



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesis de Belgrano

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Carrera de Abogacía

Constitucionalidad del IGMP. Los puntos de
conflicto del Impuesto a la Ganancia Mínima
Presunta, a la luz de las interpretaciones
jurisprudenciales.

N° 538

Florencia Salviccio

Tutor: Dr. Harry Schurig

Departamento de Investigaciones
2012

Universidad de Belgrano
Zabala 1837 (C1426DQ6)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533
e-mail: invest@ub.edu.ar
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>

Indice

1. Plan de Trabajo – Hipótesis.....	5
2. Régimen Fiscal Actual.....	5
2.1. Análisis del art. 4 de la Constitución Nacional.....	5
2.2. Recursos Tributarios.....	5
2.3. Poder Tributario.....	6
2.4. Principios que regulan la potestad tributaria.....	6
2.5. Control Jurisdiccional.....	8
3. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	8
3.1. Antecedentes.....	8
3.2. Pactos Fiscales.....	9
3.3. Ley 25.063.....	9
3.4. Posiciones sobre esta forma de imposición.....	9
3.4.1. Los argumentos de los impulsores de la ganancia presunta:.....	9
3.4.2. Los argumentos en contrario:.....	9
3.5. Experiencias de otros países.....	10
3.5.1. EE. UU.....	10
3.5.2. México.....	10
3.6. Características del tributo.....	10
3.7. Hecho Imponible.....	10
3.8. Sujetos.....	10
3.9. Base Imponible.....	11
3.10. Computo del Impuesto a las Ganancias como pago a cuenta.....	11
3.11. Importancia de la Recaudación.....	11
4. Antecedentes Parlamentarios.....	11
4.1. Cámara de Diputados.....	11
4.1.1. Exposición del Proyecto.....	11
4.1.2. Criticas al proyecto.....	12
4.2. Cámara de Senadores.....	13
4.2.1. Exposición del Proyecto.....	13
4.2.2. Criticas al proyecto.....	14
5. Constitucionalidad – Puntos de Conflicto.....	14
5.1. El problema de la base presunta.....	14
5.2. El problema de la naturaleza.....	15
5.3. El problema de la capacidad contributiva.....	16
6. Constitucionalidad – Análisis Jurisprudencial de los Puntos de Conflicto.....	17
6.1. Antes del pronunciamiento de la CSJN.....	17
6.2. “Hermitage”.....	20
6.3. Panorama Actual.....	21
7. Conclusiones.....	23
Trabajos citados.....	24
Bibliografía Consultada.....	24
Apéndices.....	25
I. Art. 2º - Son sujetos pasivos del impuesto:.....	25
II. Tablas de Recaudación.....	26

Plan de Trabajo – Hipótesis

El objetivo de este trabajo es, dentro del derecho tributario, analizar el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Haciendo foco en sus puntos de conflictos: La base presunta, La naturaleza del Tributo y la Capacidad Contributiva. La constitucionalidad depende de las combinaciones de estos 3 “problemas”: 1. Si la base presunta resulta razonable o irrazonable, 2. Si se considera que es un tributo a la renta o al patrimonio y 3. Si se estima que la capacidad contributiva puede conformarse aun cuando no haya ganancias. Avanzados en el tema, confrontaremos estos puntos con la Jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Federal y con el Fallo “Hermitage”, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la Inconstitucionalidad del Impuesto, seguidamente haremos breve reseña de como se siguieron manejando los Tribunales luego de la tacha del Tribunal Supremo. Habiendo profundizado estos puntos estaremos en condiciones de resolver nuestro interrogante ¿Es en todos los casos inconstitucional el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta?

Régimen Fiscal Actual

Es diseñado por la Constitución Nacional y “[...] tiene por finalidad aportar medios altesoro público” (García Vizcaino, Manual de Derecho Tributario 1999, 44) se halla disperso en varios de sus artículos. Individualiza los recursos del tesoro nacional, regula la circulación interior de los bienes, establece las competencias del Congreso y del Poder Ejecutivo en materia de presupuesto, cuenta de inversión, banca, moneda y subsidios a las provincias.

2.1. Análisis del art. 4 de la Constitución Nacional

El artículo 4 de la Constitución Nacional establece lo siguiente: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

Manifiesta cuales son las fuentes de financiamiento con las que cuenta el Gobierno Nacional para cumplir los objetivos fijados en la misma Constitución.

Estos recursos pueden clasificarse en tributarios y no tributarios. Los primeros se perciben regularmente y responden a las necesidades ordinarias (derechos de aduana, disposición de tierras fiscales y contribuciones indirectas), mientras que los no tributarios son los utilizados por excepción para situaciones de emergencias como empréstitos y operaciones de crédito decretadas por el congreso y las contribuciones directas, que atacan a la manifestación inmediata de riqueza.

2.2. Recursos Tributarios

Para cubrir los gastos emergentes de las necesidades públicas, el Estado precisa elementos económicos. Los medios económicos que tienen como fin cubrir los gastos públicos se denominan “Recursos Públicos” o “Ingresos Públicos”. Atendiendo a un concepto amplio de ingresos caben todos los ingresos que obtenga el Estado, como titular del dominio, como beneficiario de la confianza pública y como en ejercicio de su poder de imperio. Estas son las tres ramas en las que se encuentran divididos los ingresos públicos. Recursos patrimoniales, empréstitos y tributos.

Los ingresos originarios son los que produce el Estado desarrollando una actividad comercial o industrial y los que se originan en la confianza de los particulares depositan en el crédito del Estado. Lamentablemente las empresas públicas no generan los recursos suficientes (cuando no generan déficits) y obligan al Tesoro a buscar otros recursos. Es por eso que los ingresos que mantienen el equilibrio del Tesoro son los que el Estado obtiene en ejercicio de su poder de imperio, de la coacción, detrayendo parte de la fortuna de los particulares en forma de tributos. (Mordeglia; Albacete; Damarco; Fernandez de la Puente; Galli; Navarro; Torres 1986, 175)

En palabras de García Vizcaíno Catalina “Tributo es toda prestación obligacional en dinero en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio”. (García Vizcaino, Manual de Derecho Tributario) También definida como la detracción de parte de la riqueza de los particulares que es exigida en su favor por el Estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de lograr el bienestar general. Se clasifican en: Tasas, Impuestos y Contribuciones.

