el día de hoy. Atento a esto, es que el autor de marras plantea que toda rama jurídica posterior al derecho civil y comercial posee conceptos e institutos basados en éstos y por lo tanto no es posible aseverar la autonomía científica en forma categórica.

A propósito de esto, comenta el doctrinario que quienes llevan como blasón la autonomía científica se encuentran con un escollo preponderante: “la mayor dificultad se presenta cuando el derecho tributario hace uso de los conceptos o instituciones del derecho privado y otras ramas del derecho sin darles un contenido particularizado” (Villegas, 2009, p. 225). Como ejemplo piénsese en una disposición tributaria que haga mención a la persona física, persona jurídica, a los hijos, sucesiones, etc. Lo más sensato sería sostener que esos conceptos corresponden sin ninguna duda al derecho privado, siendo esto justamente lo que imposibilita el razonamiento que postula la autonomía científica.

Estas ideas son descalificadas por Horacio García Belsunce (1982) quien soluciona la objeción anterior con las siguiente premisa: “no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos [al derecho tributario]<sup>2</sup> a aquél (p. 41).

---

<sup>2</sup> Los corchetes pertenecen al autor de este Trabajo Final de Graduación.

Villegas (2009) rebate estos dichos al manifestar que “si la ley tributaria emplea las instituciones y conceptos del derecho previo sin darles contenido particularizado, éstos no tienen otro significado que el que les asigna la rama de origen, y no pueden ser interpretados en forma diferente de como ésta lo hace” (p. 225). Lo cual significa por ejemplo que los vocablos sucesión, cónyuge, responsabilidad parental, etc., significan en el derecho tributario lo que la ley civil y comercial ha estipulado en el código y “si la ley tributaria cree insuficiente una solución de otro sector del derecho positivo debe alterarla normativamente, pero de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o de supuestas pautas interpretativas” (p. 225).

Con esta lógica concluye el catedrático diciendo que lo más atinado es afirmar la existencia de una autonomía didáctica y funcional, ya que “constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad que funciona concatenado a un grupo orgánico y singularizado que a su vez está unido a todo el sistema jurídico” (p. 225). Dicha línea argumental no sólo valida la postura autonómica (que es menos ambiciosa pero con el rigor para diferenciarse de las doctrinas que la niegan) sino que además refuerza el valor de la unicidad del ordenamiento jurídico en torno a la Ley Suprema, la Constitución.

Más allá de las disquisiciones aquí expuestas, lo cierto es que la doctrina nucleada alrededor de la Asociación Internacional de Derecho Financiero y Fiscal (I.F.A.) y otros entes dedicados al estudio e investigación tributaria, ha elaborado las siguientes conclusiones en el marco de las ya mencionadas *Primeras Jornadas de Derecho Tributario* celebradas en Uruguay, Sainz de Bujanda (1985) justamente remarca la importancia del apartado 7º de dichas conclusiones en cuanto postula irrefragablemente la autonomía didáctica del derecho tributario, debe decirse además que el apartado 1º consagra, del mismo modo, la autonomía funcional que en definitiva consiste en elaborar conceptualizaciones propias sin desconocer la preexistencia y preponderancia de las otras disciplinas jurídicas (Villegas, 2009).

## **2) Antecedentes históricos del derecho tributario**

El origen del derecho tributario se remonta a la Edad Antigua, el hecho de tributar, significaba un acto humillante ejercido por los derrotados en las grandes batallas por el territorio. Existen antecedentes bíblicos en el Pentateuco (Antiguo Testamento) acerca de los tributos como en el Nuevo Testamento, son abundantes los

pasajes que relatan la presencia de impuestos o tributos en el Antiguo Egipto como en el Imperio Romano (Villegas, 2009; García Belsunce, 1982).

Antecedentes de la tributación, concepto clave y objeto del derecho tributario, se han manifestado a lo largo de la historia, es que el hombre, en el afán de subsistir, ha diseñado la forma de generar recursos, acumularlos y administrarlos. Por supuesto su naturaleza gregaria y las consecuencias surgidas de su interacción, hacen que necesariamente se relacione al hombre con el zoon politikón del que hablaba Aristóteles, al respecto García Vizcaíno (2005) relata que en Atenas, son “existían los famosos impuestos sobre el capital de la "eisfora", por las necesidades de la guerra contra Esparta; la "liturgia", para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la "triarquia", para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta” (p. 13). Por otra parte comenta que “En el Antiguo Egipto había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese período dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos” (p. 13).

Otra cultura de la antigüedad digna de mencionar es la perteneciente al Imperio Romano, civilización con notable influencia en la cultura jurídica de Occidente. En Roma, en la época de Augusto por ejemplo, existía un impuesto sobre las herencias y sobre las ventas, además se instauraron medidas con propósitos extrafiscales con el propósito de conservar las costumbres, así pues se gravaban los vestidos o las joyas que provenían de la cultura griega.

La Edad Media, por supuesto, es un período histórico digno de mencionar en cuanto a los orígenes del derecho tributario, el Feudalismo, sin duda alguna constituye un claro ejemplo de lo que significa la recaudación de tributos, ya que todo aquel que utilizaba la tierra debía contribuir no sólo al señor feudal sino también a la incipiente nobleza que organizaba la vida en el feudo: los caminos, la seguridad, el sostenimiento del culto.

El nacimiento del Estado Moderno y el absolutismo divino como fundamento de la soberanía política hicieron del tributo una herramienta financiera exclusiva para el mantenimiento de los territorios gobernados, pues era el modo de sufragar los gastos de los enormes ejércitos encargados de mantener la dignidad de Su Majestad (García Vizcaíno, 2005).

Sin menospreciar el contenido de los antecedentes hasta aquí mencionados, que como bien sostiene la doctrina poseen un fuerte respaldo documental, cabe destacar lo

expuesto por Villegas (2009) respecto al hito que originó propiamente al derecho tributario como disciplina jurídica: “El nacimiento del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919” (p. 209). Explica el docente que este instrumento jurídico es trascendental por las consecuencias prácticas y las discusiones teóricas que ha suscitado su aparición, tanto a comienzos de siglo como en la época actual.

Ahora bien, luego de analizar los datos correspondientes a la Historia Universal, corresponde también abordar algunos antecedentes de Latinoamérica, a continuación se expondrán algunas características del Virreinato del Río de la Plata y luego precedentes del Derecho Patrio Argentino, éstos regímenes jurídicos representan acabadamente el período colonial en los territorios latinoamericanos. Siendo esto así corresponde entonces por un lado caracterizar La Real Hacienda perteneciente a la Corona Española con impacto en América entre los siglos XVII y XVIII, y por el otro la Evolución del Sistema Rentístico en el Derecho Patrio (Ortiz Pellegrini, 1994).

La Real Hacienda constituía el acervo real, es decir el haber patrimonial de la Corona Española, se componía de “Las Indias, Las Herencias Vacantes, Los Impuestos y Las Confiscaciones y decomisos” (Ortiz Pellegrini, 1994, p. 247). La finalidad de esta institución radicaba en solventar los gastos que demandaba sostener el gobierno de las Indias y contribuir al mantenimiento de la Corona en la propia España (Ortiz Pellegrini, 1994). Tau Anzoátegui y Eduardo Martiré (1967) explican la razón de ser de la Real Hacienda al manifestar que “La Corona necesitaba recursos financieros para atender no sólo los gastos de la administración indiana, sino además los compromisos pecuniarios derivados de su intervención en la política europea” (p. 142). Los historiadores mencionados sostienen que las doctrinas económicas de la época al propugnar el intercambio de metales preciosos como forma de acumulación de riqueza influyeron en la monarquía peninsular provocando su constante interés en incrementar recursos a costa de las Indias (Anzoátegui y Martiré, 1967).

Ahora bien, los recursos que ingresaban a la Real Hacienda estaban organizados en torno a un sistema rentístico compuesto por tres categorías:

a) Las Regalías: consistentes en “la participación que recibía la Corona por beneficios obtenidos en diversas explotaciones o descubrimientos realizados con licencia real, en general se estableció un porcentaje de un quinto de los beneficios, de allí la expresión un quinto real” (Ortiz Pellegrini, 1994, p. 251). Como ejemplo de éstas pueden mencionarse la participación en un quinto de los beneficios del descubrimiento de

minas, los tesoros, la venta de cargos públicos y las herencias vacantes (Anzoátegui y Martiré, 1967).

b) Los Monopolios o Estancos: eran las actividades que la Corona se reservaba para recaudar, pudiendo ser realizados por particulares mediante licencia concedida para ello y que otorgaba exclusividad en el rubro. Con este sistema se llevaba a cabo la producción de “azogue, la pólvora, la sal, pimienta, la venta de papel sellado, los naipes, el tabaco y las riñas de gallo” (Ortiz Pellegrini, 1967, p. 251).

c) Los Impuestos: “eran contribuciones abonadas por los habitantes de las Indias, directa o indirectamente, en relación con las actividades desarrolladas y las operaciones efectuadas” (Anzoátegui y Martiré, 1967). El profesor Ortiz Pellegrini (1994) comenta que “se aplicaban – generalmente – al comercio y la producción, pudiéndose clasificarse por su origen en reales y eclesiásticos” (p. 251).

Siguiendo al mismo autor puede decirse que dentro de los impuestos reales se encolumnan: *el almojarifazgo*, una especie de derecho de aduana que se cobraba sobre la mercadería que ingresaban o salían del puerto de Buenos Aires; *la alcabala* “un impuesto sobre las ventas, establecido en 1558 para América, su tasa osciló entre el 2% al 6%, hallándose previstas varias excepciones como la venta de pan, caballos, pinturas, armas, entre otras” (p. 251); *derechos de tránsito*, impuestos cobrados en virtud de las aduanas interiores como la de Jujuy y de Córdoba, en 1777 se concedió el derecho de libertad de tráfico interno; *el tributo* “impuesto que debían abonar los indios varones encomendados entre 18 y 50 años, como reconocimiento de vasallaje (p. 252); *la media anata* “el titular de cada cargo u oficio no eclesiástico debía abonar la mitad de la renta del primer año; en el siglo XVII se extendió a los altos dignatarios del clero” (p. 252); el derecho de avería “impuesto sobre mercaderías que eran transportadas por mar, que abonaban por cargadores para dar seguridad a la navegación, pues con él se mantenía la “flota del barlovento” cuya misión era proteger los buques mercantes de piratas y corsarios” (p. 252). En realidad el derecho de avería así descripto parece poseer la naturaleza jurídica de una tasa (especie de tributo) si se lo analiza de acuerdo a la doctrina tributaria actual, infra se profundizará sobre este aspecto.

Algunos de los impuestos eclesiásticos que pueden mencionarse son: *el diezmo* “era un impuesto que cubría la décima parte de las cosechas, de los frutos de la tierra y de los productos de la ganadería, destinado al sostén de las autoridades eclesiásticas” (Ortiz Pellegrini, 1994, p. 252); *la Santa Cruzada* “una especie de limosna percibida y administrada por los religiosos y con ella contribuían quienes deseaban ayudar en la

lucha contra los enemigos de la fe” (p. 252); *la mesada eclesiástica* “el titular de un cargo eclesiástico debía abonar al ser puesto en posesión, la renta de una mes del promedio de los últimos cinco años” (p. 252).

Tau Anzoátegui y Eduardo Martiré (1967) admiten que en realidad existía un verdadero desorden en torno al modo de percibir tributos (en sentido amplio) ya que el escenario político sobre todo a fines de los siglos XVIII y principios del XIX provocó que la Corona permanentemente recurra a la creación de contribuciones extraordinarias con verdadera naturaleza confiscatoria.

Una vez expuestos los antecedentes coloniales, resulta útil brindar un panorama acerca de la evolución del sistema rentístico en el derecho patrio, es decir, la etapa que comprende el proceso de desvinculación con el Reino de España. Este período contaba con grandes problemas de inestabilidad política y financiera, debido a la creciente demanda de recursos para hacer frente a las luchas intestinas que se producían como consecuencia de la Revolución de Mayo y la guerra de la Independencia, era tan imperioso mantener las tropas patrióticas que se cometieron auténticos despojos en nombre de la causa patria, atiéndase a esta cita: “Ante la posible evasión de capitales españoles, el 31 de Julio de 1810 se dispuso la confiscación, sin proceso previo, de los bienes de todas aquellas personas que se ausentasen de la capital sin licencia” (Anzoátegui y Martiré, 1967, p. 511). Sostienen los historiadores de referencia que estos actos de apropiación fueron recurrentes, sobre todo contra los españoles pro corona tildados como enemigos de la Revolución.

No obstante lo dicho en el párrafo anterior es de destacar la situación de la Provincia de Buenos Aires que contaba desde sus comienzos con la bonanza de las rentas generadas por el puerto que representaban el 80% de los ingresos de sus arcas. La composición de los ingresos de esta provincia en la época patria estaba representada además por el cobro de tributos que generaba “el pepel sellado, las patentes de comercio o industria y la contribución directa sobre la propiedad” (Ortiz Pellegrini, 1994, p. 253).

La situación del interior era acuciante por aquellas épocas, dado que sus principales ingresos provenían de los derechos de tránsito y las aduanas interiores, no existían para las provincias del interior recursos que surgieran de otras actividades como lo fueron las patentes y los sellos en la región bonaerense, con lo cual las autoridades recurrían sistemáticamente a actos confiscatorios disfrazados bajo el ropaje de impuestos. Inclusive, sostiene el profesor cordobés, los combates armados se financiaban con endeudamiento interno mediante la emisión de papel moneda.



Posteriormente, al finalizar el ciclo de verdaderas guerras internas entre las provincias, la sanción de la Constitución determinó la conformación de un tesoro nacional que sostendría la Confederación, y es así como en 1853 cobra vigor el artículo 4º de la Carta Magna al disponer que aquél se componía “ del producto de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso” . Asimismo el artículo 67 disponía “Corresponde al Congreso: Legislar sobre aduanas exteriores; Imponer contribuciones directa por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio; Contraer empréstitos en dinero; Disponer del uso y la enajenación de tierras de propiedad nacional”.

A pesar de lo dicho debe ponerse de manifiesto la gran disputa del interior y la provincia de Buenos Aires alrededor de la aduana, pues seguía representando el mayor ingreso, tanto es así que en Septiembre de 1853 se produjo la secesión de la mencionada provincia colocando a la Confederación en una angustiante situación económica, “salvo Cuyo, el litoral y tal vez Córdoba, el resto no contaba con los ingresos necesarios para sostener sus propias instituciones” (Ortíz Pellegrini, 1994, p. 254). Luego con la celebración del Pacto de San José de Flores, llevado a cabo en 1859, se nacionaliza la aduana de Buenos Aires y comienza a vislumbrarse un nuevo panorama institucional en torno a la vigencia plena de la Carta Magna.

### **3) Teorías sobre la naturaleza jurídica del Derecho Tributario.**

Con respecto a este tema el profesor Sainz de Bujanda (1985) ha dedicado extensas páginas de su obra *Sistema de Derecho Financiero* al análisis de la evolución del pensamiento jurídico acerca del origen de esta disciplina. Por otra parte dentro, de la doctrina nacional, y haciendo una síntesis brillante sobre la temática Héctor Villegas (2009) expone sobre la naturaleza jurídica del derecho tributario siguiendo el orden expositivo del autor mencionado en primer lugar, de este modo comienza el tratamiento del asunto dividiendo aquellas teorías que lo consideraban un apéndice del derecho administrativo, es decir, parte de una relación de poder, y las que lo conciben como una rama del derecho que estudiaba principalmente una relación jurídica. A continuación se mencionarán sucintamente cada una de las teorías:



### *3.1) Teorías administrativistas:*

Los postulados de esta línea de pensamiento surgen en el siglo XIX y tienen como principales referentes, según Villegas (2009) a Otto Mayer, Jellinek y Laband, quienes sostenían que el derecho tributario se asentaba básicamente sobre una relación de poder que lo tenía como protagonista al estado, siendo aquél un “derecho de los impuestos” (p. 209) cuyos postulados se resumen en las siguientes ideas:

Las teorías administrativas ponen acento en lo que sería el poder de imperio del estado dirigido a recaudar y a confirmar la supremacía estatal en pos de garantizar la convivencia social y el bien común. Cometa Villegas (2009) que a principio del siglo XX se comenzó a cuestionar esta tesis por contener sesgos autoritarios y se abrió paso a una nueva concepción basada en las relaciones jurídicas que genera el tributo.

### *3.2) Teorías clásicas o fundacionales*

Sainz de Bujanda (1985) señala que Ernst Blumenstein fue el catedrático que tuvo un rol preponderante en la elaboración de las teorías clásicas al poner la mirada no en la relación de poder o superioridad del estado sino en el plano de igualdad de las relaciones jurídicas que provienen de la ley, es decir, una vez que la voluntad general se convierte en una norma jurídica, surge una relación jurídica que no admite superioridad alguna: “el impuesto ha evolucionado desde constituir un acto de poder puramente fáctico hasta integrar una verdadera relación jurídica, el individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se regula” (Blumenstein citado por Sainz de Bujanda, 1985, p. 28).