El primero en hacer un desarrollo doctrinal sobre las tasa fue siguiendo a Kurt Heinrich Rau, y de su concepto, por lo general ningún autor pudo apartarse, “la tasa es la compensación especial que se paga al Estado por un servicio especial dispensado por él a quien se la abona”. (Mordeglia; Albacete; Damarco; Fernandez de la Puente; Galli; Navarro; Torres 1986, 205)

El impuesto, es el recurso por excelencia del Estado moderno. Los impuestos consisten en detracciones de parte de la riqueza exigida por el estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coactiva y que satisfacen necesidades públicas. (Aun que ello dependa de las decisiones políticas del legislador). En lo que si todos los autores están de acuerdo es que el impuesto es una relación legal, generada por imposición de una ley del Congreso en ejercicio del poder de imperio que constitucionalmente se le reconoce. Es una acción política del Estado que obliga a los habitantes a cumplir prestaciones como contrapartida de la tutela de las personas, los bienes y el goce de las instituciones políticas.

No hay que perder de vista que la subordinación respecto del aparato estatal se consume con su propio ejercicio. Una vez ejercido el derecho soberano del constituyente, dictando la ley, ambas partes de la relación que nace con el acaecimiento del hecho imponible, se encuentran en pie de igualdad.

Los impuestos se subclasifican en directos e indirectos. Los primeros gravan los hechos que exteriorizan la aptitud económica de cada contribuyente, su capacidad contributiva personal. Los caracteriza ser un impuesto que recae en forma directa a los sujetos indicados en la ley tributaria y que estos no pueden trasladar la carga del mismo a otros sujetos. El contribuyente de derecho es la misma persona que el contribuyente de hecho. Son ejemplos de estos los Impuesto sobre las rentas y los que recaen sobre el patrimonio Los Impuestos Indirectos captan una manifestación indirecta de capacidad contributiva. Los caracteriza ser un impuesto que se traslada a terceros. Conviviendo dos tipos de contribuyentes el de derecho o "de jure" (que es a quien la ley señala como sujeto) y el contribuyente de hecho o contribuyente "de facto" quien es quien soporta efectivamente la carga del impuesto. Es el caso de los Impuestos a los consumos.

Las Contribuciones son prestaciones obligatorias debidas a beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

2.3. Poder Tributario

El poder tributario se manifiesta en la creación de tributos, estableciendo deberes formales, eximiendo y concediendo beneficios. Como así también, tipificando ilícitos tributarios y regulando sanciones. Estas son las facultades que le otorga el Poder de Imperio, derivado de la Constitución Nacional.

Podemos clasificarlo en Originario y Derivado. Suele adjudicarse el originario a las Provincias y el derivado a la Nación. Sin embargo García Vizcaíno C. entiende el poder originario en las manos conjuntas de Nación y Provincias y el derivado en manos de los Municipios.

Se distribuyen las competencias entre el Gobierno federal y el Provincial conforme a la Teoría de las Facultades Competentes. El Art. 121 otorga la facultad a las Provincias, excepto en el caso del Art. 75 inc. 2do que dispone que el Estado Federal pueda crear impuestos directos por tiempo determinado. Los indirectos externos corresponden al Gobierno federal y provincial concurrentemente.

2.4. Principios que regulan la potestad tributaria

El derecho a la propiedad fue considerado por la Corte como el continente de todos los intereses apreciables que el hombre pueda tener más allá de si mismo, de su vida y su libertad. No es absoluto – puede ser coartado por contribuciones o expropiación – ni es perpetuo – puede prescribir o al tratarse de propiedad intelectual, artística y literaria llegar a su limite temporal -. Para limitarlo de forma controlada el Art. 17° de la CN establece que solo el Congreso impone las contribuciones del Art. 4° CN. Sentando el principio formal de legalidad o de reserva. Pero el Congreso debe atender a otros principios de carácter sustancial para dictar normas tributarias, los de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, equidad, proporcionalidad y otros que indirectamente son determinados por la CN.

Los principios de carácter sustancial que acabamos de enumerar son acompañados tácitamente por el principio de capacidad contributiva, que algunas Constituciones extranjeras nombran expresamente.

La reserva de ley. Legalidad.

El principio de legalidad que es contenido en los art. 17°, 19°, 52° y 75° incs. 1° y 2°, de la CN. Sigue el adagio latino de "nullum tributum sine lege" (no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca). Rige para los impuestos, tasas y contribuciones.

Es en virtud de este principio, que las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos por analogía. La ley no debe suministrar solo directivas generales, debe contener aun que más no sea los elementos básicos y la estructura del tributo.

La ley previa ha ido sufriendo debilitamientos con respecto a la exigencia de formalidad. Primero por disposiciones de gobiernos de facto y luego por decretos de necesidad y urgencia. La CN reformada del año 1994 dispone en el Art. 76° que queda prohibida la delegación de la facultad legislativa al Poder

Judicial salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, dentro de plazo determinado para su ejercicio y de las bases de delegación que el Congreso establezca. Sin embargo, el Art. 99° prohíbe bajo pena de nulidad absoluta e insanable al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo. Dentro de la Constitución no se encuentra una justificación a que el Poder Ejecutivo dicte Decretos sobre tributos, sin embargos diferentes leyes autoriza y ratifican actuaciones por parte del Poder Ejecutivo (Ley del IVA autoriza a modificar alícuotas del gravamen, el Código Administrativo autoriza a crear suprimir modificar o eximir los derechos de importación y exportación, entre otros ejemplos). Es opinión de varios doctrinarios que la Constitución debería adaptarse a esta realidad, y considerar válidos los actos siempre que no importen la creación de tributos por el Poder Ejecutivo. (García Vizcaino, Manual de Derecho Tributario I 2005, 431)

Capacidad Contributiva

Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Se pueden considerar las posibilidades objetivas de un individuo, más que su sacrificio. Se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, etc.). García Belsunse la define, como la renta bruta del contribuyente y la suma de las erogaciones indispensables para su consumo y un porcentaje para su ahorro y capitalización. (García Vizcaino, Manual de Derecho Tributario I 2005, 436)

Se considera este principio ínsito en los principios constitucionales, aun que no se encuentre expresamente en la CN. Doctrinariamente esta aceptada su aplicación por los tribunales siempre que no se expidan sobre la conveniencia económica o social del criterio legislativo.

Generalidad

Las leyes tributarias no pueden establecer privilegios en aras de sostener la igualdad. Es por la generalidad que los tributos son extensivos, sin excluir a nadie que tenga capacidad contributiva. El límite de la generalidad está dado por las exenciones, las desgravaciones y los beneficios tributarios, estos deben ser otorgados por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

Razonabilidad

Ya el preámbulo de la CN invoca la protección de Dios, como fuente de toda razón y justicia. Luego los arts. 28 y 33 son los que fundamentan el principio de la razonabilidad. El art. 33 al reconocer derechos y garantías no enumerados, abre paso a la doble función de este principio. Funciona como garantía innominada y como complemento de valoración de los demás principios.

No Confiscatoriedad

En principio la confiscatoriedad prohibida por el Art. 17 CN se refiere al Código Penal. Sin embargo, la CSJN pretorianamente ha desarrollado "La teoría de las contribuciones confiscatorias" para detener las restricciones irrazonables.

La CSJN aplica el porcentaje del 33% sobre la capacidad productiva potencial. Salvo que se lo considere como fuente económica el capital, porque se obtiene el dinero de la renta. De forma contraria, sería una descapitalización de los contribuyentes.

Se debe entender confiscatorio cuando el conjunto de gravámenes absorben una parte sustancial de la renta del contribuyente, excluyendo los impuestos de consumos específicos, los tributos aduaneros y de finalidades prohibitivas.

Igualdad

La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No se trata de una igualdad numérica, sino a la igualdad de capacidad contributiva. Jarach (García Vizcaino, Manual de Derecho Tributario I 2005, 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.

Esta opinión ayuda a resolver la problemática de los incentivos tributarios cuando son otorgados, por una valoración política, a personas con capacidad contributiva. Si los jueces coinciden con el criterio, no declararán la inconstitucionalidad.

Equidad

Derivado del Art. 4° CN, que preceptúa que las contribuciones que imponga el congreso deben recaer en forma equitativa sobre la población.

La equidad se haya internamente ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no – confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.

Proporcionalidad

El principio se materializa en la proporción que debe existir entre el monto de los gravámenes y las manifestaciones de capacidad contributiva. Deriva del Art. 4° CN cuando se refiere a “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional”. También el Art. 75° inc. 2° establece que las contribuciones deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

2.5. Control Jurisdiccional

Dentro de las facultades del Poder Judicial se encuentran las de interpretar las normas conforme la constitución y declarar su inconstitucionalidad cuando la contradigan.

Nuestro control de constitucionalidad es difuso, de manera que cualquier juez puede declarar la inconstitucionalidad de una norma. Actualmente, fallos de la Corte Suprema permiten que se declare de oficio. Pero causa efectos solo al caso concreto, quedando en manos del Congreso o la Legislatura modificar la norma ateniéndose al criterio jurisprudencial.

Importante es recordar que la Corte Suprema ya ha señalado en varias oportunidades que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales, a no ser que vulneren otra garantía constitucional. (Lopez, Luis y otro c/ Pcia. de Santiago del Estero 1991).

3. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

3.1. Antecedentes

Rige en la Argentina desde Diciembre 1998 el impuesto de nuestro estudio. Tuvo una vigencia original de 10 años, prorrogada por la ley 26.426 hasta el cierre de ejercicios de 2009 y luego por 10 años más mediante la ley 26.545.

Su antecedente directo es el Impuesto sobre los Activos, ley 23.760, de diciembre de 1989. Vino a remplazar al impuesto al Capital de las Empresas que regía desde 1951, con un sistema de liquidación e ingresos mucho más sencillo, recaía directamente sobre el patrimonio neto empresario.

El impuesto sobre los activos fue una novedad técnica, operando como el actual Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. El cambio se inspiró en el impuesto que estaba vigente en México y las recomendaciones que había efectuado el Fondo Monetario Internacional, atento los problemas económicos que sufría la Argentina, tras dos procesos hiper-inflacionarios.

En ese momento los funcionarios del Fondo Monetario Internacional habían empezado a sospechar de las virtudes de los impuestos sobre la renta, y alentaban a los países en desarrollo a legislar el impuesto objeto de estudio orientado a obtener una mayor recaudación fiscal.

El Impuesto a los Activos por su estructura técnica, objetivos perseguidos, gravabilidad parcial de una manifestación contributiva, tipo de contribuyentes y cómputo del Impuesto a las Ganancias como pago a cuenta era tipificado como gravamen de tipo complementario de otro principal, respondiendo a un impuesto a la renta presunta de los bienes.

García Vizcaíno entiende que el Impuesto a los Activos funciona como tributo a la renta presunta desde el punto de vista económico, ya que al computarse el Impuesto a las Ganancias como pago a cuenta, el pago del Impuesto a los Activos implicaría el pago a rentas potenciales o presuntas en lo que respecta al excedente no compensable con el Impuesto a las Ganancias. Desde el punto de vista jurídico-tributario, considera, que se trataba de un típico impuesto patrimonial, que gravó el patrimonio bruto. El Impuesto a los Activos se gravó aún en casos donde el obligado no realizaba actividad económica alguna, dando fundamentos para su caracterización como patrimonial. (García Vizcaíno 2005, Tomo III 246)

Solo un año después de la entrada en vigencia del impuesto sobre los activos, en 1991, se sanciona la “Ley de Convertibilidad” respecto del dólar estadounidense con el peso argentino, que elimino rápidamente la inflación. Quedaron en evidencia muchos sectores de la economía que se habían estado cubriendo cobrando adicionales por inflación y ya no eran competitivos.