En definitiva las teorías clásicas ponen énfasis en la relación jurídica entendida como una especie de relación intersubjetiva basada en un supuesto de hecho reconocido por la ley que provoca efectos al tutelar derechos o imponer deberes (Pizarro y Vallespinos, 1999), es decir, se abandona la idea absoluta de una relación de poder justificada en la existencia del estado mismo o en sus fines, para pasar a hablar de una relación que pone su acento en la ley misma, poniendo en un plano de igualdad a los sujetos.

### *3.3) Teorías de la función pública*

Siguiendo a Sainz de Bujanda (1985) puede afirmarse que esta teoría parte del concepto de función (proveniente del derecho administrativo) para explicar la naturaleza del derecho tributario. Su principal expositor fue el italiano Renato Alessi que definió a

esta rama jurídica como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la función tributaria de los entes públicos” (Alessi citado por Sainz de Bujanda, 1985, p. 77). Explica el autor español que “al igual que cualquier otra función pública, la función tributaria se presenta como un conjunto de poderes jurídicos a los que corresponden deberes jurídicos, dirigidos a la realización de un fin público” (p. 78). O sea que sin negar la existencia de una relación jurídica se explica el derecho tributario como una función estatal que pone en movimiento la norma jurídica tributaria.

### *3.4) Teorías de la potestad de la imposición*

Su principal expositor es Antonio Micheli quien opta por utilizar el concepto de potestad imposición para explicar el contenido del derecho tributario. Así pues, debe entenderse por potestad de imposición “la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria del sujeto pasivo” (Miceli citado por Sainz de Bujanda, 1985, p. 88).

Esta doctrina sostiene que para que sea debida la prestación tributaria no basta sólo con el hecho de contar con la norma jurídica tributaria, hace falta además una actividad por parte del estado con “un concreto propósito aplicativo” (Sainz de Bujanda, 1985, p. 89), es decir que la imposición será una faceta absolutamente dinámica que implica la realización de la norma.

A continuación se expone una síntesis de lo dicho en forma de cuadro expositivo:

Teorías sobre la naturaleza jurídica del Derecho Tributario	Postulado
Teorías administrativistas	Se basa esencialmente en el concepto de poder de imperio estatal, comprendiendo éste la prerrogativa que tiene el Estado para llevar a cabo determinados actos en nombre del bienestar común. Una de las manifestaciones del poder de imperio es el poder tributario.

Teorías clásicas o fundacionales	Se basan en la racionalidad legal. Asignan a la norma un valor superlativo, así pues el poder tributario que antes se justificaba en el poder de imperio estatal, ahora halla fundamento en una relación jurídica.
Teorías de la función pública	Sin negar la existencia de la relación jurídica explican la naturaleza jurídica del derecho tributario a partir de la función pública. Es una función estatal la que pone en funcionamiento el fenómeno de la tributación.
Teorías de la potestad de la imposición	Además de la norma tributaria hace falta un propósito que la realice. Asigna valor al fenómeno de la imposición combinando las tres doctrinas anteriores.

#### **4) Críticas al sistema tributario argentino**

La crítica central que se le formula al diseño tributario nacional radica en la falta de criterios racionales para la creación o derogación de los tributos, es decir, se sostiene que el sistema actual es producto de las repetidas crisis económicas que actúan como causas generadoras de normas jurídicas tributarias. Se afirma también en este sentido que la inexistencia de un código tributario a nivel nacional contribuye a la falta de pautas científicas que contribuyan al avance de la ciencia del derecho tributario, del mismo modo el hecho de que existan tres niveles de gobierno más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es también un problema que incide a la hora de determinar competencias y evaluar la capacidad contributiva de los ciudadanos (Villegas, 2009).

Siendo un poco más optimista Dino Jarach (1980) apuntaba que no es un aspecto negativo del derecho tributario el hecho de que las normas jurídicas muten, sino más bien es producto del factor histórico presente en todas las ramas del derecho y en todo caso revela la evolución de una disciplina que es esencialmente dinámica.

Un país cuya identidad actual fue producto de la mixtura del pensamiento político del federalismo y unitarismo, posiciones políticas inconciliables durante décadas, podría padecer algunos defectos vinculados con el reparto de competencias y

justamente ligados a ellos la puja interna por los recursos (Alberdi, 2002). En este contexto, no es descabellado pensar que el origen del retraso científico del derecho tributario provenga de las épocas de las luchas intestinas, sobre todo si se piensa que la Constitución Nacional fue redactada cuarenta años después de la Revolución de Mayo y se relaciona este hecho con la falta de un Código Tributario Nacional.

Más allá de los aspectos negativos recién mencionados, Villegas (2009) rescata algunos institutos eficaces que se han incorporado al derecho tributario argentino:

Cierto es que han existido algunos avances positivos, tanto sustanciales como formales. Entre los primeros (sustanciales) destacamos la incorporación del principio de “renta mundial”, así como el tratamiento de los precios de transferencia y paraísos fiscales... Entre los segundos (formales) podemos incluir el dictado de textos ordenados de los más importantes tributos nacionales (Villegas, 2009, p. 696).

No obstante el autor insiste en la gravedad de las falencias imperantes en el sistema tributario al mencionar la enorme cantidad de tributos vigentes teniendo en cuenta al estado nacional, provincial y municipal; la inestabilidad de la legislación que permanentemente fluctúa adecuándose a las emergencias económicas y la gran cantidad de evasores que encuentran los vericuetos legales para financiarse a consta del estado (Villegas, 2009).

## **5) Concepto de tributos. Caracterización**

El concepto de tributo es definido como “toda prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado estén encomendados” (Villegas, 2009, p. 152).

Por su parte, Giuliani Fonrouge (1987), uno de los catedráticos más encumbrados del derecho tributario argentino, lo ha definido diciendo que “ya nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” (p. 309).

Fonrouge (1987) pone énfasis en el carácter estatal de la relación por la manifestación del poder tributario de aquella persona jurídica, que en teoría, que busca

esencialmente el bien común: el estado. De este modo continúa su la definición citando a Blumesstein, “son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma” (Giuliani Fonrouge, 1987, p. 309). Consecuentemente, el autor destaca que “el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial” (p. 310-311). Asimismo el autor resalta que la finalidad de los tributos no sólo estriba sobre necesidades financieras, es también factible pensar en objetivos tendientes a evitar conductas disvaliosas o nocivas de la sociedad, valen como ejemplos aquellas normas que sancionan la usura, la contaminación ambiental, o aquellas disposiciones que gravan el consumo de sustancias que hacen daño a la salud de los ciudadanos como ser los cigarrillos, las bebidas alcohólicas, etc.

Schindel (2003) conceptualiza al tributo destacando seis notas características que se desarrollarán luego de transcrita la definición:

...tributos son las obligaciones de derecho público consistentes en prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza sus funciones establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto fundamental, aunque no exclusivo, de contribuir al financiamiento de los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado, respetando el principio de capacidad contributiva (Schindel, 2003, p. 569).

El concepto proporcionado, como se dijo, posibilita la extracción de las notas tipificantes, tales son: a) prestación pecuniaria, b) coerción, c) unilateralidad, d) origen en la ley, e) finalidad y f) capacidad contributiva

Con respecto a la *prestación pecuniaria* se ha dicho que es una prestación la generalidad de las veces exigible en dinero, sólo excepcionalmente puede serlo en especie, así pues Villegas (2009) sostiene que el tributo conserva su naturaleza en tanto y en cuanto sea “pecuniariamente apreciable” (p. 152).

En cuanto a la *coerción* es dable decir que se trata de la característica más sobresaliente, ya que si el particular no efectúa su pago voluntariamente, el estado está facultado a recurrir a las vías coercitivas legales para hacerse de lo que le es debido en concepto de tributos. Los tributos y el monopolio del aparato represivo son los pilares sobre los que se construye un estado. Afirma Schindel (2003) que la coercibilidad

“distingue a los tributos de otras formas voluntarias de captación por el Estado de dinero de los particulares, tales como los empréstitos voluntarios” (p. 566).

Sobre la *unilateralidad* debe recalcar que el tributo constituye una obligación dineraria que contiene una prestación unilateral, es decir el sujeto pasivo es el contribuyente y sobre el estado no pesa ninguna carga de contraprestación, más allá “de la existencia de una particular actividad del Estado” (Schindel, 2003, p. 566) respecto de las tasas o contribuciones que no se consideran técnicamente contraprestaciones equivalentes.

El *origen en la ley* del tributo, como nota caracterizante, hace referencia al principio de legalidad presente en todo estado constitucional de derecho. No cabe la posibilidad de recurrir a ningún subterfugio interpretativo a la hora de sostener la vigencia de un tributo en ausencia de una ley sancionada conforme a los mecanismos constitucionales.

La *finalidad* como elemento de la construcción teórica de tributo realizada por Schindel (2003) se relaciona con lo que planteaba Giuliani Fonrouge (1987) al decir que no necesariamente todos los tributos tienen el objetivo de coleccionar recursos, existen tributos con fines “extrafiscales” (Fonrouge, 1987, p. 313) como por ejemplo aquellos que tienen por fin estimular la economías regionales al gravar las importaciones, o imponen gravamen a determinado producto por la dañosidad que intrínsecamente produce sobre la población (tabaquismo y sus consecuencias nefastas). Comenta Schindel (2003) a pesar de lo mencionado por el autor ítalo argentino que “En general, los tributos sirven, se utilizan, tienen por fin allegar recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos, utilizando estos recursos, gastándolos, puedan cubrir las necesidades públicas” (p. 567).

De acuerdo a su afirmación no debe dejar de tenerse en cuenta que no obstante la existencia de los fines extra fiscales que puedan contener diversas normas jurídico-tributarias, esencialmente la creación de tributos busca recaudar el dinero suficiente para el funcionamiento del propio estado que sin el dinero suficiente hace peligrar su propia existencia. Por ello es que Schindel (2003) inserta en la definición de tributo la proposición: “con el objeto fundamental, aunque no exclusivo de contribuir al financiamiento de los gastos que demande el cumplimiento de los fines del Estado” (p. 569).

Por último, se hace mención a la capacidad contributiva en razón de la igualdad ante la ley que consagra todo estado constitucional de derecho, entre ellos la República

Argentina, de esta manera introduce el autor una especie de elemento político que objetivamente se encarga de graduar cuantitativamente y cualitativamente el modo en que los ciudadanos han de contribuir. (Sobre el principio de capacidad contributiva se profundizará en el Capítulo II).

### *5.1) Impuesto. Concepto. Caracterización.*

Si bien los tributos han sido objeto de diversas clasificaciones en la doctrina, la más relevante a los fines de este trabajo y además la más aceptada por la doctrina tributaria y el derecho positivo de las democracias modernas en los países de occidente, es aquella que los agrupa en Impuestos, Tasas, Contribuciones Especiales y Contribuciones de Mejoras (Villegas, 2009). A continuación y siguiendo al autor de referencia se conceptualizará al impuesto diciendo que:

El impuesto es el tributo típico, el que representa mejor el género, a tal punto que prácticamente se confunde con él. Es el tributo que es exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de obligación de tributar (hechos imposables), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores (Villegas, 2005, p. 157).

El profesor Giuliani Fonrouge (1987) da un concepto similar: “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables” (p. 317).

El eminente Dino Jarach (1996) al brindar una definición de impuestos pone énfasis en el fundamento político sobre el que se asienta la recaudación y su vinculación con la existencia misma del estado, dice el catedrático al respecto: “Llámase impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos” (p. 255).

Jarach (1996) cuestiona la doctrina que afirma que los impuestos esencialmente provienen del poder de imperium del estado sin contemplar la realidad del contribuyente en cuanto ciudadano dotado de derechos subjetivos que se difuminan por todo el ordenamiento jurídico y como efecto del ejercicio de aquéllos todos los actos del estado deben contener razones objetivas para imponer deberes específicos. Con relación a esto, el maestro citado enseña que el implica un tributo que nace como garante de los fines

públicos y, justamente, se percibe e impone en nombre del bienestar de la totalidad de los ciudadanos pertenecientes a una organización política.

### 5.1.1) Algunas clasificaciones

Una de las clasificaciones más difundidas por la doctrina acerca de los impuestos es la explicada por Villegas (2009), quien aclara que si bien existen numerosas clasificaciones, conviene hacer hincapié en las siguientes por su relevancia práctica:

1) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios (Sub-clasificación: Permanentes o Transitorios):

Son impuestos *permanentes* los que no tienen límite de tiempo; están vigentes mientras no sean derogados, como ejemplo puede mencionarse al impuesto al valor agregado (I.V.A.) Son *transitorios* los que tienen un límite temporal pasado el cual pierden vigencia, el impuesto a los bienes personales constituye un ejemplo de este tipo (Villegas, 2009).

2) Impuestos Reales y Personales:

Los primeros no tienen en cuenta la situación personal del contribuyente (p.ej. los impuestos a los consumos). Los segundos tienen en cuenta la capacidad de pago del contribuyente y los aspectos ligados a la manifestación de su capacidad contributiva (p.ej. impuesto a la renta, que toma en cuenta las cargas de familia o el origen de las ganancias) (Villegas, 2009).

C) Impuestos Proporcionales y Progresivos:

Son proporcionales aquellos que vinculan su cuantía y el valor de la riqueza gravada mediante una relación proporcional. Son progresivos aquellos que aumentan con el valor mismo de la riqueza (Villegas, 2009). Afirma el autor parafraseado que es “proporcional el que tiene una alícuota única (adoptan generalmente esta modalidad los impuestos al consumo), e impuesto progresivo es aquel cuya alícuota aumenta a medida que crece el monto gravado (así suele ocurrir con los impuestos a la renta)” (Villegas, 2009, p. 159-162).

### 5.2) Tasa. Concepto. Caracterización.

Siguiendo con la clasificación de los tributos *tasa* es definida como “el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o



menor medida a dicho contribuyente” (Villegas, 2005, p. 173). Al respecto dice Giuliani Fonrouge (1987) que la tasa también es “derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado” (p. 319).

El académico Fonrouge cita en su obra la caracterización hecha por la OEA (Organización de Estados Americanos) y el BID (Banco Interamericano de Desarrollo) sobre el tributo: “es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado” (p. 319). Expone el autor que lo que define al concepto es justamente la exigencia compulsiva, ya que por más que el contribuyente no reciba directamente el servicio, en nombre del conjunto está obligado al pago como potencial usuario.

### *5.3) Contribuciones especiales. Concepto. Caracterización.*

Son definidas como los “tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado” (Villegas, 2005, pag.195). Apunta Giuliani Fonrouge (1987) que “por su fisonomía jurídica particular se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas” (p. 321) y explica que no es correcto denominar a este tributo con el vocablo *contribuciones* a secas “porque en nuestro país dicha expresión tiene sentido genérico, equivalente a tributos, y podría dar lugar a confusiones” (p. 322).

### *5.4) Contribución de mejora. Concepto. Caracterización.*

Schindel (2003) explica que la contribución de mejoras es una clase de contribución especial más evolucionada y específica, afirma que se trata de una prestación personal a pesar de que económicamente posea algunos ribetes vinculados a un carácter real.

Fonrouge (1987) citando a Baleeiro la conceptualiza aseverando que “no es la contraprestación de un servicio público incorpóreo, sino la recuperación del enriquecimiento obtenido por un propietario en virtud de una obra pública efectuada en el lugar de la situación del inmueble” (p. 1086). Prosigue el autor citado explicando que la contribución de mejoras históricamente estuvo ligada a la financiación de la obra pública, sobre todo a la hora de asfaltar o abrir caminos o calles, expone además que “si

bien ha perdido gran parte de su importancia en el orden federal por haber sido reemplazada por impuestos o contribuciones especiales de otro tipo, aún la conserva en provincias y municipio, principalmente en éstos” (p. 1085).

El Modelo de Código Tributario de la OEA/BID la define como “la instituída para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado” (Fonrouge, 1987). Lo establecido por este cuerpo normativo asimila los efectos de la contribución de mejoras con lo que en el derecho de las obligaciones se conoce como enriquecimiento sin causa (Moisset de Espanés, 1992).

De las características expuestas se puede inferir lo que la doctrina ha dicho sobre este tributo desde hace varios años: tiene contornos característicos que permiten diferenciarlo de los impuestos y las tasas.

## **6) Interpretación de la norma tributaria. El método específico: La realidad económica.**

Como en todas las áreas del ordenamiento jurídico, el derecho tributario no es ajeno a los problemas de interpretación jurídica de las normas, los mismos pueden consistir en lagunas, contradicciones, vaguedades, redundancias o, con un nivel más alto de complejidad, pueden suscitarse conflictos entre normas y principios.

Al referirse a la interpretación de la norma tributaria Jarach (1996), Tarsitano (2003) y Villegas (2009) sostienen que el intérprete debe utilizar todas las herramientas interpretativas que se consideren necesarias ya que la norma tributaria es equiparable a cualquier otra norma, pero destacan la existencia de matices particulares ligados a la especificidad del área: “los hechos imposables son de sustancia económica, pero a veces las palabras no se ajustan al significado que tienen en el uso común” (Villegas, 2009, p. 244). En este sentido los autores plantean la existencia de un método específico para la exégesis de la norma basado en lo que se conoce como criterio de la realidad económica.

El criterio de la realidad económica consiste en dotar de sentido a la norma jurídico tributaria a partir de la constatación de un hecho empírico: la riqueza, o sea, su exteriorización, que en definitiva es fundamento de la capacidad contributiva del ciudadano (Tarsitano, 2003). Respecto a este tópico Villegas (2009) explica que al ser el tributo el resultado de la medición, por así decirlo, de la capacidad contributiva “para

efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que esa riqueza se exterioriza (p. ej. adquiriendo bienes suntuosos), y por ello la interpretación debe tener en cuenta esos elementos demostrativos de menor o mayor riqueza” (p. 247).

Ahora bien, ¿cómo funciona este principio? Tarsitano (2003) contesta extensamente este interrogante recurriendo a la distinción que Jarach realizaba entre “*intentio facti e intentio iuris*” (p. 500). Y es así que cuando se vincula un negocio jurídico con un hecho imponible, al manifestarse la voluntad del contribuyente entran a jugar los conceptos mencionados, pues por un lado existe la intención empírica que apunta al beneficio o perjuicio económico y por el otro la intención jurídica que apunta a los efectos producidos por un acto jurídico.

Es justamente esta disociación conceptual aplicada al caso concreto lo que permite interpretar la norma jurídica tributaria, pues los actos jurídicos simulados o fraudulentos que pretenden entorpecer la actividad fiscal son neutralizados en cuanto a sus efectos merced al criterio aquí comentado. Como ejemplo de lo dicho piénsese por ejemplo en un contrato de compra venta de inmueble, el cual tiene por objeto transmitir la propiedad al comprador. La intención empírica se verificará en el traspaso efectivo del bien en manos del adquirente y la intención jurídica se asentará en los efectos legales resultantes del acto jurídico en su conjunto. Respecto a esta última debe tenerse en cuenta que los sujetos al buscar la forma jurídica de instrumentar el acto pueden echar mano a otra forma menos gravosa desde el punto de vista fiscal, así pues, en vez de celebrar un contrato de compraventa optan por uno de donación para pagar menos tributos.

Como antecedente legislativo debe decirse que el principio de la realidad económica está receptado en el artículo 2º de la Ley Nacional de Procedimiento Fiscal Nº 11.683<sup>3</sup> y en los Códigos Tributarios Provinciales<sup>4</sup> y Municipales del país. Este

---

<sup>3</sup> ARTICULO 2º: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

criterio interpretativo es aceptado legislativamente en casi la mayoría de los países, no obstante, como bien señala Villegas (2009) debe ser aplicado con máxima precaución para no afectar el valor de la seguridad jurídica en los estados que lo receptan.

### *Conclusión*

Como se dijo al inicio de este apartado, las nociones introductorias referidas al derecho tributario permitirán aclarar el panorama a la hora de considerar específicamente el problema de investigación objeto de este trabajo: la confiscatoriedad del impuesto a la ganancia mínima presunta. Consecuentemente resulta fundamental la delimitación conceptual de cada clase de tributo a los fines de ordenar la exposición y así lograr un encadenamiento de razonamientos que vayan desde lo general a lo específico, es decir, el hecho de desentrañar la naturaleza jurídica de cada uno de los tributos brida el marco adecuado para posibilitar un abordaje específico del tributo denominado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

De acuerdo a lo dicho se dirá que un tributo es una prestación exigida por el estado en virtud de una norma jurídica que lo impone en razón de fines públicos, este concepto agrupa las notas comunes de las diferentes definiciones dadas por la doctrina y pretende sintetizar su contenido con el objetivo de desbrozar el campo semántico propio del derecho para que el lector profano pueda captar fácilmente su significado.

Continuando con la línea discursiva se definirá impuesto diciendo que es un tributo exigido por el estado en virtud una valoración política que realiza sobre la riqueza del contribuyente. Como puede observarse el concepto se construye esencialmente recurriendo a lo que se conoce como capacidad contributiva, es decir, el grado de solvencia económica que se convierte en baremo para identificar la procedencia de pago de cualquier tributo. Vale destacar aquí lo afirmado por Villegas (2009) respecto a que el impuesto es el tributo por antonomasia.

En cuanto a la tasa debe decirse que es un tributo ligado una actividad o situación del contribuyente, el concepto se construye entendiendo por contribuyente a la generalidad de las personas (sociedad en su conjunto) beneficiadas por un accionar estatal. Cuando los beneficios se particularizan y se recortan a un grupo de personas o

---

<sup>4</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba ARTÍCULO 4º: Para establecer la naturaleza de los hechos imponibles debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados. La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de aplicación del tributo.

persona, se abandona el término tasa para aplicar el de contribución especial o contribución de mejora.

Si bien la clasificación jurídica de los tributos excede el interés del presente trabajo, su importancia estriba en el hecho de resaltar la nota distintiva de cada uno de ellos, y así preparar el escenario para afirmar por qué un impuesto como el de la Ganancia Mínima Presunta es confiscatorio en el capítulo cuarto de este trabajo.

Finalmente debe afirmarse que el derecho tributario es una parte del ordenamiento jurídico que ha nacido como resultado de las demandas y necesidades de la sociedad, lo cual originó el dictado de normas, principios y la elaboración de un método de interpretación específico. Con el correr de los años se ha desarrollado y forma una pieza fundamental del andamio constituido por cada una de las ramas jurídicas que tienen como piedra angular a la Constitución Nacional. Desde este punto de vista puede aseverarse que el derecho tributario goza de autonomía sin que ello implique negar la unidad del ordenamiento jurídico, pues aquélla comprende un tratamiento y estudio diferenciado a la hora de abordar legislativa y pedagógicamente el fenómeno de la tributación, con lo cual no es desatinado adherir a la postura que propugna una autonomía de tipo didáctica (García Belsunce, 2001).

## Capítulo Segundo:

### El impuesto a la ganancia mínima presunta

#### *Introducción*

Habiéndose realizado una breve exposición referida a la clase y naturaleza de los tributos, corresponde en esta parte del trabajo avanzar un peldaño más en el desarrollo de la temática referida a la *Confiscatoriedad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*, título de este Trabajo Final de Graduación, es así pues que se explicarán sus elementos característicos y de algún modo el contexto histórico en el cual fue concebido, ya que como toda construcción normativa, un impuesto responde a una necesidad socioeconómica concreta que es producto de la decisión política adoptada en un momento preciso por la mayoría gobernante.

Este tributo generó numerosas y contradictorias opiniones entre los doctrinarios sobre distintos aspectos del mismo, se sostiene por ejemplo que el mismo atenta contra la proliferación de empresas nuevas por ser un castigo para quienes toman la decisión de invertir, del mismo modo se ha dicho que este impuesto se convierte en una herramienta más de presión fiscal, fenómeno que se manifiesta en los tres ámbitos estatales de gobierno: municipio<sup>5</sup>, provincia y nación.

Como razón positiva de su existencia se ha dicho que éste es una buena manera de recaudar en épocas de ajustes sobre todo por la simplicidad con la que se lleva a cabo la misma, en razón de la organización de los sujetos alcanzados (mayormente empresarios) y la facilidad con la que se efectúa el pago del tributo.

#### **1) Caracterización**

Las nociones introductorias expuestas bridan el marco adecuado para posibilitar un abordaje específico del tributo denominado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Se seguirá en gran parte de este sector de la investigación al contador Hernán D'Agostino (2012) quien en forma didáctica pero sin perder de vista los detalles técnicos caracteriza al impuesto. Explica este autor que “alcanza tanto a las empresas que resulten sujeto del impuesto a las ganancias, como a las que no

---

<sup>5</sup> Entiéndase comprendía en este vocablo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, más allá de las disquisiciones doctrinarias que puedan hacerse sobre su naturaleza.

fueren contribuyentes de éste, y a los titulares de inmuebles rurales” (p. 23). Lo dicho por profesional de las ciencias económicas constituye una perfecta síntesis del extenso artículo 2º de la Ley 25.063.

Siguiendo al contador puede decirse que el impuesto adopta dos criterios de apara la delimitación del hecho imponible: “por un lado recepta el principio de domicilio, recayendo sobre los bienes situados en el país y en el exterior pertenecientes a las sociedades y empresas domiciliadas en el país y, por el otro, el principio de territorialidad, al recaer sobre los bienes situados en el país pertenecientes a establecimientos estables de sujetos domiciliados en el exterior” (p. 23). Esta explicación no es más que el desglose del artículo 1º y del artículo 2º inc. h).

Asimismo debe decirse que es un impuesto periódico que deberá ser determinado en cada período fiscal, pudiendo este coincidir, en caso de existir balances comerciales, con la fecha de cierre, o para el caso de los demás contribuyentes con el 31 de Diciembre de cada año (D’Agostino, 2012).

El tributo analizado es proporcional por cuanto su alícuota es invariable, el 1% (uno por ciento), con prescindencia de la composición de la base imponible. No obstante, existe un mínimo exento de \$ 200.000 (pesos doscientos mil)<sup>6</sup>.

Dice el especialista a quien se sigue que “cuando los sujetos confecciones balances, el punto de partida para determinar la base imponible será el activo valuado de acuerdo con las normas contables, del que deberán detraerse los bienes que se encuentran exentos, los que no se consideren como activo y los que no resulten computables” (p. 23).

El impuesto aquí analizado posee también la característica de ser complementario por la relación que en determinados casos puede darse respecto al Impuesto a las Ganancias, en el último punto de este capítulo se explicará tal vinculación.

---

<sup>6</sup> Artículo 3º: Están exentos del impuesto: j) Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos doscientos mil (\$ 200.000). Cuando existan activos gravados en el exterior dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

A los caracteres enunciados por el contador D’Agostino (2012), *periodicidad, proporcionalidad y complementariedad*, además debe agregarse como nota típica que se trata de un tributo *real*, dado que no tiene en cuenta las características de los sujetos alcanzados, de hecho grava los activos a la actividad empresarial y debe mencionarse también que es *nacional*, ya que se rige por las disposiciones de la ley nacional 11.683 (Procedimiento tributario) e intervino en su creación la potestad legislativa federal.

Respecto a si se considera un impuesto *directo* o *indirecto* algunos autores como Gebhardt y Litvak (1999) sostienen que este tributo es directo por cuanto entienden que “La renta presunta definida por un porcentaje de los activos empresariales es una forma de medición inmediata de la capacidad contributiva. Tratándose de un impuesto a la renta, su posibilidad de traslación es difícil” (p. 111). Cabe acotar que la traslación implica el modo en que impacta el tributo en los precios de los bienes o servicios que se desprenden de las actividades empresariales.

En este sentido Villegas (2009) piensa que es un impuesto patrimonial y directo debido a que su objetivo es alcanzar los actos empresariales. Menciona que “se pretende simular esa realidad con un nombre incorrecto” (p. 763), es decir que está mal llamado “impuesto a la ganancia” porque en realidad es patrimonial y ello implica que sea un impuesto directo.

Dada la trascendencia de la cuestión sobre el hecho de considerar el impuesto a la ganancia mínima presunta como un impuesto a la renta o patrimonial, cuestión que se abordará jurisprudencialmente infra, adelantándose aquí que actualmente la discusión está saldada y la Corte Suprema de Justicia de la Nación acogió la postura que sostiene la naturaleza no patrimonial del tributo través del fallo “Hermitage S.A c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos” del año 2010, es conveniente citar al doctor Villegas y su posición al efectuar el análisis sobre si es un impuesto directo o indirecto:

El propio art. 1º, al definir el hecho imponible estatuye que el impuesto se determina sobre la base de los activos valuados en la forma que indica la ley, pero ninguna consideración se hace sobre los procedimientos mediante los cuales se torna presumible que un contribuyente obtuvo una cierta ganancia. Si se hubiera tratado realmente de gravar un rendimiento presunto mediante un procedimiento mínimamente razonable, el impuesto sería indirecto. Pero, como lo relativo a la presunción es una ficción, cabe concluir que se trata de un impuesto directo por



cuanto existe una exteriorización tangible de la capacidad contributiva (los activos), que es la tenida en cuenta por el legislador (Villegas, 2009, p. 763).

Cabe destacar que en el fallo “Hermitage” la postura de este académico fue sostenida por los votos disidentes tal como se verá en el capítulo cuarto.

## **2) Antecedentes**

Respecto a su regulación en el derecho comparado deben mencionarse a Estados Unidos y México como antecedentes directos. Gebhardt y Litvak (1999) describen la legislación de estos estados:

En Estados Unidos existe un impuesto similar denominado mínimo alternativo (Alternative Minimum Tax – AMT-) que se ha creado con el objetivo principal de mitigar los beneficios otorgados por la propia legislación referida al impuesto a la renta, es decir, se persigue mitigar el impacto de las herramientas que la ley otorga para reducir el monto a pagar, esto es “deducciones, exclusiones o créditos” (Gebhard, 1999, p. 196).

El AMT viene a constituir un impuesto independiente que se calcula en base al impuesto a la renta, es decir haciendo un cálculo basado en cuánta renta produce una empresa. Dice Gebhardt (1999, p. 196) que posee una tasa proporcional del 20 %, y que como consecuencia de “realizar el cómputo del impuesto regular y el del AMT se abonará el mayor. La ganancia imponible se computa en el AMT haciendo ajustes a la determinada para el impuesto a renta”. Respecto a éste antecedente del impuesto a la ganancia mínima presunta se ha afirmado su conveniencia y equidad ya que no recurre a ninguna presunción y logra que efectivamente las empresas tributen en relación a sus utilidades y a su potencialidad generadora de riqueza (Gebhardt, 2013).

También en México se encuentra un tributo con similares características, no hace muchos años fue eliminado el Impuesto al Activo y remplazado por el Impuesto Empresarial a la Tasa Única (IETU). Al igual que en Estados Unidos el impuesto funciona gravando la actividad empresarial compensando todo aquello que no logra recaudarse vía impuesto a la renta (Gebhardt y Litvak, 1999).

Como antecedente nacional de este tributo debe hacerse mención *al Impuesto al Capital de las Empresas*, regulado por las leyes 21.285 y 21.287 con sus modificatorias. Comenta Giuliani Fonrouge (1987, p. 1002) que “determina como hecho generador, un

impuesto aplicable sobre los capitales resultantes de los balances anuales que cierran entre el 30 de abril de 1976 y el 31 de diciembre de 1995”. El doctrinario reflexiona sobre la imposición al capital al decir:

La doctrina financiera recomienda en general que la imposición de la renta se complemente con un tributo anual al capital. Aunque no creemos que esta consideración haya actuado en nuestro país sino tan sólo el deseo de incrementar los ingresos de la tesorería, lo cierto es que en el orden nacional fueron reunidos en un solo ordenamiento en el año 1974 mediante la ley 20.629, dos gravámenes al capital: uno que afectaba al *capital de las empresas*, que se legislaba en el título I de la ley y condensaba el antiguo impuesto sustitutivo del sucesorio; y otro al *capital de las personas físicas en general*, que provenía del legislado en el art. 5 de la ley 20.219. Pero en 1976 ambos tributos fueron considerados por separado: uno en las leyes 21.285 y 21.287, llamado *impuesto al capital de empresas*; y otro mediante la ley 21.282, denominado oficialmente *impuesto al patrimonio*, que afectaba a las personas físicas y a las sucesiones indivisas.

Igualmente el impuesto a los activos regulado por la ley nacional n° 23.760 es un precedente del tributo aquí analizado ya que operaba en forma similar al ser complementario del impuesto a las ganancias.

### **3) Naturaleza jurídica. Discusión doctrinaria.**

Determinar la naturaleza jurídica del impuesto a la ganancia mínima presunta tiene una importancia verdaderamente trascendental debido a los efectos prácticos que se desprenden al sostener la postura que indica que consiste en un impuesto patrimonial o un impuesto sobre la renta. Como se ha indicado ut supra, la cuestión ha sido resuelta por el máximo tribunal argentino que se expidió por la segunda posición, dando lugar a una nueva interpretación al artículo 1° de la ley 25.063.

Los sostenedores de la tesis que consideran al tributo como un impuesto patrimonial argumentan que existe una ausencia de relación entre los bienes que el tributo grava y las rentas alcanzadas por el impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta que no todos los activos generan dicha renta. Además se afirma que no hay exactitud en la medición de los montos que pudieran generar los activos como renta. Obsérvese la opinión de Hernández Berenguel citado por Gebhardt (2013):

Las normas que regulan el impuesto mínimo prescinden de este tipo de consideraciones, para tomar en cuenta únicamente el valor de los activos que aparezcan al final del ejercicio gravable como de propiedad de la empresa, con lo que evidentemente resulta difícil aceptar que sea un tributo de periodicidad anual como el que proviene de la aplicación del régimen general del impuesto a la renta (Hernández Berenguel citado por Gebhardt, 2013, p. 25 y 26).