Este y otros inconvenientes económicos llevaron a la sanción de la ley denominada “Pacto Fiscal Federal”

3.2. Pactos Fiscales

En la década del '90 el Gobierno Nacional y los Gobernadores de las Provincias suscribieron los denominados Pactos Fiscales.

El 12 de agosto de 1992 se celebró el Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales conocido como el Primer Pacto Federal, con la finalidad de financiar las obligaciones previsionales nacionales. En la ocasión se consideró necesario detraer un 15% de la masa coparticipable afectado específicamente a ese objetivo.

En segundo pacto fiscal, el 12 de agosto de 1993, el Presidente de la Nación y los Gobernadores de las Provincias firmaron el denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Este acuerdo fue ratificado por el Congreso de la Nación, y por las Legislaturas provinciales, con excepción de la de Córdoba, que lo hizo con posterioridad. Establecía la prórroga del primer Pacto Fiscal y una serie de obligaciones para ambos niveles de gobiernos para mejorar la competitividad, adaptándose a la convertibilidad del peso argentino, derogando los impuestos que no favorecían a la exportación y reduciendo las contribuciones patronales.

Las provincias se comprometieron a la derogación de los gravámenes de sellos e ingresos brutos (cuyo cumplimiento no es total) y la Nación entre otras pautas se comprometió a derogar el impuesto sobre los activos.

Desde los ejercicios cerrados para Julio del 1993 se eliminó el impuesto sobre los activos para los sectores agropecuarios, industrial, de construcción y minero. Para el comercio y los servicios se mantuvo hasta julio de 1995 que se derogó totalmente.

3.3. Ley 25.063

Tres años después de haber sido derogado el Impuesto sobre los Activos, se reimplanto con una nueva denominación: Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

El proyecto de la ley 25.063 nace en el Poder Ejecutivo como una reforma tributaria sobre la que se tenía gran expectativa, es enviada al Congreso en Marzo de 1998. Es por diferentes observaciones y por la cantidad de modificaciones que este paquete tributario efectuaba que se sanciona recién en Diciembre de 1998. Reglamentado por el decreto 1533/98.

Gerbhardt opina que el impuesto fue reimplantado en un momento poco oportuno para los contribuyentes quienes comenzaron a sufrir las consecuencias de un proceso económico recesivo y que ya no crecía tan abiertamente. (Gerbhardt 2009)

3.4. Posiciones sobre esta forma de imposición

3.4.1. Los argumentos de los impulsores de la ganancia presunta:

- Es una útil herramienta en tiempos de ajuste cuando el impuesto a las ganancias sufre importantes defectos causados por procesos inflacionarios.
- Es simple, por aplicarse a empresas que están mucho mejor organizados que las personas físicas.
- Castiga a la mala y ociosa utilización del capital.
- La empresa que realiza una inversión calcula una tasa de retorno de capital, que representa una razonable medición de la renta mínima empresarial.

3.4.2. Los argumentos en contrario:

- El tributo no mide racionalmente la renta potencial.
- Falta de consideración a la equidad horizontal y vertical (podría evitarse si se admite el pago del impuesto a las ganancias como crédito).
- No induce a una mejor utilización de los recursos (las inversiones se motivan con estabilidad institucional, económica y jurídica).
- Al no permitir el cómputo de pasivos puede generar doble imposición (Al quedar grabado el titular de los activos financiados con deudas y el acreedor de aquellas).
- El gravamen no es neutral como se ha promocionado, su impacto en la etapa final del consumo dependerá de otros factores.
- Atenta contra cierto tipo de empresas y contra las nuevas. También afecta las decisiones en materia de inversión ¹

1. Es un contrasentido económico castigar la inversión con un gravamen.

3.5. Experiencias de otros países

3.5.1. EE. UU.

En Estados Unidos existe un impuesto mínimo alternativo (Alternative Minimum Tax – AMT-) establecido para evitar que una corporación que posea sustancial ganancia económica que proviene de usar ciertas deducciones, exclusiones y créditos, reduzca significativamente o elimine el pago del impuesto a la renta. Se estructuró el AMT como un impuesto separado. Posee una tasa proporcional del 20 %, luego 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. Estos ajustes se tornan complejos y conforman la crítica más fuerte contra este impuesto en Estados Unidos. Lo cierto es que este impuesto no recurre a ninguna ficción, gravando directamente las rentas y es efectivo para asegurar que las corporaciones con ganancias paguen un mínimo de impuestos federales. En los años 80' las investigaciones indicaban que más de la mitad de las corporaciones no abonaban el impuesto federal a la renta. La fuerte presión política concluyó en la adopción del AMT.

3.5.2. México

En México recientemente fue eliminado el Impuesto al Activo y remplazado por el Impuesto Empresarial a la Tasa Única (IETU), para incrementar la recaudación fiscal y disminuir la dependencia a los ingresos petroleros. La tasa es más baja que la del impuesto a la renta pero la base es más amplia. Se paga sobre el diferencial respecto del cálculo del impuesto a la renta. Disminuyendo los gastos de inventarios e inversiones autorizadas de los ingresos por ventas, la presentación de servicios o el otorgamiento de uso o goce de bienes. También en México se aplica sobre la renta real, dejándose de lado la renta presunta que surgía del tributo anterior. (Gebhardt 2009, 20)

3.6. Características del tributo

La Ganancia Mínima Presunta, es un impuesto nacional y su aplicación percepción y fiscalización están a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Se cataloga como un gravamen directo. Por el criterio económico, es de difícil traslación y por el criterio de exteriorización de la capacidad contributiva se considera que la renta presunta deferida por un porcentaje de los activos al cierre del ejercicio es una forma directa de medición de dicha capacidad.