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>7</sup> ha apoyado esta postura entendiendo que si bien la forma de liquidar y computar los pagos del tributo es similar a la del impuesto a las ganancias, se diferencian sustancialmente porque el impuesto a la ganancia mínima presunta se determina en base a los activos, mientras que el otro tiene en cuenta los rendimientos efectivamente percibidos y los grava.

En cuanto a la tesis que considera al impuesto a la ganancia mínima presunta un impuesto sobre la renta la doctrina ha expresado una gran cantidad de argumentos, los más sobresalientes pueden sintetizarse en: 1) la intención legislativa que reposa en el hecho de que la ley ha creado un impuesto que grava “un rendimiento mínimo anual” (Tanzi citado por Gebhardt, 2013, p. 30); 2) la posición oficial que reconoce al tributo como impuesto a la renta, pues la propia AFIP emitió instrumentos jurídicos que expresamente reconocieron que se trata de “un impuesto a la renta, resultando complementario del impuesto a las ganancias”<sup>8</sup>; 3) la manifestación de la capacidad contributiva y su potencial objetivización es otro de los argumentos que sustentan la postura aquí expuesta, sostiene Gebhardt (2009) que “las manifestaciones de capacidad pueden alcanzarse directa o indirectamente, a través de su representación real o de la potencialidad que reflejen las objetivaciones plasmadas en su presupuesto pero en todos los casos la manifestación gravada es la misma” (p. 30 y 31).

En definitiva y como lo sostuvo el ya mencionado fallo Hermitage, hoy no cabe duda de que el impuesto a la ganancia mínima presunta es un impuesto a la renta. En el capítulo 4 se ahondará sobre el decisorio judicial en particular.

#### **4) Hecho imponible del impuesto.**

No es posible continuar la exposición sin hacer una descripción detallada de los cuatro aspectos que componen el hecho imponible de este impuesto: el aspecto material,

---

<sup>7</sup> T.F.N., Sala D “Naindo S.A.” 22-11-2005

<sup>8</sup> Instrucción AFIP 9/1999 y Dictamen 50/99

temporal, personal y espacial. Para ello se seguirá a Celdeiro y Imirizaldu (2014), especialistas en la materia, quienes definen al hecho imponible como un acto o conjunto de actos con contenido económico que están previstos en la norma y que al realizarse dan origen a la obligación tributaria, por ejemplo, si una norma prevé que aquel que venda doscientos mil alfajores en un semestre deberá pagar determinado monto en concepto de impuesto a los dulces, el hecho imponible será lo que ocurre empíricamente: la venta efectiva de doscientos mil alfajores en seis meses.

Teniendo en cuenta el ejemplo sencillo del párrafo anterior en resumidas cuentas puede decirse que hecho imponible es el presupuesto de hecho o fáctico de la norma tributaria (Valdés Costa, 1996).

Ahora bien, el aspecto material comprende los elementos objetivos que describe la norma, y en el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta está configurado por “los activos, lo que equivale a la totalidad de los bienes afectados a actividades empresarias, incluidos los inmuebles rurales afectados o no a una explotación” (Villegas, 2009, p. 765). Lo dicho se desprende del artículo 1º de la ley 25.063 (Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) que reza: “Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley”.

Sobre el aspecto temporal debe decirse que según lo establecido originariamente por la ley 25.063 del año 1999, la vigencia de este impuesto se establecía por el término de diez ejercicios anuales, es decir hasta el 31 de diciembre de 2009. Sin embargo, la ley 26.545 del año 2009 prorrogó la aplicación del tributo hasta el 30 de Diciembre del año 2019 (Villegas, 2009).

En referencia al aspecto personal se ha dicho que “en general son destinatarios legales tributarios de este impuesto aquellos que generen rentas de tercera categoría del impuesto a las ganancias y en particular los enunciados en el artículo 6º de la ley 25.063” (Villegas, 2009, p. 766). Es decir:

- 1) Sociedades, asociaciones y fundaciones domiciliadas en el país.
- 2) Empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas ubicadas en el mismo.
- 3) Las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, con relación a dichos inmuebles.
- 5) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley.
- 6) Los fondos comunes de inversión constituidos en

el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la ley 24.083 (Ley de Fondos Comunes de Inversión). 7) Los establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a explotaciones o empresas unipersonales ubicadas en el exterior

El artículo 1° de la ley hace referencia al aspecto espacial al disponer que “es aplicable en todo el territorio de la Nación”, aclara Villegas (2009, p. 767) que “comprende los activos, tanto del país como del exterior, pertenecientes a alguno de los sujetos alcanzados por el tributo”.

#### *4.1) Aspecto material*

Este aspecto comprende el activo existente al cierre del ejercicio, es decir la totalidad de los bienes afectados a actividades empresarias. El artículo 1° de la ley 25.063 dispone: “establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable a todo el territorio de la nación, que se determinará sobre la base de los activos valuados de acuerdo a las disposiciones de la presente ley”.

En definitiva este aspecto del hecho imponible describe la hipótesis de la incidencia tributaria, la cual está dada por la posesión o tenencia de los bienes sin importar la fecha de ingreso al patrimonio (Celdeiro e Imirizaldu, 2014).

Los artículos 7° y 8° de la ley 25.063 enumeran los activos alcanzados por el impuesto.

---

<sup>9</sup> **Artículo 7°** A los efectos de este impuesto se entenderá que están situados en el país los bienes que, de conformidad al artículo siguiente, no deban considerarse como situados con carácter permanente en el exterior.

**Artículo 8°** Se considerarán como bienes situados con carácter permanente en el exterior:

a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país; b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior; c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera; d) Los automotores patentados o registrados en el exterior; e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país. Respecto de los retirados o transferidos del país, se considerará que se encuentran con carácter permanente en el exterior, cuando hayan permanecido allí por un lapso igual o superior a seis (6) meses en forma continuada con anterioridad a la fecha de cierre del ejercicio; f) Los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior; g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior. Cuando tales depósitos hayan tenido origen en remesas efectuadas desde el país, se considerará como radicado

#### *4.2) Aspecto temporal*

A partir del 31 de diciembre de 1998 rige en la República el impuesto a la ganancia mínima presunta. Originalmente la ley 25.063 estableció su vigencia por un período de diez años, siendo prorrogada por las leyes 26.426 y 26.545 hasta el 30 de diciembre de 2019.

El impuesto se determina sobre la base de los activos que existen al cierre de cada ejercicio.

#### *4.3) Aspecto personal*

Comprende como sujeto pasivo al contribuyente sobre el cual recae el hecho imponible. Sujeto activo, obviamente es el Estado Nacional, encargado de perseguir el cobro del tributo a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El artículo 2° de la ley enumera quienes han de ser entendidos como sujeto pasivos del tributo haciendo referencia en primer lugar a todas las sociedades, cualquiera sea el tipo societario adoptado. Respecto a las asociaciones o fundaciones debe decirse que si bien están comprendidas, hay varios casos en las que están exentas de tributar, por ejemplo las fundaciones deportivas, religiosas, educativas, etc.

---

con carácter permanente en el exterior el saldo mínimo que arrojen las cuentas respectivas durante los seis (6) meses inmediatos anteriores a la fecha del cierre del ejercicio. A tales efectos, se entenderá por saldo mínimo a la suma de los saldos acreedores de todas las cuentas antes señaladas, en el día en que dicha suma haya arrojado el menor importe; h) Los debentures emitidos por entidades o sociedades domiciliadas en el exterior; i) Los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero, excepto los garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes situados en el país. Cuando los créditos respondan a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación o sean consecuencia de actividades desarrolladas en el país, se entenderá que se encuentran con carácter permanente en el exterior, cuando hayan permanecido allí más de seis (6) meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta la fecha de cierre del ejercicio.

En todos los casos las empresas locales de capital extranjero considerarán como activo los saldos deudores de la cuenta de la casa matriz, del dueño, de la cofilial, de la concursal y de la persona física o jurídica que directa o indirectamente la controla.

A los fines previstos en el párrafo precedente se entenderá por empresa local de capital extranjero a aquélla que revista tal carácter de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 3) del artículo 2° de la Ley de Inversiones Extranjeras (t.o. en 1993).

Asimismo, se considerarán como activos los saldos deudores del dueño o socio, cualquiera fuere el concepto que los origine.

Se incluyen como obligados al pago los propietarios de inmuebles rurales con relación a esos inmuebles, debe aclararse que quedan excluidos todos aquellos inmuebles que no son propiamente utilizados para una actividad vinculada al sector primario de la economía, lo cual significa que no quedan comprendidos los predios utilizados para recreación.

#### *4.4) Aspecto espacial*

Según lo dispuesto por el artículo 1º el tributo “es aplicable en todo el territorio de la Nación” y comprende los activos situados en el país y en el exterior.

Para comprender cada uno de los aspectos del hecho imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se propone esta síntesis:

- a) Aspecto material: Comprende la posesión o la propiedad de los bienes situados en el país o en el exterior que describe la ley. Son los activos que la ley menciona con carácter taxativo.
- b) Aspecto temporal: Se refiere a los activos a que se refiere la norma pero al cierre de cada ejercicio económico y dentro del período de vigencia del tributo según la norma que lo crea. El ejercicio económico implica los doce meses del año en que se considera a los activos.
- c) Aspecto personal: Hace referencia a los sujetos alcanzados, la ley se ocupa de decir quiénes van a pagar el impuesto a la ganancia mínima presunta y quiénes no lo harán.
- d) Aspecto Espacial: Comprende como se dijo los activos situados en el país y en el exterior, por ejemplo la máquina productora de telas que se sitúa en la provincia de Córdoba y al mismo tiempo toda la mercadería que está en un depósito de la filial Uruguay.

### **5) Base imponible**

Los activos situados en el país como en el exterior constituyen la base imponible de este tributo, la ley se ocupa de fijar criterios de valuación a partir del artículo 4º, el más extenso que fija taxativamente que bienes serán valuados en el país y en el exterior (Villegas, 2009).

A pesar de las disposiciones referidas, la ley no se encarga de definir qué es lo que debe entenderse por activos, pues el artículo 4º sólo se limita a establecer los métodos de valuación. Sobre esta cuestión Gebhardt (2013) comenta que existen muchos interrogantes acerca del concepto de activos en casos como “la activación de

gastos, la forma de contabilización de anticipos o pagos a cuenta de obligaciones contingentes, el endoso o caución de pagarés recibidos por las ventas, la activación de quebrantos impositivos, etc.” (p. 212).

Más allá de este planteo lo cierto es que el artículo 4° al disponer los criterios de valuación taxativos excluye bienes al no contemplarlos en la ley misma. Por lo tanto puede decirse que son activos de acuerdo a la doctrina contable “los bienes inmovilizados como el dinero en efectivo y los valores negociables, mercaderías reducibles a moneda, de todos los cuales se tenga la facultad de disponer libremente” (Bach, 1975, p. 59). Agrega el mencionado autor que en la definición pueden incluir todos aquellos bienes sobre los cuales no se tiene la propiedad absoluta, como una garantía prendaria o hipotecaria (Bach, 1975).

## **6) Exenciones objetivas y subjetivas**

Las exenciones objetivas son aquellas que nada tienen que ver con la titularidad de los bienes, lo cual supone que está diseñada prescindiendo de la calidad que ostente el sujeto gravado. La ley enumera a éstas en su artículo 3° y dispone que están exento del impuesto:

- a) los bienes localizados en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico sur;
- b) los paquetes accionarios, las participaciones en capital y aportes y anticipos a cuenta para futuras integraciones de capital;
- c) el activo gravado en el territorio que no supere los \$200.000 (doscientos mil pesos), respecto a los activos gravados en el exterior dispone la norma que “cuando existan activos gravados en el exterior dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total” (Artículo 3°inc. j);
- d) “Los bienes entregados por fiduciantes, sujetos pasivos del impuesto, a los fiduciarios de fideicomisos que revistan igual calidad frente al gravamen” (Artículo 3° inc. f);
- e) “las cuotas partes de los fondos comunes de inversión” (Artículo 3° inc. g).

Respecto a las exenciones subjetivas basta mencionar el inciso c del artículo ya comentado que establece la exención cuando se trate de:



Los bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, en virtud de lo dispuesto en los incisos d), e), f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones

Villegas (2009) desbroza el inciso explicando que están exentas estas entidades siempre y cuando cuenten con la exención en ganancias: “sociedades cooperativas; asociaciones, fundaciones y entidades civiles; instituciones religiosas; mutuales; asociaciones deportivas e instituciones internacionales sin fines de lucro”. Agrega además que todos los bienes afectados a la actividad minera también gozan de la exención en virtud de la ley 24. 196 (Régimen de inversiones para la actividad minera).

## **7) El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y su relación con el Impuesto a las Ganancias.**

La relación entre el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto a las ganancias se cristaliza justamente en el carácter complementario del primero, dicha cualidad hace posible que el impuesto a las ganancias pueda ser tomado como pago a cuenta si en el mismo período fiscal se detectare un excedente, repárese en las palabras del contador D’Agostino (2012):

Precisamente por su carácter de complementario, el impuesto a las ganancias determinado por el mismo período fiscal podrá ser tomado como pago a cuenta, y si de tal cómputo surgiere un excedente no absorbido, éste no será recuperable. Si, en cambio, el impuesto a las ganancias resultase insuficiente y surgiera impuesto a la ganancia mínima presunta a ingresar, el tributo efectivamente ingresado podrá ser tomado como pago a cuenta del impuesto a las ganancias en cualesquiera de los diez ejercicios siguientes (D’Agostino, 2012, p.23).

Lo dicho se mantiene en consonancia con lo establecido por el artículo 16 del Decreto Reglamentario 1533/98 que dispone:

El cómputo del pago a cuenta previsto en el segundo y quinto párrafo del artículo 13 del texto legal del tributo se realizará -hasta el límite del impuesto a la ganancia mínima presunta determinado o impuesto a las ganancias determinados, según

corresponda, con anterioridad a la deducción de los anticipos ingresados, retenciones, percepciones y saldos a favor del contribuyente, imputables al período fiscal que se liquida.

### *Conclusión*

El impuesto a la ganancia mínima presunta es ante todo un impuesto a la renta como lo sostiene la doctrina mayoritaria y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostener lo contrario llevaría a anular la voluntad del legislador y atentaría contra las actividades empresariales que a pesar de los quebrantos, pérdidas y disminución de utilidades, es decir, a pesar de no computar ganancia mínima efectiva, estarían obligados injustamente a su pago.

La estructura del impuesto tal como está planteado, siempre y cuando sea considerado un impuesto a la renta, logra los objetivos estatales, pues por un lado optimiza la recaudación del impuesto a las ganancias y por el otro obliga al empresariado a diseñar inteligentemente su negocio ya que un capital ocioso está destinado a tributar.

Más allá de las disquisiciones técnicas hechas sobre este impuesto, es innegable la influencia de los factores económicos y políticos que hacen a su sostenimiento en el tiempo, el impuesto a la ganancia mínima presunta fue concebido para desaparecer, de allí el carácter transitorio apuntado por la doctrina, sin embargo los gobiernos de turno han proyectado su vida por más de cinco lustros.

Pero, como bien se ha manifestado a lo largo del capítulo, este tributo nació para evitar los capitales ociosos y fomentar la actividad económica, pero más allá de estos fines prácticos, no debe dejar de tenerse en cuenta que a veces el diseño de políticas de cualquier especie, en este caso tributaria, conculca derechos en forma grave. A pesar de que el Poder Ejecutivo Nacional en el mensaje de elevación del Proyecto de Ley de este impuesto sostuviera como fundamento la necesidad de que quienes posean capitales se vean constreñidos a generar producción y así generar un rendimiento aunque sea mínimo, el mismo no contempló el pasivo de las empresas ni los quebrantos, siendo ello un grave defecto que como se verá en el siguiente capítulo sirve de basamento para negar la capacidad contributiva y para argumentar a favor de la inconstitucionalidad del tributo.

### **Capítulo Tercero:**

#### **El Derecho Constitucional Tributario:**

##### **Los principios constitucionales tributarios como normas rectoras del sistema**

###### *Introducción*

Uno de los grandes problemas de la filosofía del derecho es la constante puja entre reglas y principios jurídicos, así pues, la voluntad del legislador expresada en normas jurídicas muchas veces es interpretada con ayuda de principios que nacen de la moral y se universalizan. También se ha llegado a decir que muchas veces éstos anulan la voluntad popular materializada la norma al ser una herramienta escogida con mucha frecuencia por los jueces. Lo cierto es que existe consenso en que tanto las reglas como los principios forman parte del derecho y que lo que mejor explica la adopción de aquéllas como de éstos es la argumentación del magistrado que decide un caso concreto (Moreso, 2010).