Todos los sujetos tributan de la misma manera sin importar el tipo jurídico utilizado por lo que es un gravamen real. No tiene en cuenta las características de los sujetos.

Es un tributo de tipo periódico con un hecho imponible instantáneo, que se configura generalmente al cierre de cada ejercicio anual. Sus obligaciones se renuevan periódicamente, de carácter anual, midiéndose la base al momento de cierre del ejercicio fiscal. Sin perjuicio de la posibilidad del pago de anticipos.

Es un tributo proporcional. De no alcanzarse un mínimo no se genera la obligación de tributar, pero al alcanzarlo se tributa sobre una única tasa invariable.

Es un gravamen de emergencia, establecido según las atribuciones del Art. 75° inc. 2° de la CN.

La controversia se sitúa sobre si el tributo grava el patrimonio o si grava la renta. Lo analizaremos en próximos puntos.

3.7. Hecho Imponible

El 1er artículo de la ley 25.063 establece la aplicación del impuesto en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre los activos, valuados de conformidad con sus disposiciones y regirá por el término de 10 ejercicios anuales (31/12/98, prorrogado 30/12/2009, prorrogado 30/12/19).

El ingreso debe efectuarse tomando como base de cálculo los activos al cierre de sus ejercicios comerciales que cierren entre el 31/12/98 y el 31/12/2008 inclusive. En el caso de ejercicios irregulares se ingresaran impuestos proporcionales al tiempo que reste para completar el período total de la vigencia del gravamen.

El art. 3 se refiere a las empresas reorganizadas. Resulta obligatorio el pago del impuesto sobre todos los balances cerrados en el período por las entidades reorganizadas, sin perjuicio de la posibilidad de computar lo abonado por las antecesoras como crédito para las continuadoras.

3.8. Sujetos

Los sujetos pasivos del gravamen son enumerados en el segundo artículo de la ley². Se diferencia de sus leyes antecesoras agregando dos nuevos incisos que abarcan a los fideicomisos constituidos en el país (a excepción de los financieros), y los fondos comunes de inversión cerrados.

2. Art. 2° - Ver Apéndice I.

3.9. Base Imponible

Ni la derogada ley de activos, ni la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta definieron el término "Activos". A falta de una precisión fijada por norma recurrimos a la jurisprudencia de la CSJN que ha sostenido en "Industria dietética ganadera SRL" (8/9/67) que la exégesis de las leyes impositivas debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa, de modo que el propósito de la ley se cumpla. La ley en su art. 4 establece los criterios de valuación de los principales rubros que caponen el activo empresarial, despejando dudas.

Se gravan los activos sin considerar los pasivos. La presunción es que todos los activos deben generar una renta. Se gravan los activos que se encuentran en el país y en el exterior.

Se considera que no incide en el IGMP los bienes exentos, los no computables, los no considerados activos y los valores no computables.

La determinación es anual, pero mensualmente es posible que se determinen anticipos y la alícuota es del 1%.

3.10. Computo del Impuesto a las Ganancias como pago a cuenta

Este gravamen ha sido estructurado de modo que funcione como el mínimo impuesto a las ganancias que corresponde tributar en cada período. El impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida este gravamen, podrá computarse como pago a cuenta de este último. Si el impuesto a las ganancias determinado fuera superior al que surja de aplicar las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta, deberá ingresarse aquél sin que el excedente genere saldo a favor del contribuyente de este último, ni sea susceptible de devolución o compensación alguna. Si, por el contrario, por ser mayor el impuesto a la ganancia mínima presunta determinado, procediera su ingreso en un determinado ejercicio, este impuesto será computable como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, siempre que se verificare en cualesquiera de los diez ejercicios siguientes un excedente de este último impuesto no absorbido, en el ejercicio en que tal hecho ocurra y hasta la concurrencia del referido excedente.

3.11. Importancia de la Recaudación

A simple vista puede observarse como en los momentos de menor crecimiento del país son los momentos donde más sube la recaudación de este impuesto mínimo. Alcanza con cotejar el porcentaje del 2003, donde se ingresaron los cierres fiscales del 2002, económicamente uno de los años más recesivos de la historia Argentina. Si la economía crece, la recaudación pierde fuerza (2006, 2007).³

4. Antecedentes Parlamentarios

4.1. Cámara de Diputados

4.1.1. Exposición del Proyecto

El Diputado por la Provincia de Santa Fe, Lambert, fue quien expuso el proyecto de ley de impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en el recinto en Septiembre de 2008.

"..La presente reforma tributaria pretende que los que tienen plata paguen impuestos como ocurre en cualquier país de Occidente. Sabemos que el impuesto más razonable es el relativo a ganancias porque atiende a la capacidad contributiva, es decir, paga el que gana."

Enumera los tres objetivos que están implícitos en la presente reforma: I. Bajar los impuestos al consumo, II. Eliminar los impuestos al trabajo, y III. Formular un sistema tributario más equilibrado.

"Esto también tiene que venir en lo inmediato con la inducción al pago del impuesto a las ganancias. En este sentido, para inducir a este pago, estamos incorporando el impuesto a la renta presunta. Esto significa estimar que una empresa debe tener por lo menos una renta del 6 por ciento anual. Los tenedores de estos patrimonios nunca se quedarán con ese porcentaje porque en otras colocaciones pueden obtener más ganancia.⁴ Esto es a cuenta del impuesto a las ganancias. Las personas que tengan estos activos, o las empresas, pagarán el uno por ciento a cuenta de ganancias. De esta forma estamos reafirmando que el impuesto a las ganancias se puede cobrar..."