En el campo del derecho tributario también ha tenido notable influencia el desarrollo de los principios jurídicos, tanto así que éstos adquieren gran preponderancia como garantías de los contribuyentes ante la potestad tributaria del estado. Las más de las veces actúan como contenedores de la actividad recaudatoria del estado materializada en los procedimientos de determinación de impuestos o en los procesos judiciales donde se discute la procedencia de la obligación tributaria.

###### **1) Los principios constitucionales tributarios. Concepto. Nociones generales.**

Luego de haber resaltado algunas notas salientes sobre el derecho tributario y sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta, es necesario dar tratamiento a los principios constitucionales de la tributación, para el correcto análisis del problema de investigación planteado que supone la vulneración de uno de los principios que contiene la Constitución Nacional, el principio de no confiscatoriedad. En este sentido, corresponde a modo de introducción decir que existe una rama del derecho denominada derecho constitucional tributario que “regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura” (Spisso, 1991, p. 1). Podría igualmente sintetizarse el concepto diciendo que es el conjunto de

principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación, equilibrando la relación entre el estado y el contribuyente (Spisso, 1991).

Ahora bien, la función de los principios constitucionales de la tributación radica en la necesidad de limitar el poder omnímodo del estado que de una manera u otra se hace presente en la vida cotidiana de los ciudadanos. Explica la investigadora cordobesa Graciela Manera de Fantin (2010) citando a Giuliani Fonrouge que existen dos órdenes de limitaciones del poder estatal en el ámbito tributario: Un orden “de carácter general que corresponde a los principios jurídicos de la tributación y que se encuentran incorporados en el texto constitucional” (p. 82) y otro “derivado de la organización política del Estado – gobierno republicano y federal – de naturaleza constitucional y de la coexistencia en el orden internacional” (p. 82).

Antes de proseguir con el tema conviene hacer un distingo entre principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados (Casas, 2003), para dejar en claro los efectos jurídicos que se desprenden de uno u otros. Dice Casas (2003), citando las palabras de Eusebio González García, catedrático de la Universidad de Salamanca, pronunciadas en ocasión de llevarse a cabo la ceremonia de su incorporación como miembro de la Asociación Argentina de Estudios fiscales que:

Principios constitucionales tributarios son aquellos principios de todo el ordenamiento jurídico público también aplicables al ámbito tributario. Los de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, son principios del ordenamiento jurídico público también aplicables al ámbito tributario, por eso son principios constitucionales; lo sustantivo es lo constitucional; lo adjetivo lo tributario. No sucede así con otros principios, que son principios tributarios constitucionalizados: por ejemplo el principio de capacidad contributiva. Es un principio tributario que está constitucionalizado. No es lo mismo, principios constitucionales tributarios que principios tributarios constitucionalizados. En un caso se pone acento en lo sustantivo, en otro caso se pone acento en lo adjetivo (Casas, 2003, p. 242).

La diferenciación entre estos tipos de principios pone de resalto la primacía de los principios constitucionales por sobre cualquier otra norma que no posea su jerarquía, lo cual significa que toda la legislación tributaria y todos los efectos jurídicos que deriven de ella deben adecuarse a las mandas constitucionales, en consecuencia el problema planteado al inicio de este trabajo se reduce a la falta de adecuación de la ley al principio constitucional de no confiscatoriedad, que como se verá protege a los

ciudadanos contra los despojos irracionales en detrimento del derecho de propiedad, entre otros aspectos. Lo dicho haya sustento en la interpretación que Casas (2003) hace de las palabras de González García:

Es del caso reflexionar en este aspecto, que las palabras del catedrático español – más allá del distinguido ordenador de los principios de que se vale y de dónde se ponga el acento – que en todos los casos lo sustantivo es lo constitucional, dado que en la medida en que estén delimitadas las competencias de los poderes constituidos respecto de la propia del poder constituyente en un estatuto supremo escrito y rígido, la situación de particular preeminencia de las normas constitucionales, por el principio de supremacía, resalta tal rasgo sobre todo otro, a lo que debe sumarse la universalidad que cabe predicar, como regla, de los preceptos constitucionales, en tanto proyectan sus consecuencias sobre todas y cada una de las ramas del ordenamiento jurídico, incluida la tributaria (p. 242).

Admitida la preponderancia de los principios constitucionales tributarios para examinar el hecho de que el impuesto a la ganancia mínima presunta vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad al consagrar una presunción iure et iure que no contempla la posibilidad de pérdidas y que se desentiende de las utilidades efectivas de la actividad empresaria a la hora de exigir su pago, se hará una reseña de cada uno de estos para luego, en el último capítulo, abordar específicamente el principio constitucional de no confiscatoriedad.

## **2) El principio de legalidad. Concepto y caracterización.**

### *2.1) Origen y fundamentos.*

La doctora Manera de Fantin (2010) comienza su tratamiento afirmando que “constituye la esencia en todo sistema republicano de gobierno y se encuentra plasmado en el art. 19 de nuestra ley fundamental y es consecuencia de la libertad, pues no hay libertad sin ley que la proteja” (p. 82). Explica que el fundamento del principio radica en “la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes porque los tributos constituyen restricciones del derecho de propiedad” (p. 84).

Es decir que el artículo 19<sup>10</sup> de la Constitución funciona como una valla infranqueable que limita la potestad de la que goza el estado para sustraer en forma unilateral una parte del patrimonio de los particulares. De esta manera estas invasiones al derecho de propiedad de los ciudadanos se tolerarán en la medida en que sean realizadas por ley, entendida esta en sentido formal, esto es, emanada del poder legislativo, el poder que representa cabalmente la soberanía popular, y siempre y cuando exista una finalidad pública que justifique la restricción al derecho de propiedad. (García Belsunce, 1982).

En virtud de este principio las leyes deben interpretarse conforme a su letra y espíritu, queda vedada toda posibilidad de crear impuestos por analogía. Las leyes tributarias no deben suministrar solo directivas generales, deben contener inexorablemente la descripción del tributo.

Casas (2003) cita como antecedentes históricos de este principio las primeras asambleas con naturaleza preconstituyente en los albores del estado moderno donde se discutía acerca de la necesidad del equilibrio del poder y el imperio de la ley como entidad abstracta por sobre cualquier tipo de privilegio. Por ejemplo en 1215 al sancionarse la Carta Magna en Inglaterra se estableció que los reyes no podían establecer recursos sin la venia de los representantes del pueblo (Fonrouge, 1987). En Francia a raíz de los enfrentamientos con Inglaterra se manifiesta el principio de legalidad al establecerse la necesidad de anuencia de la nobleza para la creación de gravámenes en 1314 (Manera de Fantin, 2010).

En la causa “Eves Argentina S.A.”<sup>11</sup> la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expide sobre el principio de legalidad de una manera muy clara. En el fallo entiende que un decreto reglamentario no puede crear supuestos normativos no contemplados en la ley misma.

La sentencia del máximo tribunal decide sobre si la actividad de intermediación turística se encuentra o no gravada por el Impuesto al Valor Agregado teniendo en cuenta de que la ley no lo prevé pero sí un decreto reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional. Atiéndase al considerando 9º del fallo traído a colación:

---

<sup>10</sup> Artículo 19 de la Constitución Nacional: Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

<sup>11</sup> C.S.J.N., “Eves Argentina S.A.”, Fallos 316:2329

Que en tales condiciones cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad -arts. 4º y 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional-

### **3) Capacidad contributiva. Concepto y caracterización.**

Villegas (2009) explica el principio afirmando que surge de la mixtura de las nociones constitucionales de *igualdad, equidad y proporcionalidad*.

La primera noción alude a que “todos los habitantes del suelo argentino deben contribuir según su aptitud patrimonial de prestación” (Manera de Fantin, 2010 p. 103). El concepto de igualdad se complementa al de proporcionalidad “que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada y se refuerza con el de equidad que se opone a la arbitrariedad y se entiende cumplida cuando la imposición es justa y razonable” (p. 103).

En definitiva concluye la autora que “cada persona debe contribuir a la cobertura de las erogaciones estatales en forma equitativa y en proporción a su aptitud económica de pago público, es decir conforme a su capacidad contributiva” (p. 103) Lo que equivale a decir “a igual capacidad contributiva con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes” (Villegas, 2009, p. 196).

El principio de capacidad contributiva presupone la existencia de un mínimum de riqueza que pueda justificar la imposición tributaria, en este sentido es correcto decir que se evidencia una relación directa con el principio de no confiscatoriedad, pues lo que el estado exige al contribuyente debe guardar proporción y razonabilidad para no afectar sustancialmente el equilibrio patrimonial del sujeto pasivo (Sippso. 1991). El autor citado ahonda el concepto citando a Moschetti, doctrinario italiano, al exponer que la capacidad contributiva “viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los

gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales” (Mochetti citado por Sipps, 1991, p. 242).

Así las cosas, la importancia de medir cuánto puede un sujeto contribuir al sostenimiento de las necesidades colectivas, una de las teorías sobre el fundamento de la tributación, es crucial a la hora de diseñar políticas tributarias y su impacto en la macro y micro economía, pero debe tenerse en cuenta que la determinación de diferentes clases de contribuyentes no solamente se realiza atendiendo a criterios puramente económicos. Lo dicho encuentra fundamento en el fallo “Delia Bonorino Ezeiza de Claypole c. Pcia de Buenos Aires” del año 1948.

#### **4) Principio de generalidad. Concepto. Límites al principio.**

“Es un principio de carácter negativo, pues no se trata de que todos deban pagar el tributo según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido del pago por privilegios personales, de clase, linaje o casta” (Villegas, 2009, p. 200).

Manera de Fantín (2010) aclara los términos de Villegas diciendo que el principio alude al estricto cumplimiento por parte de los ciudadanos de la situación prevista en la ley como hecho generador del tributo. De aquí surge la idea de universalidad de la ley, ya que todos los ciudadanos están obligados al pago del tributo mientras se encuentren comprendidos por la descripción legal.

Este principio encuentra una limitación al consagrarse beneficios o exenciones que responden a necesidades sociales que pueden ser entendidas como complementarias del principio de igualdad, ya que la situación de personas con necesidades básicas insatisfechas se encuentran en un plano diferente a la hora de medir su capacidad contributiva o, por ejemplo, la situación de empresarios beneficiarios de algún tipo de exención por el hecho de arriesgarse a invertir en zonas con condiciones económicas desfavorables.

#### **5) Principio de razonabilidad. Concepto.**

Está ligado al preámbulo de la Constitución Nacional que reza “invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia”. Los artículos 28 y 33 son los que fundamentan el principio de la razonabilidad. El primero “constituye una verdadera valla al Poder del Estado – legislativo, administrativo y judicial – porque los derechos



reconocidos expresamente o implícitamente nacen de la soberanía del pueblo y no pueden ser desnaturalizados con excepciones reglamentarias” (Manera de Fantin, 2010, p. 118). El art. 33 al reconocer derechos y garantías no enumerados, abre paso a la doble función de este principio: como garantía innominada y como complemento de valoración de los demás principios (García Belsunce, 2001).

También se ha caracterizado al principio de razonabilidad como aquel que “tiene lugar entre el Estado y los particulares, desempeñando el rol de fijar límites a la acción del primero respecto de los segundos” (Telerman de Wurcel, 2003, 99). En definitiva el principio aludido es una baremo por el cual deben ser calibradas los actos estatales y las decisiones judiciales en virtud del conjunto de derechos y deberes que se desprenden del ordenamiento constitucional.

#### *5.1) Modalidades de la razonabilidad.*

Hablar de razonabilidad de la norma jurídica tributaria implica hacer una distinción en cuanto a razonabilidad en la selección de un presupuesto fáctico de la norma y razonabilidad en la ponderación de los diferentes supuestos que se pueden llegar a manifestar en determinadas situaciones.

Hablar de lo primero implica hacer un análisis en torno a la relación entre el principio de razonabilidad y el de igualdad ante la ley a la hora de interpretar la norma jurídica, expresa la doctrina con respecto a esto que “el orden práctico de las conductas debe ser plasmado por las normas jurídicas de manera tal, que recepten las diferencias que la existencia humana les presente y elaborar un orden jurídico justo que trate igual a los iguales y desigual a los desiguales” (Haro, 1987, p. 271). Esto significa que para establecer un parámetro de lo razonable e irrazonable a la hora de legislar o interpretar una regla deben tomarse los recaudas necesarios para escoger los casos comprendidos por el silogismo jurídico, debe escogerse una circunstancia del antecedente de la norma y de allí aplicar el consecuente de la misma (Spisso, 1991).. Sobre esta cuestión el profesor Rodolfo Spisso (1991) nos ilustra al poner como ejemplo el caso de las moratorias impositivas, pues con ellas se castiga al contribuyente que cumple regularmente su obligación y se privilegia a quien por las razones que fuere a diferido el pago de los tributos:

Si bien el principio de igualdad no impide al legislador establecer categorías distintas de personas o cosas para someterlas a un tratamiento impositivo

diferenciado, ello es admisible en la medida en que la distinción sea razonable. Si, precisamente, se escoge a una categoría de contribuyentes, los morosos y evasores, para remitirles total o parcialmente las deudas en detrimento de los que han cumplido normal y regularmente sus obligaciones tributarias, se transgreden abiertamente los principios consagrados en los arts. 16 y 28 de la C.N.; naciendo a nuestro juicio, el derecho de los contribuyentes que ha satisfecho sus obligaciones, de reliquidarlas conforme a las normas de excepción y repetir las diferencias que resulten (Spisso, 1991, p. 283).

La razonabilidad en la ponderación consiste en “equivalencia axiológica entre el antecedente y consecuente de la norma” (Manera de Fantín, 2010, p. 122). Lo dicho significa que el juez al momento de interpretar la norma sopesará el modo en que el supuesto fáctico de la norma se adecúa a la consecuencia utilizando para ello cartabones valorativos con base en la experiencia y en la extensión de los derechos subjetivos en juego en cada caso determinado.

#### **6) Principio de no confiscatoriedad. Concepto.**

Como primera medida se caracterizará el principio diciendo que es la prohibición de que los tributos absorban una parte sustancial de la propiedad o de la renta que éste produce, o que tiene aptitud de generar (Casas, 2003). Refiere García Belsunce citado por Casas (2003) que este postulado resultó de la creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La interpretación del cívico tribunal deriva del análisis hecho en torno al derecho de propiedad y su relativización conforme los artículos 14 y 17 de la Carta Magna argentina. De estas normas surge el reconocimiento del derecho de propiedad, su libre uso y goce, la prohibición de la privación de la propiedad, siempre que no derive de una decisión jurisdiccional y se proscriba la confiscatoriedad en materia penal. Todo lo que se desprende de estas normas tiene implicancia directa en el ámbito tributario.

Al respecto, la doctora Manera de Fantin (2010) en su libro *Principios de Derecho Constitucional Tributario* reproduce las palabras del profesor Spisso al tratar la cuestión:

No se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello, debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra. Este límite está dado por el principio de no confiscatoriedad (Manera de Fantin, 2010, p. 131)

De este modo la no confiscatoriedad tiene una conexión directa con el principio de razonabilidad, dicha relación produce efectos al momento de analizar las situaciones de tiempo, lugar, fines económicos, fines sociales, etc. que rodeen a cada tributo (Manera de Fantin, 2010).

Es pertinente asimismo explicar el concepto constitucional de propiedad debido a su vinculación con el principio bajo análisis, para ello se citará a la tributarista Telerman de Wurcel (2003):

Existe consenso acerca del significado con el que el texto constitucional alude a la propiedad, la que no sólo abarca a las cosas sino que se extiende a todos los bienes, corporales e incorporales, que integran el patrimonio de las personas. En este entendimiento, la Corte Suprema ha expresado que el término “propiedad”, cuando se emplea en los arts. 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de ese estatuto, comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad (Telerman de Wurcel, 2003, p. 96).

En esa línea de pensamiento puede afirmarse sin tapujos que “todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que nazca de las relaciones de derecho privado o de actos administrativos – a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce – integra el concepto constitucional de propiedad” (Manera de Fantin, 2010, p. 132). Al respecto Jarach, aludiendo a la confiscación penal, expresa que:

En ningún campo como en esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad inclusive en su contenido útil o económico. Es así que la Corte manifiesta que no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el Poder Legislativo

vengan a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad. El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales (Jarach, 1980, p. 110).

No cabe duda de que la formulación del principio revela la existencia de una fuerte asociación entre el derecho de propiedad y la prohibición de efectos confiscatorios siendo esta la posición que asume mayoritariamente la doctrina argentina (García Belsunce, 2001).

Lo expuesto hasta aquí tiene incidencia en lo que la jurisprudencia de la Corte Suprema ha dicho en torno al principio de no confiscatoriedad y en ese sentido a pesar de que el máximo tribunal ha expresado que los tributos son confiscatorios cuando detraen una parte sustancial de la propiedad o de la renta, resulta intrincado determinar en forma concreta qué es lo que se entiende por parte sustancial (Manaera de Fantin, 2010).

Sobre qué debe entenderse por parte sustancial la doctrina ha recurrido al criterio jurisprudencial de fijar en el porcentaje del 33 % sobre la capacidad productiva potencial. En relación a esto García Belsunce (2001) tiene dicho lo siguiente:

De todas formas la confiscatoriedad puede darse en más o menos de dicho porcentaje, según las múltiples circunstancias a considerar y que lleven a determinar que el quantum de la alícuota del gravamen es irrazonable; o sea, que no hay relación lógica o adecuada proporción entre el fin perseguido por el impuesto y los efectos que el mismo produce en la economía del contribuyente (García Belsunce 2001, p. 21)

## **7) Principio de Igualdad. Concepto.**

El principio de igualdad se encuentra plasmado en el artículo 16 de la Constitución Nacional que reza:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas”

El académico García Belsunce (1982, p. 89) manifiesta que “esta igualdad no puede resultar de una igualdad aritmética, es decir, igual quantum para cada uno de los habitantes de la nación, sino que debe entenderse como igual tratamiento frente a igual situación y circunstancia”.

En orden a estas ideas se distinguen dos conceptos en torno a la idea de igualdad, por un lado la *igualdad ante la ley* que consiste “en una igualdad formal y hace referencia al trato igualitario que debe existir, sin realizarse distinciones basadas en sexo, raza, religión ni cualquier otro tipo de arbitrariedad” (Manera de Fantin, 2010, p. 100). Es decir, que lo que se establece es el rechazo a los privilegios o excepciones “que excluya a los unos de lo que se concede a otros” (p. 100).

Señala agudamente Manera de Fantin (2010) que llevar a los extremos aritméticos la igualdad ante la ley provocaría enormes situaciones de injusticia, dado que se impondría una carga tributaria idéntica a todos los contribuyentes sin contemplar su fortuna, renta y condiciones particulares que permiten las exenciones.

Esto último configura el otro concepto derivado del principio de igualdad, la *igualdad en la ley*, que “consiste en el tratamiento igualitario de la carga impositiva ante quienes se encuentran en igual situación económica” (Manera de Fantin, 2010, p. 102). Lo que no impide que el legislador haga distingos entre grupos y categorías de contribuyentes, siempre que exista razonabilidad. En este sentido la Corte Suprema de la Nación ha manifestado que “la garantía de igualdad no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, con tal que la discriminación sea razonable”<sup>12</sup>.

Por último Jarach citado por la doctora Catalina García Vizcaino (2005, p. 453) afirma que “todos los tributos serían desiguales en un criterio abstracto de igualdad, es por eso que el criterio de igualdad habría que buscarse en la jurisprudencia, concluyendo que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden”.

### 7.1) Visión jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

---

<sup>12</sup> CSJN, “Don Ignacio Unanue y otros c/Municipalidad de Capital”, Fallos 138:332 (1923).

La doctrinaria Nievas Conejos (2008) realiza una excelente síntesis de la evolución jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia reafirmando lo dicho con anterioridad sobre el principio de igualdad: es razonable distinguir la situación de quienes son desiguales en iguales circunstancias. Podría decirse que la afirmación es clásica y el cimero Tribunal argentino no ha variado su postura al respecto dice la autora citada al referirse al pago de los impuestos por parte de los contribuyentes que:

Vista la obligación desde el punto de vista creditorio, y agotado el poder tributario en el momento mismo de la aprobación de la ley que instituye las obligaciones, ello conduce en el Estado de Derecho -en que Gobierno y Administración se encuentran sometidos a la ley-, a una esencial igualdad del Fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en un mismo plano sin supremacías ni sumisiones, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias deban someterse a la decisión de un órgano independiente de la Administración activa -la magistratura judicial- que, en definitiva, será la llamada a aplicar e interpretar la ley en el concreto caso de divergencias.

En los siguientes casos la Corte razona en el sentido ya indicado:

Destilería Franco-Argentina contra el Gobierno de la Nación, sobre cobro de pesos, por la cual se declaró válido un impuesto que gravaba más onerosamente a las sociedades extranjeras.

Ana Masotti de Busso y Otos c. Provincia de Buenos Aires, en que se decretó la inconstitucionalidad de la contribución territorial a los inmuebles atendiendo al valor conjunto de los mismos con prescindencia del valor de la parte ideal de cada condómino.

Sociedad Agrícola, Ganadera y Comercial Juan C. Galli e hijos Limitada", que consideró constitucional un gravamen establecido por la Municipalidad de Pellegrini que afectaba a los inmuebles rurales de más de dos mil hectáreas, inexistente para los propietarios de bienes situados en jurisdicción de otras municipalidades de la Provincia de Buenos Aires.<sup>13</sup>

## **8) Principio de Equidad. Concepto.**

---

<sup>13</sup> CSJN Fallos: 132:402,18 -10-1920; CSJN Fallos 207:27, 07-04-1947; CSJN Fallos: 232:103, 29-02-1956, respectivamente.

Es un derivado del artículo 4° de la Constitución Nacional, que preceptúa que las contribuciones que imponga el congreso deben recaer en forma equitativa sobre la población. La equidad se haya ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no – confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.

Apunta Héctor Villegas (2009) citando a García Belsunce, que la equidad como principio trasciende el ordenamiento jurídico positivo, por ello es un concepto superior como el de justicia: “La equidad se confunde con la idea de justicia, y en tal carácter pasa a ser el fin del derecho”, enfatiza el autor esta idea al remarcar que “No basta que la norma se someta al principio de legalidad, sino que además ella debe ser justa para ser constitucional. En este sentido la equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo tributo irrazonable es injusto y, por lo tanto inconstitucional” (p. 276)

## **9) Control jurisdiccional. Concepto**

Es una de las herramientas jurídicas puesta en manos de los ciudadanos para prevenir la conculcación de sus derechos. De esta manera en principio, todos los actos, hechos u omisiones que provengan del estado e importen una ilegítima modificación a los derechos otorgados por la Constitución gozan de tutela judicial para restablecer la vigencia de ésta.

Al respecto se ha dicho que “en materia tributaria, la inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes” (Villegas, 2009, p. 281).

El diseño institucional argentino ha consagrado el sistema de control de constitucionalidad difuso, de modo que cualquier juez puede declarar la inconstitucionalidad de una norma. Actualmente, fallos de la Corte Suprema permiten que se declare de oficio, pero los efectos de esta declaración se restringen al caso concreto, es el Congreso de la Nación o las Legislatura Provinciales los órganos legitimados para adecuar la norma y de esa manera producir los efectos a la generalidad de los casos.

A modo de síntesis se exponen las notas características de cada uno de los principios en el siguiente cuadro:

Principios Constitucionales Tributarios	Concepto	Correlación
Principio de legalidad	Nace del artículo 19 de la Constitución Nacional, implica la previsión del hecho imponible en la norma jurídica tributaria con carácter expreso.	Es una manifestación del principio republicano de la división de poderes y se relaciona con el principio de razonabilidad en cuanto a la manera en que el Estado ejercita su poder.
Capacidad contributiva	Se refiere a la manifestación de riqueza del contribuyente, dicha circunstancia es un basamento empírico que actúa como parámetro objetivo para que la norma tributaria sea aplicable.	Es producto de una mixtura de los principios de igualdad y equidad.
Principio de generalidad	Alude a la universalidad en el cumplimiento de la ley. Todos deben pagar los tributos en la medida de su capacidad contributiva sin excepción.	Su correlato es el principio de igualdad, en virtud de la premisa que niega la existencia de los privilegios en el artículo 16 de la Constitución Nacional.
Principio de razonabilidad	Consiste en la limitación al poder estatal en virtud del cúmulo de derechos y obligaciones que se desprenden de la Constitución Nacional. Estos derechos y obligaciones posibilitan la construcción de un	La razonabilidad es necesaria para interpretar conceptos abstractos como el de igualdad y no confiscatoriedad.



	esquema racional al cual el Estado debe someterse y así tomar sus decisiones.	
Principio de no confiscatoriedad	Consiste en la negación a las pretensiones tributarias que en forma genérica o específica impliquen la absorción de una parte sustancial del patrimonio o la renta.	Está ligado al principio de razonabilidad y en ese sentido la Corte Suprema ha estimado un porcentaje para considerar confiscatorio un tributo.
Principio de Igualdad	No proviene de un molde aritmético, sino más bien postula considerar la situación teniendo en cuenta las circunstancias. El tratamiento igualitario puede ser tal a pesar de los diferentes contextos.	El principio de razonabilidad calibra este postulado.
Principio de Equidad	Supone la igualdad en abstracto. Es entendido como un principio de justicia universal.	Se relaciona con la igualdad y la razonabilidad. Un acto equitativo necesariamente debe aspirar a mantener indemne el principio de igualdad.
Control jurisdiccional	Consiste en el derecho a acudir al poder judicial para revisar la legalidad y razonabilidad de los actos estatales.	Íntimamente ligado al principio republicano de división de poderes.

### Conclusión

Bien se ha dicho en este apartado que los principios jurídicos de la tributación constituyen parte del derecho tributario así como los principios jurídicos a secas forman parte del derecho mismo. Es que, al decir de Osvaldo Casas (2003) los principios

jurídicos tributarios explican e informan las reglas particulares de la tributación, pues la legislación referida a cada uno de los tributos, hoy vigentes en el país, está ligada a un armazón interpretativo compuesto de cada uno de ellos.

El principio de razonabilidad es el hilo conductor de todos los demás principios, ya que consiste en el modo racional en que se exterioriza el derecho combatiendo las contradicciones lógicas o las arbitrariedades provenientes, por ejemplo, de intolerables privilegios o infaustas inequidades. Dicho principio actúa como una valla impenetrable que no puede ser permeable a las contradicciones lógicas o al activismo judicial, es decir al apartamiento inmotivado de la letra de la ley llevada a cabo por el juez. De este modo, por ejemplo, habrá de tenerse sumo cuidado con los criterios de selección o ponderación en la aplicación o construcción de las normas jurídicas tributarias, interviniendo en este plano tanto el juzgador como el legislador, porque a fin de cuentas es la validez de la ley misma la que se pone en juego permanentemente.

El último capítulo de esta humilde exposición versará, justamente, sobre la vinculación existente entre el principio jurídico tributario de no confiscatoriedad y la norma jurídica tributaria que crea el impuesto a la ganancia mínima presunta, en dicho abordaje no estará ausente el ya mencionado aglutinador de cada uno de estos principios, la razonabilidad.

## Capítulo Cuarto:

### La confiscatoriedad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

#### *Introducción*

Esta, sin dudas, es la parte medular de la investigación, finalmente ha llegado el momento de dar tratamiento específico a lo planteado en el problema investigativo: el impuesto a la ganancia mínima presunta es inconstitucional por el hecho de gravar la renta en base a una presunción iure et iure y exigir el pago del tributo a pesar de la existencia de pasivo o de utilidades nimias que no se configuran un resultado económico realmente favorable.

¿Qué es lo que debe considerarse confiscatorio y por qué el tributo mencionado es considerado como tal? Son los interrogantes que se tratarán de responder en esta parte de este Trabajo Final de Graduación. Todos los conceptos teóricos brindados desde el comienzo de estas páginas serán de suma importancia para llegar al fondo del problema. Principalmente la respuesta se compondrá del desglose del significado del principio de *no confiscatoriedad* y de la comprensión del mecanismo por el cual el legislador ha considerado idónea la vigencia del tributo en cuestión, o sea, se analizará cuál es la forma en que el impuesto a la ganancia mínima presunta es acorde al sistema constitucional.

Desde luego, se escudriñará cómo opera de la presunción iure et de iure de la que se hizo mención al comenzar estas líneas y se determinará cuál es el valor de una norma jurídica construida sin un sustento fáctico verificable y que además evidencia palmariamente perjuicios a los contribuyentes.

#### **1) El principio de no confiscatoriedad en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

La Corte Suprema viene sosteniendo a lo largo de los años, como bien se dijo en el capítulo anterior, que los tributos son confiscatorios cuando “absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta” (Manera de Fantin, 2010, p. 133). En palabras de la autora citada, lo realmente complicado es poder determinar cuantitativamente qué es una afectación sustancial. En este sentido la propia jurisprudencia tradicional del Alto Tribunal entiende que los tributos son confiscatorios cuando absorben más del 33% del capital o la renta, excluyendo de dicha doctrina a dos casos:

1) los impuestos indirectos salvo que se demuestre su no traslación y 2) los impuestos establecidos como instrumentos de regulación económica, como es el caso de los impuestos aduaneros a la importación, que pueden llegar a ser virtualmente prohibitivos a los efectos de proteger la industria nacional, ya que si el Estado, en ejercicio del poder de policía económica, puede prohibir la importación, también puede alcanzar el mismo objeto mediante el ejercicio del poder tributario en función extra-fiscal (Corti, 2010, p. 4).

A pesar de lo afirmado por la Corte, debe advertirse que el test de confiscatoriedad, por así decirlos, debe contemplar la estructura del hecho imponible y la naturaleza jurídica de los diferentes tributos, ya que como lo expresa Arístides Corti (2010) en el caso de los impuestos patrimoniales pueden plantearse serias objeciones, atiéndase a la cita:

En cuanto al tope del 33% del capital respecto de los impuestos patrimoniales, el tribunal cimero al emplear dicha expresión incurre en un exceso de énfasis ya que: a) acaso está pensando en el impuesto a la herencia, que no es un impuesto al capital sino a los incrementos patrimoniales, en definitiva ingresos en cabeza del contribuyente (el heredero o legatario) y b) ya que en materia de impuesto inmobiliario rural el excedente confiscatorio por encima del 33% se calcula sobre la renta presunta o potencial del campo y no sobre el valor de éste. Nótese que de admitirse el 33% sobre el capital, en pocos años éste devendría aniquilado en cabeza de su titular (primer año 33% de 100; segundo año 33% de 67; tercer año 33% de 44,89, cuarto año 33% de 30,07; quinto año 33% 20.14, con lo cual ya al quinto año el capital quedaría reducido a 13,49 y así en poco más reducido a cero) (Corti, 2010, p. 4).

Doctrinaria y jurisprudencialmente se ha definido a la confiscatoriedad de dos modos, existe una confiscatoriedad cuantitativa, “es decir cuando se supera según el criterio ya indicado por la Corte el 33% del capital o de la renta” (Casas, 2003, p. 342); mientras que la confiscatoriedad cualitativa se da cuando “sin un monto definido o tarifa tope, la aplicabilidad del tributo ocasiona la afectación sensible y grave de la propiedad o renta del contribuyente” (Casas, 2003, p. 343).

Respecto de este último modo de confiscatoriedad el autor de marras hace una disquisición al plantear una especie de confiscatoriedad “por el concurso tributario sobre el sujeto incidido” (p. 343). Plantea la posibilidad de que en ciertos casos las

exigencias tributarias de los diferentes niveles estatales, soportadas por el mismo sujeto configuren confiscatoriedad:

... in re “Martín Bosco Gómez Álzaga c/Provincia de Buenos Aires y otro<sup>14</sup>”, la parte actora cuestionaba los efectos concurrentes de distintos gravámenes sobre propiedades rurales ubicadas en la Provincia de Buenos Aires (nacionales, provinciales y municipales), brindando ocasión para que la Corte Suprema examinara el tema y en la sentencia reiterara su doctrina jurisprudencial en los siguientes términos: 1) para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o el capital; 2) debe considerarse la productividad posible del inmueble rural, su capacidad productiva potencial; 3) la comprobación del índice de productividad es siempre indispensable para compararlo con la carga fiscal; 4) la tacha de confiscatoriedad requiere una prueba concluyente a cargo del actor... (Casas, 2003, p. 344).

Esto último completa el espectro jurisprudencial en torno a la confiscatoriedad como antítesis del derecho de propiedad.

## **2) La relación del principio de no confiscatoriedad con el principio de razonabilidad.**

Luego de analizar cada uno de los principios en el capítulo anterior surge la necesidad de interrogar acerca de la posible vinculación entre la no confiscatoriedad y la razonabilidad como principios jurídicos tributarios, del examen de dicho principios puede darse una respuesta a la inquietud planteada aseverando que la mentada correlación se manifiesta en lo que se conoce como “la exigencia de intangibilidad del capital” como criterio para determinar si cuantitativamente un tributo es o no confiscatorio.