3. Ver Apendice 1 Tablas de los años 2001 a 2011.

4. Negritas nuestras.

4.1.2. Críticas al proyecto

El Diputado por la Capital, el Sr. Terragno, solo estuvo de acuerdo en la ambición de este proyecto. Señalo que según la propia presentación que ha hecho el ministro de Economía ante la comisión que estudio el proyecto, el primer propósito era mejorar la competitividad; el segundo, que dicha mejora no le costara dinero al Estado; el tercero, aumentar el salario real del 85 por ciento de los trabajadores en relación de dependencia mediante el traslado del 3 por ciento de los aportes que se rebajaban al personal con un ingreso inferior a 1.500 pesos mensuales. Agregó: “¿Por qué era necesario crear impuestos compensatorios para mejorar la competitividad, disminuir el costo laboral y que, en definitiva, el Estado nacional no tuviera que absorber el costo? Porque este era el único modo de conseguir los 2.700 millones de pesos que inicialmente se plantearon como necesarios para esta reforma.”

“[...] En este punto nos encontramos con que el Estado alegó su propia torpeza al expresar que era incapaz de recaudar a pesar de la estabilidad y de las reformas administrativas. El ministro de Economía y Obras y Servicios Públicos y el titular de la AFIP nos informaron que de 113 mil empresas que presentaron sus declaraciones juradas de impuesto a las ganancias, sólo el 39 por ciento arrojó un saldo positivo, y que de 1.588 grandes contribuyentes, sólo 721 declararon ese mismo resultado.”

Manifestaba que resultaba obvio que sostener que lo que hay que hacer es cobrar los impuestos parece una mera solución discursiva. ¿Quién no quiere cobrar los impuestos? Toda administración tiene ese objetivo; esa no es la solución sino una evasiva para no aceptar el costo de manifestar que se quieren crear más impuestos. Pero esa no es la verdad, explicó, porque había sido el propio titular del Poder Ejecutivo reconoció que existe una evasión que ronda los 20.000 millones de dólares.

Al respecto debemos tener en cuenta que 20.000 millones de dólares equivalen a la suma de los presupuestos correspondientes a cinco años de los ministerios de Cultura y Educación, de Salud y Acción Social y de Justicia. Esa es la magnitud de la evasión que está reconociendo un Estado federal cuyos ingresos tributarios representan apenas el 16 por ciento del producto bruto interno.” Y finalmente sentencia : “...Dado que no existe la decisión de enfrentar a quienes meten anualmente en sus bolsillos protegidos cinco años de educación, de cultura, de salud, de acción social y de justicia, nos planteamos la posibilidad de ver a quién le cobramos un poco más, a quiénes de los que ya pagan les vamos a cobrar un poco más.” Haciendo alusión a que el proyecto no pretende resolver el problema de la evasión, aclaró que quienes no pagan ganancias seguirán ingeniándose para no pagar la presunta tampoco, y serán quienes pagan los que seguirán pagando ahora un poco más.

El Diputado Allesandro, también por la Capital, adhirió “...Hay otro impuesto al que el diputado Lamberto y la bancada oficialista le ponen un ropaje progresista; me refiero al impuesto sobre los activos o a la renta presunta. Obviamente, un sistema mucho más racional es el que se empleó en el caso del impuesto sobre el patrimonio neto, en el que se distinguía con claridad el estado real de una empresa. Una empresa puede tener activos, pero también tiene pasivos que pocas veces constituyen un dibujo sino que tienen que ver con su real situación económico-financiera. Nuevamente las pequeñas y medianas empresas van a ser las más afectadas. Se dice que este tributo podrá ser deducible del impuesto a las ganancias, pero muchísimas veces esas pequeñas y medianas empresas no tienen ganancias de las cuales restar el impuesto a los activos con el que se las quiere gravar... ..Entonces, como el impuesto al patrimonio neto no se podía controlar como se debía, se adopta este nuevo impuesto disfrazándolo de progresista. De ninguna manera se trata de un tributo progresista; es injusto. Otro elemento distintivo del sistema tributario argentino es su profunda ineficacia. Esa incapacidad de controlar hace que permanentemente inventemos nuevos impuestos porque eso es más fácil que fiscalizar. No se está trabajando en el sendero correcto para bajar los niveles de evasión impositiva que tenemos en nuestro país, sino en el equivocado. Se ha adoptado una medida que apunta absolutamente en sentido contrario.”

El diputado por Santa Fe, Giustiniani, mostró su preocupación por el rumbo que estaba tomando el proyecto “...No hay que olvidar que en el ranking mundial de recaudación del impuesto a las ganancias, nuestro país sólo es superado por Haití; por eso también nuestra bancada respalda el aumento del impuesto a las ganancias, aunque sabe que es absolutamente insuficiente el incremento que propone el oficialismo. No queremos dejar de mencionar, dentro de esta reflexión general, que van a seguir pagando los que hoy lo hacen, porque no se pone ningún énfasis en perseguir a los evasores o en hacer más eficientes los mecanismos recaudatorios... ..Por estas consideraciones generales vamos a votar en contra de esta reforma tributaria, pero queremos expresar una preocupación como diputados del interior. Cuando el ministro concurrió a la Comisión de Presupuesto y Hacienda le consultamos sobre la coparticipación federal, traída a colación por el señor diputado preopinante. Tenemos muchas sospechas de que no se va a cumplir la neutralidad Nación-provincias, porque no se ha tomado ningún recaudo.”

Tampoco estuvo de acuerdo con la creación del IGMP el Diputado por Córdoba Balter “...También señalamos que no podíamos compartir de ninguna manera la creación de un nuevo tributo como el de

la ganancia presunta, que no es otra cosa que un impuesto sobre los activos, ya probado con distintos nombres en reiteradas oportunidades en nuestra historia impositiva. Es una verdadera barbaridad lo que se va a sancionar en ese aspecto. Me pregunto -y recurro nuevamente al caso de mi provincia- que pasaría con este tributo si desgraciadamente nuestra industria tropezara con el inconveniente que ya vivimos. ¿Vamos a ir acumulando diez años de quebrantos consecutivos en nuestra actividad con la obligación de pagar al mismo tiempo esta renta presunta? Lo mejor que podría ocurrir con este capítulo es que desapareciera. El oficialismo tendría que dar una muestra de sensatez y acompañarnos en esta propuesta.”