Se seguirá en esta parte del trabajo al profesor Sipsso (1991) quien explica diáfananamente en qué consiste el concepto dado en el párrafo anterior. Explica el catedrático que “la exigencia de mantener la intangibilidad del capital determina que no haya tributo constitucionalmente válido cuando no existan utilidades reales o potenciales” (p. 262). De acuerdo a esto puede decirse que el hecho de que un impuesto

---

<sup>14</sup> CSJN; “Martín Bosco Gómez Álzaga c/Provincia de Buenos Aires y otro” Fallos 322:3255; 21-12-1999

deba recaer sobre la renta y no sobre el capital, aparte de garantizar el aumento de riqueza de la hacienda pública, constituye una verdadera garantía protectoria del derecho de propiedad. Al respecto con absoluta convicción afirma el profesor Roberto Sippo (1991) que:

Sostener que el tributo puede recaer sobre el capital, más allá de la existencia de utilidades devengadas o de las que hubiere podido producir con una razonable explotación, y de que incluso la tasa del gravamen, por ejercicio fiscal, pueda llegar a un 33% del capital, implicaría una total conculcación del derecho de propiedad, tan enfáticamente protegido por la Constitución Nacional. Por esa vía, en menos de tres años el Estado se apropiaría sin indemnización alguna de toda la riqueza privada (Sippo, 1991, p. 263).

La afirmación de Sippo (1991) proviene del razonamiento de la Corte Suprema<sup>15</sup> sobre el desgaste de los recursos si se grava al capital con impuestos, dicho detrimento de los recursos invertidos se manifiesta en la reducción que potencialmente puede experimentar el capital y la posibilidad de no recuperación del mismo, por lo tanto aquel empresario que arriesgue fuertemente un capital se expondría a una erosión impositiva y con ello el panorama competitivo se desdibujaría a punto tal que en vez de contar con ganancias, más bien deberá elaborar una estrategia defensiva para mantener incólume su derecho de propiedad:

A nuestro juicio, el principio que enunciamos en este apartado es el criterio que con carácter general se puede extraer de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación. En ese sentido, dicho tribunal, con relación al impuesto a los réditos, expresó: “todo rédito obtenido ocasiona un relativo desmedro en el costo de lo invertido (capital-fuente), por lo cual resulta indispensable desintegrar el monto de aquél para tomar la porción necesaria con el fin de adosarla al capital para que éste no sufra mermas que con el tiempo y después de sucesivas producciones de renta, lo llevan a un desgaste o aniquilamiento (Sippo, 1991, p. 264).

Reafirmando su pensamiento el autor al referirse al impuesto a las ganancias menciona que “la ley debe autorizar la compensación de quebrantos que hubieran podido producirse en ejercicios anteriores, como forma de recomponer la fuente productora de rentas” (p. 264). Dicha afirmación es coincidente con lo planteado como

---

<sup>15</sup> C.S.J.N., “Cía. Minera Aguilar S.A. c. Gobierno de la Nación”; Fallos, 220-939, 03/08/1951.

hipótesis de investigación en el presente trabajo: se pretende demostrar la inconstitucionalidad de un tributo que avanza desmesuradamente sobre el derecho de propiedad de las empresas privadas. El hecho de que una presunción “iure et de iure” (presuposición de que existe capacidad contributiva por el sólo hecho de contar con un patrimonio destinado a una explotación comercial) sea la causa determinante a la hora de calcular el monto a pagar en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sin tener en cuenta las pérdidas o quebrantos de la actividad empresarial, puede generar situaciones de extrema injusticia y afectar sustancialmente el patrimonio del contribuyente violando el principio constitucional de no confiscatoriedad.

Así las cosas, debe decirse una vez más que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta pareciera ser uno de aquellos impuestos creados por el estado con el mero fin de recaudar, haciendo abuso de su potestad tributaria.

### **3) El concepto de propiedad y su vinculación con la no confiscatoriedad.**

Horacio García Belsunce (2001) plantea al principio de no confiscatoriedad como garantía del derecho de propiedad, expresa que “la no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa o explícita garantía constitucional, como lo son las de legalidad, de proporcionalidad, de equidad, de igualdad y de uniformidad” (p. 6). Sin embargo, la disposición del artículo 17 de la Constitución Nacional y el artículo 28 que constituye el límite de la relativización de los derechos constitucionales, permiten conceptualizarlo y por lo tanto aplicarlo en la práctica. La confiscación de bienes a la que alude el ya referido artículo 17 se refiere a una especie de pena prevista en el código correspondiente y no a la afectación que por vías que no sean penales pueda sufrir el ciudadano sobre su patrimonio.

Dicho esto, la cuestión será determinar cuándo un gravamen es confiscatorio, ya que no hay discusión doctrinaria ni jurisprudencial alguna que rechace la posibilidad de confiscatoriedad de los tributos. Dice García Belsunce (2001) citando a Linares Quintana que “El eje en torno del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema, con respecto a la confiscatoriedad de las contribuciones, es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable” (García Belsunce, 2001, p. 6).

La autora Telerman de Wurcel (2003) señala que existe coincidencia en la doctrina respecto del significado constitucional de propiedad, abarcando dicho concepto

tanto las cosas materiales como las inmateriales, en definitiva “comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad” (p. 96). Más allá de lo dicho debe dejarse en claro que ni si quiera el derecho de propiedad es absoluto, pues la propia Carta Magna se encarga de mencionar que los derechos admiten reglamentación por medio de la ley para su ejercicio.

De lo dicho se desprende que el derecho de propiedad es garantizado también a través de la acción del principio de no confiscatoriedad, así pues, la propiedad no deberá sufrir un detrimento superlativo, siendo en todo caso razonable soportar las cargas del estado en la medida en que puedan ejercerse los demás derechos, entre ellos el de propiedad, sin ningún tipo de restricción.

#### **4) El modo en que el impuesto a la ganancia mínima presunta es confiscatorio.**

*4.1) El fallo “Hermitage” y el fallo “Perfil” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.*

El fallo de la Corte Suprema “Hermitage”<sup>16</sup> del que se hizo referencia al comenzar la exposición, declara la inconstitucionalidad del tributo, analiza la cuestión de la confiscatoriedad y declara que el impuesto grava la renta, a pesar de que el voto en disidencia sostiene que grava el patrimonio:

Dice el voto de la mayoría que la ley que crea el tributo adopta un criterio equivocado por cuanto eleva una presunción con carácter absoluto, denegando la posibilidad de probar una situación disvaliosa para el contribuyente:

El art. 6 de la Ley 25.063 que establece el impuesto a la ganancia mínima presunta, en cuanto intenta captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presume en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario, es constitucionalmente inválido en su aplicación al caso, en el cual la actora demostró sobre la base de la pericia contable —no objetada por las partes—, que sus resultados arrojan pérdidas (Del voto de la mayoría)

---

<sup>16</sup> C.S.J.N “Hermitage S.A c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”, L.L. 2010-8-172



El legislador, a través del art. 6 de la Ley 25.063, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria, contempló en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario, lo cual resulta inconstitucional, pues no tuvo en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir las explotaciones diversas, y supuso que, en todos los casos, se obtendrá una renta equivalente al 1% del valor de éstos, sin dar fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley, razón por la cual la iniquidad de esta clase de previsión se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido (Del voto de la mayoría)

El voto de la mayoría, como puede apreciarse resalta el principio de capacidad contributiva y cuestiona el hecho de que la ley no tuvo en miras las diversas modalidades bajo las cuales una explotación comercial puede funcionar.

El fallo deja abierta la posibilidad de discutir la cuestión de la confiscatoriedad en el caso de configurarse un supuesto de hecho como el planteado en el problema de investigación, la Corte no ahondó en la cuestión debido a que no quedó acreditado por parte de la actora un detrimento sustancial de su patrimonio a causa de realizar los pagos del impuesto.

De los razonamientos manifestados en los puntos anteriores se desprende la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta que otorgando relevancia a una presunción avanza contra la intangibilidad del capital al exigir el tributo por más de que la actividad empresaria esté arrojando pérdidas o se encuentre en proceso preventivo o de quiebra. Luis Omar Fernández (2011) comparte lo dicho al manifestar que:

Las técnicas presuntivas utilizadas al establecer el tributo, por su propia naturaleza, están siempre más o menos alejadas de la capacidad contributiva real de los sujetos; esta distancia depende de la medida en que los indicios objetivos que se toman como base imponible, difieren de la realidad de aquella; es su extremo, esta técnica puede crear impuestos que no alcancen capacidad tributaria alguna sino que, simplemente, utilicen indicios legales desconectados de toda manifestación económica real. La doctrina desde antiguo ha advertido sobre el uso de estos instrumentos en materia tributaria y sus implicancias constitucionales (Fernández, 2011, p. 2).

Además expone críticas agudas formuladas antes de la sanción del tributo, contestando la pregunta de investigación formulada al comienzo de este trabajo:

Desde el momento en que se conociera el proyecto de ley, las críticas más importantes al tributo, se han referido a los aspectos anteriores y al hecho de que, al tomar como base imponible los activos, sin considerar la existencia de pasivos, no se cumple el principio de equidad horizontal por el cual dos sujetos con el mismo patrimonio neto deben pagar el mismo impuesto; en este tributo, cuando difieran las formas de financiación del activo, quien tenga aportes de terceros tendrá proporcionalmente que pagar un impuesto mayor que quien se financie con fondos propios (Fernández, 2011, p. 3).

Los mismos razonamientos jurídicos del fallo “Hermitage” se hacen presentes en el caso “Diario Perfil c. AFIP” del año dos mil catorce. El Alto Tribunal de la Nación reiteró la doctrina sobre la inconstitucionalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en este decisorio en virtud de la falta de adecuación de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al precedente y su obstinada posición acerca de la patrimonialidad de dicho tributo.

La Corte mayoritariamente ordenó a la Administración Federal de Ingresos Públicos la devolución de las sumas dinerarias efectuadas en concepto de anticipos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en orden a los siguientes fundamentos<sup>17</sup>:

Que, en efecto, en el caso en examen el aludido apartamiento resulta ostensible pues la cámara, en su nuevo pronunciamiento, pese a que dijo seguir el criterio del precedente “Hermitage” (Fallos: 333:993), reiteró, en realidad, la misma interpretación de las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta que había sostenido en su primera sentencia, y que había sido revocada por esta Corte, precisamente, por no adecuarse a la doctrina del citado precedente.

Que en el caso “Hermitage”, la Corte tuvo en cuenta, en síntesis, que el mencionado tributo se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima — inferida por la existencia o mantenimiento de activos— y destacó que “la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido” (consid.

---

<sup>17</sup> La reproducción de algunos párrafos textuales del fallo “Perfil” se hace necesaria debido a la claridad conceptual y didáctica con la que es abordado. El autor de este Trabajo Final de Graduación ha seleccionado cuidadosamente cada uno de los considerandos de dicho fallo.

15), por lo cual, ante la demostración de que los resultados de la sociedad actora habían arrojado pérdidas, concluyó que, en tales condiciones, “el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso” (consid. 16).

Que, como se observa, la doctrina que surge de ese precedente no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley —o que no tengan capacidad para hacerlo— sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió. Cabe concluir entonces que el pronunciamiento dictado por la cámara a fs. 442/445 vta., pese a que dice seguir el criterio de “Hermitage”, en realidad se aparta de éste y, por ende, de lo dispuesto por el tribunal a fs. 430, motivo por el cual debe ser revocado.

Que, sentado lo que antecede, y considerando el prolongado tiempo transcurrido desde que se inició este juicio (conf. cargo obrante a fs. 20 vta.), y que la Corte ya ha dictado sentencia en esta causa en el año 2010, el tribunal considera pertinente resolver sobre el fondo del asunto, según lo autoriza el art. 16, parte 2ª, de la ley 48.

Que, a tal fin, cabe destacar que de la documentación obrante a fs. 32/178 surge que Diario Perfil S.A. registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/09), y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1998 (conf. especialmente los informes de fs. 32/74 y 75/131 y la copia del certificado obrante a fs. 146).

Tales elementos —no desvirtuados por otras pruebas ni rebatidos por la contraria que se limitó a desconocerlos en forma genérica (confr. fs. 283) — resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso “Hermitage”, que “...aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”.

Comenta Chiazza (2014) que el caso “Diario Perfil c. AFIP” revela la irracionalidad de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, al rechazar la doctrina sentada por la Corte en “Hermitage” a pesar de que la misma se había expedido sobre la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta considerándolo un tributo que grava la renta en la misma causa, ordenando el reenvío para una nueva sentencia:

El 30 de Noviembre de 2010 la CSJN, luego de resolver un recurso extraordinario revocando lo resuelto por la sala IV de la Cámara Cont. Adm. Fed., ordenó dictar un nuevo fallo en línea con lo resuelto en “Hermitage”. No obstante, una nueva sala IV de la Cámara no lo hizo, dictó un nuevo fallo, en abril de 2011, pero con el mismo

criterio que el anterior ya revocado por la Corte. Dado ello, la actora interpuso un nuevo recurso que fue rechazado por la sala IV de la Cámara por la fundamental y trascendental razón de que el escrito excedía, nada más y nada menos, que el máximo de renglones autorizados a tal efecto. En el contexto del caso “Diario Perfil” había un impresionante “combo” integrado por: (i) una decisión de la Corte Suprema que revocó la primera sentencia y ordenó dictar una nueva sentencia con la doctrina “Hermitage”; (ii) la orden de sustanciar el recurso extraordinario, primero, y la concesión del recurso después. A los ojos de cualquier persona no familiarizada con las actuaciones judiciales, la exigencia de la cantidad de renglones en tal contexto es, cuanto menos, ridícula (Chiazza, 2014, p. 2)

En definitiva, el decisorio comentado no hace más que confirmar la postura sobre la no patrimonialidad del tributo y de ese modo ratificar la inconstitucionalidad del tributo al no contemplar las pérdidas y quebrantos de la actividad empresarial alcanzada por el impuesto. Además de esto, el fallo constituye un antecedente de la obligatoriedad de lo decidido por el Tribunal Máximo de la Nación en los casos como éste donde con anterioridad y sobre el mismo objeto, causa y sujetos del expediente ha habido un pronunciamiento que no es una sugerencia del tribunal a quien al tribunal a quo, sino una orden, dado que de otra manera no tendría ningún sentido la existencia de la Corte como intérprete final del derecho en la República. Sobre esto último ha dicho Chiazza (2014):

La Corte intervino en el caso y ordenó, ni más ni menos, dictar un fallo de acuerdo a su doctrina. Ya no se trata de la postura de la Corte en casos similares, sino de la postura de la Corte en el caso concreto. Si el Máximo Tribunal ordenó dictar sentencia conforme a su doctrina: ¿existe margen para que un tribunal inferior no cumpla con ello? Si la respuesta fuera afirmativa, entonces lo resuelto por la Corte no sería una orden sino una mera sugerencia, ¿cuál es entonces el sentido concreto de su intervención?

A pesar de que este último ribete del fallo Diario Perfil no se vincula directamente con el tema de investigación, se ha creído necesario mencionarlo por la trascendencia procesal que lleva ínsito.

*4.2) Discusión doctrinaria en torno a la naturaleza jurídica del impuesto: el voto en disidencia del fallo “Hermitage”.*

Como ha sido señalado en el capítulo segundo de este Trabajo Final de Graduación, los doctrinarios Gebhardt y Litvak (1999) sostienen que este tributo es un impuesto que grava la renta. No está demás reiterar lo que *ut supra* se dijo al respecto: “La renta presunta definida por un porcentaje de los activos empresariales es una forma de medición inmediata de la capacidad contributiva. Tratándose de un impuesto a la renta, su posibilidad de traslación es difícil” (p. 111) . Esta postura es la que sigue el voto mayoritario en la causa “Hermitage”, los magistrados han entendido que no se trata de un impuesto que considera a los activos en un plano abstracto, la capacidad contributiva mide la renta que generará la actividad a futuro pero no debe valorarse como una certeza, es decir considerando al impuesto como patrimonial.

No obstante lo dicho, el voto en disidencia en “Hermitage” adopta la línea discursiva de Villegas (2009) al manifestar que se trata de un impuesto patrimonial y directo debido a que su objetivo es alcanzar los actos empresariales:

El propio art. 1º, al definir el hecho imponible estatuye que el impuesto se determina sobre la base de los activos valuados en la forma que indica la ley, pero ninguna consideración se hace sobre los procedimientos mediante los cuales se torna presumible que un contribuyente obtuvo una cierta ganancia. Si se hubiera tratado realmente de gravar un rendimiento presunto mediante un procedimiento mínimamente razonable, el impuesto sería indirecto. Pero, como lo relativo a la presunción es una ficción, cabe concluir que se trata de un impuesto directo por cuanto existe una exteriorización tangible de la capacidad contributiva (los activos), que es la tenida en cuenta por el legislador (Villegas, 2009, p. 763).

El voto en disidencia del fallo en cuestión parece coincidir con la postura del doctrinario cordobés al resaltar que no necesariamente la renta presunta que puedan generar los activos es idónea para evidenciar la capacidad contributiva, también lo es el sólo hecho de contar con los activos sin tener en cuenta la renta:

. Tales activos constituyen una manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos del Estado, sobre la cual el legislador —según su criterio o valoración— puede válidamente imponer un tributo. En tal sentido, no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no transgrede los límites constitucionalmente admisibles y, en particular,

no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad (Considerando 8° de la minoría).