En la votación particular el Diputado Dumon ejemplifico el daño que le causaría a la empresa chica y mediana la sanción del IGMP pidiendo que se levantara el mínimo desde el cual se comienza a tributar. “Dentro de este título V, en el inciso j) del artículo 3º, referido a las exenciones, se hace referencia a 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 100 mil pesos. Una empresa que tiene un capital de 300 mil pesos y una ganancia neta de 6 mil pesos paga 2.300 pesos de impuesto. A partir de ahora pagaría 3 mil pesos en concepto de ganancia presunta. ¿A quién perjudica este impuesto? Seguramente la gran empresa desgrava todo porque por su volumen la relación entre su capital, la ganancia y la ganancia presunta le permitirá compensar íntegramente el impuesto. Sin embargo, la pequeña y mediana empresa no tendrá ninguna posibilidad de hacerlo. Este ejemplo no se me ha ocurrido a mí sino que lo han expresado todas las entidades que representan a la pequeña y mediana empresa y al sector agropecuario. En algunos casos se dieron nombres específicos y localizaciones de empresas... Le pido a los amigos justicialistas que reflexionen sobre esta situación. Estamos mandando a estas pequeñas empresas al matadero. Levantemos el mínimo, establezcamos un impuesto al patrimonio neto o busquemos un mecanismo que permita que el impuesto no alcance a las empresas chicas, porque para ellas se trata de un nuevo impuesto.”

A lo que el Diputado Sebastiani añadió: “...No creo que este tema discrimine solamente contra las pequeñas y medianas empresas, como acaba de señalar el señor diputado preopinante, sino que lo hace contra todas y, fundamentalmente, contra aquellas que han invertido en los últimos años en el país, porque desconocían que se iba a presentar esta situación...”

El diputado por San Juan, Moreno Ramirez, también defendió a la pequeña y mediana empresa: “... Entendemos que para las pequeñas y medianas empresas resultará imposible computar el llamado impuesto a la ganancia mínima presunta como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, dado que este sector difícilmente pueda presentar balances con resultados positivos, teniendo en cuenta la situación por la que atraviesa...”

La sesión llegó a su fin con una discusión política intensa, desatada por una larga lista de empresas de grandes capitales que no pagaban el impuesto a las ganancias. Los distintos bloques se echaron culpa por la ineficacia del sistema y por la ausencia de las acciones políticas necesarias para mejorarlo.

De la exposición parlamentaria se desprende claramente, como ya lo habíamos adelantado, que la intención legislativa fue crear un impuesto sobre los activos, complementario del Impuesto a las Ganancias.

4.2. Cámara de Senadores

4.2.1. Exposición del Proyecto

El Senador Verna fue quien informo del proyecto en Diciembre del año 2008. Anunció la creación de un nuevo impuesto: el impuesto a la ganancia mínima presunta, por el término de diez periodos anuales. Declarando que tenía como propósito captar la capacidad contributiva de una ganancia mínima que se presume pertinente con la existencia de activos en posesión del sujeto titular de una explotación económica. Explicando que para la determinación del gravamen, se tomaría como base imponible el total de los activos, tanto de los ubicados o colocados en el país como en el exterior, de las sociedades, asociaciones civiles, fundaciones y las empresas y explotaciones unipersonales domiciliadas o ubicadas en el territorio nacional, al cierre del ejercicio comercial. También quedarían alcanzados los inmuebles rurales en cabeza de personas físicas y sucesiones indivisas, los fideicomisos constituidos en el país, los fondos comunes de inversión cerrados y los establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.

Entre las exenciones se incluyen los bienes situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, amparados por el régimen de la ley 19.640, los pertenecientes a entidades de bien común sin fines de lucro y, a la manera de mínimo no alcanzado, los bienes del activo gravado cuyo valor conjunto no exceda los 200 mil pesos. Valor que no jugaría como mínimo no imponible ya que, de ser excedido, la totalidad del activo quedaría sujeta al impuesto.

También se exceptuaran del tributo el valor de los bienes muebles amortizables, de primer uso, excluidos los automotores, en el ejercicio de su adquisición y en el siguiente, y el valor de las inversiones

en construcción de nuevos edificios o mejoras, que no tengan el carácter de bienes de cambio en el ejercicio en que se efectúe la inversión total y el siguiente, comprendiendo esta franquicia las inversiones realizadas en el ejercicio anterior a la vigencia de este gravamen. La tasa del impuesto se fija en el 1 por ciento aplicable sobre la base imponible.

Teniendo en cuenta la naturaleza de este impuesto, se permitirá computar como pago a cuenta el impuesto a las ganancias determinado en el mismo período fiscal, sin la posibilidad de que tal cómputo genere saldo a favor del contribuyente.

En el caso de que el impuesto a la ganancia mínima presunta determinada exceda el impuesto a las ganancias, la parte no compensada podrá absorberse por excedentes no compensados, en cualquiera de los cuatro ejercicios siguientes.

Asimismo, en el caso de incluirse activos gravados ubicados en el exterior, se permite computar como pago a cuenta los importes pagados en el exterior por impuestos análogos, hasta el incremento de la obligación tributaria que surge de computar tales activos.

4.2.2. Críticas al proyecto

El señor senador por La Pampa Berhongaray aclaró que el bloque de la Unión Cívica Radical iba a votar en general en contra de este proyecto. Categorizando al impuesto a la ganancia mínima como un impuesto a la producción. “Digamos que los impuestos a los activos y a las ganancias presuntas pueden ser compensados hasta en cuatro ejercicios. Pero hay sectores en los cuales las inversiones son muy fuertes durante los primeros años. Por lo tanto, los activos son muy grandes en los primeros años y la presunción de ganancia no se condice con la realidad. Por eso, en este caso queda exceptuado todo lo que tenga que ver con la actividad minera. Hubiéramos preferido que la posibilidad de que las ganancias presuntas caducasen a los cuatro años se hubiera extendido algún plazo más en los casos de inversiones de capital de gran monto. Porque no van a alcanzar cuatro años para ir desgranando los quebrantos que se vayan generando como consecuencia de la aplicación de este impuesto.”