*4.3) La irrazonabilidad de la presunción iure et de iure que consagra el tributo y su afectación al derecho de propiedad: la confiscatoriedad.*

La violación al principio de no confiscatoriedad se configura desde el momento en que el sujeto obligado al pago del tributo advierte que la ganancia presumida no existe y por ende se torna irrazonable por ser incausada la obligación tributaria, operando así la absorción de una parte sustancial de la propiedad, ya que quien vende máquinas o inmuebles para pagar el impuesto está afectando la intangibilidad del capital, garantía del derecho de propiedad.

En este sentido se pronunció la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, al argumentar sobre la situación del impuesto de marras en la instancia anterior al fallo “Hermitage” de la Corte Suprema: “la garantía de la razonabilidad en el complejo mundo tributario podría tornarse utópica si con una discrecionalidad que roza la arbitrariedad se conciben tributos que desestiman por presunciones la acreditación de la falta de capacidad contributiva del sujeto poseedor de un determinado patrimonio”. De ello puede inferirse que se torna irrazonable la situación de una empresa que arroje resultados negativos e igualmente se le exijan los montos correspondientes al tributo en virtud de un supuesto de ganancia mínima, el impuesto la expondría, en el peor de los casos, se reitera nuevamente, a la afectación de la garantía de la intangibilidad del capital si el pasivo de la empresa resulta ser muy elevado, esto sería un claro ejemplo de por qué el impuesto a las ganancia mínima presunta es confiscatorio y al mismo tiempo contesta a la pregunta de investigación.

Por último debe decirse parafraseando el fallo “Hermitage” que la irrazonabilidad y por lo tanto la confiscatoriedad del tributo se en el hecho de sostener la validez de una presunción iuris et de iure que es descalificada por la fuerza de la realidad cada vez que existen pérdidas o falta de percepción de utilidades efectivas por parte del establecimiento empresarial. Más allá de que concretamente el fallo no hable de confiscatoriedad, el decisorio reconoce la configuración de una absorción sustancial del patrimonio si se considera al impuesto como un tributo de índole patrimonial.

*Conclusión*

La capacidad contributiva como principio que indica la cantidad que un sujeto debe tributar con fundamento en su riqueza ha sido la punta del iceberg para sostener la confiscatoriedad del impuesto a la ganancia mínima presunta en determinados casos, ya que de ésta podrá obtenerse un parámetro que indique el quantum de razonabilidad a la hora de determinar si existen quebrantos o pérdidas con la magnitud suficiente como para evidenciar un real detrimento en el derecho de propiedad del contribuyente que configure la confiscatoriedad.

Más allá de los criterios señalados por la Corte Suprema acerca del momento, porcentualmente hablando, a partir del cual se debe hablar de confiscatoriedad, no es descabellado sostener que, siguiendo con la línea argumentativa del caso “Hermitage”, decisorio judicial que descalificó una presunción iure et de iure, la configuración de lo confiscatorio se produce aún por debajo del criterio sentando del 33% si efectivamente puede probarse (en el caso citado se probó la inexistencia de ganancia mínima) que existe una alteración sustancial al patrimonio.

Con todo, una vez más se afirmará que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad al consagrar una presunción iure et iure que no contempla la posibilidad de pérdidas y que se desentiende de las utilidades efectivas de la actividad empresaria a la hora de exigir su pago, pues dichas circunstancias son suficientes como para conculcar significativamente el derecho de propiedad.

## **CONCLUSIÓN FINAL**

El impuesto a la ganancia mínima presunta es ante todo un impuesto a la renta como lo sostiene la doctrina mayoritaria y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, afirmar lo contrario llevaría a anular la voluntad del legislador y atentaría contra las actividades empresariales que a pesar de los quebrantos, pérdidas y disminución de utilidades, es decir, a pesar de no computar ganancia mínima efectiva, estarían obligados injustamente a su pago. Como bien se ha manifestado a lo largo de este Trabajo Final de Graduación, este tributo nació para evitar los capitales ociosos y fomentar la actividad económica, pero más allá de estos fines prácticos, no debe dejar de tenerse en cuenta que a veces el diseño de políticas de cualquier especie, en este caso tributaria, conculca derechos en forma grave.

En virtud de los principios jurídicos de la tributación, aquellos que constituyen parte del derecho tributario así como los principios jurídicos a secas forman parte del derecho mismo, se pueden explicar las reglas particulares con que ha de ser interpretado el derecho tributario en su conjunto, de hecho la hipótesis investigativa que dio origen a este escrito ha sido confirmada en virtud de la interpretación efectuada conforme al principio de razonabilidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Ahora bien, la capacidad contributiva como principio que indica la cantidad que un sujeto debe tributar con fundamento en su riqueza ha sido la punta del iceberg para sostener la confiscatoriedad del impuesto a la ganancia mínima presunta en determinados casos, ya que de ésta podrá obtenerse un parámetro que indique el quantum de razonabilidad a la hora de determinar si existen quebrantos o pérdidas con la magnitud suficiente como para evidenciar un real detrimento en el derecho de propiedad del contribuyente que configure la confiscatoriedad.

Más allá de los criterios señalados por la Corte Suprema acerca del momento, porcentualmente hablando, a partir del cual se debe hablar de confiscatoriedad, no es descabellado sostener que, siguiendo con la línea argumentativa del caso “Hermitage”, decisorio judicial que descalificó una presunción iure et de iure, la configuración de lo confiscatorio se produce aún por debajo del criterio sentando del 33% si efectivamente puede probarse (en el caso citado se probó la inexistencia de ganancia mínima) que existe una alteración sustancial al patrimonio.

Con todo, una vez más se afirmará que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad al consagrar una



presunción iure et iure que no contempla la posibilidad de pérdidas y que se desentiende de las utilidades efectivas de la actividad empresaria a la hora de exigir su pago, pues dichas circunstancias son suficientes como para conculcar significativamente el derecho de propiedad.

En definitiva, en buena hora, el diseño pergeñado por este gravamen ha sido desvirtuado, pues desde el primer momento, al consagrar una presunción absoluta desatendió un hecho económico muy importante: ¿hasta qué punto el empresario (sujeto escogido por el legislador como protagonista de la obligación tributaria) puede soportar un tributo que grave los activos por el sólo hecho de su potencialidad productora de riquezas sin obtener ganancias mínimas?

Por fortuna hoy es una certeza que el impuesto es un impuesto a la renta y que si no existen ganancias mínimas, las cuales la ley presume, el contribuyente puede probarlo. Lo cual significa lisa y llanamente que a partir del año 2010, fecha en la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en la causa “Hermitage”, la presunción contenida en el artículo 1º de la ley nacional 25.063 es una presunción iuris tantum, de no sostenerse esto el impuesto se vuelve irrazonable y confiscatorio en determinados casos.

## **BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

### *Doctrina*

- Alberdi, J. B. (2002). Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina. Buenos Aires: Librería Histórica S.R.L.
- Almada, L. M., & Matich, C. C. (2008). Bienes situados en el país pertenecientes a residentes en el exterior. Su tratamiento en los impuestos sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta. Recuperado el 16 de 04 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/1517/2008>
- Alvear, C. S. (2011). El principio de no confiscatoriedad en el ámbito tributario: su contenido a través de la jurisprudencia nacional e internacional. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de [http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2011/29/29\\_71a110\\_elprincipio.pdf](http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2011/29/29_71a110_elprincipio.pdf)
- Ansorey, R. O. (2003). El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero. En H. A. García Belsunce, Tratado de Tributación (Vol. 1, págs. 25-47). Buenos Aires: Astrea.
- Anzoátegui, T., & Martiré, E. (1967). Manual de Historia de las Instituciones Argentinas. Buenos Aires: La Ley.
- Araguas Galcera, I. (02 de 05 de 2011). El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española. Recuperado el 02 de 05 de 2015, de <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcera.pdf>
- Areco, J. S. (1991). Inconstitucionalidad de impuestos excesivos y superpuestos sobre la explotación agropecuaria. Recuperado el 02 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/2543/2001>
- Bach, J. R. (1975). Enciclopedia de Contabilidad, Economía, Finanzas y Dirección de Empresas. Buenos Aires: Ediciones Bach SRL.

- Bertazza, H. J. (1999). Introducción general y presentación de los temas. En Errepar, Reforma Tributaria del 99´ (págs. 3-13). Buenos Aires: Errepar.
- Bidart Campos, G. J. (2008). Manual de la Constitución Reformada. Buenos Aires: Ediar.
- Bulit Goñi, E. G. (2001). Algo más sobre confiscatoriedad tributaria global. A propósito de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Recuperado el 04 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/7655/2001>
- Casas, J. O. (2003). Principios jurídicos de la tributación. En H. A. García Belsunce, Tratado de tributación (págs. 219-255). Buenos Aires: Astrea.
- Catinot, S. G. (2008). Liquidación de Ganancias, Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta. Algunas consideraciones para el período fiscal 2007. Recuperado el 31 de 04 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/1341/2008>
- Celdeiro, E. C., & Imirizaldu, J. J. (2014). Impuesto sobre bienes personales y a la ganancia mínima presunta. Explicación y comentarios. Buenos Aires: Errepar.
- Chiazza, I. G. (2015). Inconstitucionalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Afianzamiento de la Justicia y Rol de la Corte. La Ley, 78(156), 1-3.
- Copi, I. M. (2010). Introducción a la lógica. Buenos Aires, Argentina: Eudeba.
- Corti, A. H. (2010). La actual jurisprudencia tributaria de la Corte Nacional. Recuperado el 04 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/890/2010>
- D'Agostino, H. M. (2012). Impuestos. Ganancia Mínima Presunta. Buenos Aires: Errepar.

- D’Agostino, J. R. (12 de 2009). El fallo "Candy S.A." y la confiscatoriedad del impuesto a la ganancia mínima presunta. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/4379/2009>
- Espeche, S. (2004). Traslación y confiscatoriedad en los impuestos indirectos. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/477/2004>
- Fernández, L. O. (2009). El ajuste por inflación después del fallo Candy S.A. Recuperado el 08 de 04 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/2554/2009>
- Fernández, L. O. (2011). Comentario al Fallo Hermitage. Recuperado el 04 de 05 de 2015, de <http://losalierisdejarach.com.ar/alumnos/impuesto-a-las-ganancias-2/comentario-al-fallo-hermitage/>
- García Belsunce, H. A. (1982). Temas de derecho tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- García Belsunce, H. A. (2001). Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación. Recuperado el 04 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/18753/2001>
- García Vizcaino, C. (2005). Manual de Derecho Tributario (Vol. 1). Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Gebhardt, J. (1999). El impuesto a la ganancia mínima presunta y las modificaciones al impuesto sobre los bienes personales. En Errepar, Reforma Tributaria del 99’ (págs. 185-238). Buenos Aires: Errepar.
- Gebhardt, J., & Litvak, J. D. (1999). El impuesto a la ganancia mínima presunta. Buenos Aires: Errepar.
- Gebhardt, J. (2013). Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Buenos Aires: Errepar.

- Giuliani Fonrouge, C. M. (1987). Derecho Financiero (Vol. 1). Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1987). Derecho Financiero (Vol. 2). Buenos Aires: Depalma.
- Haro, R. (1987). Constitución, gobierno y democracia. Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba.
- Jarach, D. (1980). Curso de Derecho Tributario. Buenos Aires: Cima.
- Jarach, D. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario (2º ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- López, A. N. (2008). La "tablita Machinea" y su posible confiscatoriedad. Recuperado el 05 de 04 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/1821/2008>
- Lozano, L. F., & Bayle, J. P. (2009). Consecuencias actuales del precedente Candy S.A de la CSJN. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/2734/2009>
- Manera de Fantini, G. R. (2010). Principios de Derecho Constitucional Tributario. Córdoba: Alveroni.
- Moisset de Espanés, L. (1992). Curso de Obligaciones. Córdoba: Advocatus.
- Moreso, J. J. (2010). Conflictos entre derechos constitucionales y maneras de resolverlos. Arbor, 186(745), 821-832.
- Nieva Conejos, M. I. (2008). Base constitucional del sistema tributario argentino. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/890/2008>
- Nino, C. S. (2002). Fundamentos de Derecho Constitucional. Buenos Aires, Argentina: Astrea.

- Ortiz Pellegrini, M. A. (1994). *Nociones de Historia del Derecho Argentino*. Córdoba: Lerner.
- Pizarro, R. D., & Vallespinos, C. G. (1999). *Instituciones de Derecho Privado Obligaciones*. Buenos Aires: Hammurabi.
- Ricciardi, S. (2011). *El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y la justicia cautelar*. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de <http://todosobrelacorte.com/2011/10/24/sebastian-ricciardi-lima-el-impuesto-a-la-ganancia-minima-presunta-y-la-justicia-cautelar-i/>
- Rodríguez, M. D., & Caranta, M. R. (2010). *Análisis del fallo sobre la inconstitucionalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*. Recuperado el 02 de 05 de 2015, de <http://www.cronista.com/impresageneral/Analisis-del-fallo-sobre-la-inconstitucionalidad-del-Impuesto-a-la-Ganancia-Minima-Presunta-20100809-0005.html>
- Sainz de Bujanda, F. (1985). *Sistema de Derecho Financiero (Vol. 1)*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Schindel, Á. (2003). *Concepto y Especies de Tributos*. En H. A. García Belsunce, *Tratado de Tributación (Vol. 1, págs. 565-569)*. Buenos Aires: Astrea.
- Spisso, R. R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Spisso, R. R. (2010). *Inconstitucionalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*. *La Ley*, D(340), 55. Obtenido de <http://www.laleyonline.com.ar/AR/DOC/>
- Tarsitano, A. (2003). *Interpretación de la ley tributaria*. En H. A. García Belsunce, *Tratado de Tributación (Vol. 1, págs. 411-517)*. Buenos Aires: Astrea.
- Telerman de Wurcel, G. L. (2003). *Principios constitucionales del derecho tributario*. En H. A. García Belsunce, *Tratado de tributación (Vol. T1 V2, págs. 97-105)*. Buenos Aires: Astrea.

- Universidad Nacional de Córdoba. (20 de 03 de 2012). El principio de no confiscatoriedad. Recuperado el 03 de 05 de 2015, de [aulavirtual.derecho.proed.unc.edu.ar/.../NO\\_CONFISCATORIEDAD.doc...](http://aulavirtual.derecho.proed.unc.edu.ar/.../NO_CONFISCATORIEDAD.doc...)
- Valdés Costa, R. (1996). Curso de derecho tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. B. (2009). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (9° ed.). Buenos Aires: Astrea.
- Yuni, J. A., & Urbano, C. A. (2006). Técnicas para investigar y formular proyectos de investigación (Vol. 2). Córdoba, Argentina: Brujas.

#### *Jurisprudencia*

- CSJN, “Don Ignacio Unanue y otros c/Municipalidad de Capital”, Fallos 138:332 (1923)
- CSJN, Fallos, 257:145
- CSJN Fallos, 220:928
- CSJN Fallos, 222:308
- CSJN “Hermitage S.A c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”, L.L. 2010-8-172
- CSJN “Diario Perfil S.A. c. AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva”. L.L. 14-4- 201 (2014)
- CSJN “Transporte 9 de Julio”, L.L. On Line AR/JUR/7831/2008
- CSJN “Georgalos Hnos. S.A.I.C.A” 20/02/2001

- CNACAF, Sala IV. Gipsy Traslados Marinos S.R.L, 06/12/2007, [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)
- CNACAF, Sala V, “Lindberg Argentina S.A”, 17/09/200, [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar).
- TFN, Sala B, “Gutiérrez y Belinsky S.A.C.I.A” 12/07/2004, [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar).
- TFN, Sala C, “Ecoagro S.A” 11/08/2011.

#### *Legislación*

- Constitución de la Nación Argentina
- Código Civil de la República Argentina. Ley n° 340
- Ley Nacional N° 20.628. Impuesto a las ganancias
- Ley Nacional N° 25.063. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
- Ley Nacional N° 26.545. Prórroga del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta



## FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

### AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO A LA UNIVERIDAD SIGLO 21

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

<b>Autor-tesista</b> <i>(apellido/s y nombres completos)</i>	Weissbein, Nicolás
<b>DNI</b> <i>(del autor-tesista)</i>	35.108.724
<b>Título y subtítulo</b> <i>(completos de la tesis)</i>	“La confiscatoriedad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”
<b>Correo electrónico</b> <i>(del autor-tesista)</i>	nico_w12@hotmail.com
<b>Unidad Académica</b> <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21
<b>Datos de edición:</b>  <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

<b>Texto completo de la Tesis</b> <i>(Marcar SI/NO)<sup>[1]</sup></i>	SI
<b>Publicación parcial</b> <i>(Informar que capítulos se publicarán)</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

**Lugar y fecha:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Firma autor-tesista

\_\_\_\_\_

Aclaración autor-tesista

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:

\_\_\_\_\_certifica

que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

\_\_\_\_\_

Firma Autoridad

\_\_\_\_\_

Aclaración Autoridad

**Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado**

[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.