El senador Ulloa se lamenta por el resto del proyecto, pero admitió que en lo referido al impuesto a las ganancias, parece un importante avance que a lo mejor podría allegar algunos recursos al fisco.

El senador López con respecto al impuesto a la renta mínima presunta, dijo que en realidad, se gravan los activos, dado que no considera a los pasivos o deudas que pueda tener la explotación o cualquier empresa, pues recae sobre los activos y no sobre el patrimonio neto. No considera que la empresa pueda tener quebrantos, obligándole a pagar un mínimo del 1 por ciento. El fisco supone que una empresa percibirá una ganancia de acuerdo con la propiedad de su activo y, por lo tanto, deberá abonar el 1 por ciento de su valor. Si la empresa declara ganancias por un monto mayor al de ese 1 por ciento, el fisco le cobra sobre lo declarado, pero si tiene quebrantos, le cobra el 1 por ciento de sus activos. Esto perjudica al sector agropecuario y, por supuesto, a otras empresas de capital intensivo y a las PYMES con alto endeudamiento, ya que no considera si la empresa ha generado en el período las ganancias suficientes para hacer frente a sus compromisos fiscales. Si no se contemplan las modificaciones en su concepción este impuesto se transformará en un nuevo costo cierto de un sector como el agropecuario, cuya rentabilidad tiene una gran dosis de incertidumbre.”

Los senadores vuelven a debatir sobre los puntos discutidos por los diputados, señalado la incapacidad para controlar la evasión, haciendo referencias ambiguas sobre la naturaleza del tributo y poniendo en duda su eficacia recaudadora.

5. Constitucionalidad – Puntos de Conflicto

La forma en la que se ha legislado el tributo genera ciertas confrontaciones con la constitución nacional, estas pueden enumerarse en tres problemas: Primero el de la base presunta y su razonabilidad. En segundo lugar el problema de la naturaleza del tributo, puesto que no es lo mismo que sea un impuesto a la renta o al patrimonio, y por último el problema de la capacidad contributiva.

5.1. El problema de la base presunta

La tributación sobre base presunta comprende el uso de medios alternativos e indirectos para determinar las obligaciones fiscales y prescinde total o parcialmente de los datos de la realidad económica o contable del contribuyente.

Desde un punto de vista más general puede decirse que existe presunción cuando se utiliza una definición no basada en los hechos y circunstancias del caso. (Gebhardt J. y Litvak J. D. 1999, 3)

Establecer tributos sobre base presunta es una modalidad muy antigua. Actualmente muchos sistemas tributarios volvieron a utilizarla al encontrar dificultades para gravar las bases reales. Surge la base presunta, para los países subdesarrollados, como una forma de suplir las ineficiencias de la administración fiscal, simplificando la norma tributaria porque el hecho y la base imponible se fijan en función de una regla de experiencia que no necesariamente se verifica en todos los casos. Mientras que para los países desarrollados se utilizan para liberar para otras tareas al personal capacitado.

Las razones para elegir la tributación sobre base presunta se vinculan con el grado de eficiencia del proceso recaudatorio y por ello es objetable desde la perspectiva de la equidad, la doctrina actual sugiere la adopción de bases presuntivas en casos excepcionales y por tiempo determinado.

Las XXI jornadas tributarias del CGCE (Mar del Plata 1991) recomendaron "El sistema tributario debe procurar prescindir de la utilización de métodos indiciarios para la determinación de las bases de imposición de los gravámenes; una eventual aplicación de los mismos sólo se justifica ante circunstancias coyunturales que desnaturalicen el funcionamiento normal del sistema, tales como falencias en la administración tributaria, alto grado de incumplimiento fiscal o excesiva complejidad de las normas.

Otros argumentos justifican el empleo de técnicas de presunción, por ejemplo, la simplificación particularmente en relación a contribuyentes de ingresos bajos, dadas las dificultades de control que ese sector le genera a la administración fiscal.

Otra razón es el combate de la evasión fiscal, que sólo dará resultado si los indicadores sobre los que se basa la presunción son más difíciles de esconder que aquellos que forman la base para los registros contables. (Gebhardt J. y Litvak J. D. 1999, 25 y 28)

Se pueden utilizar indicios legales desconectados de toda manifestación de capacidad contributiva, lo que implica que su uso en la legislación tributaria debería tener carácter restrictivo.

Los métodos indiciarios no miden la base a la que se intenta gravar, sino que persiguen una base alternativa. Pero debe existir una relación entre hecho y base imponible, para que la elección de esta no exacerbe ni anula la capacidad contributiva que necesariamente debe tener el sujeto. (Sainz de Bujanda 1970).

Respecto al impuesto de estudio "A partir del dictado del impuesto a la ganancia mínima presunta, asistimos a una interpretación y a un tratamiento, cuanto menos curioso, en materia de presunciones, dado que las mismas, en todo momento, habían sido utilizadas por la administración en forma supletoria a un régimen general, como ser la determinación sobre base cierta, y en todos los casos su utilización implicaba la existencia de un nexo causal entre el hecho conocido y aquel que se intenta asimilar, y siempre que exista la posibilidad de cuantificar tal hecho" (Dubois Febrero 1999)

El empresario medio no tiene fondos suficiente, no tiene acceso al crédito a tasas internacionalmente competitivas y, además, debe ganar por lo menos lo que surja de la determinación del impuesto sobre la ganancia mínima presunta que además de presunta es sin considerar costos por pasivos y, como si eso fuera poco, estos pasivos que no existen son aumentados artificialmente por la aplicación de otro impuesto al endeudamiento que, independientemente de su computabilidad debe ser pagado en forma "concreta". No parece razonable. (Verrina J. y Pazo G. Octubre 2000)

5.2. El problema de la naturaleza

Un impuesto sobre el patrimonio

Enseña la Dra. García Vizcaíno, que en la Antigüedad y en la Edad Media, ya se establecían impuesto al patrimonio extraordinarios y por una sola vez, que llegaban a sustraer parte del patrimonio o de su sustancia. A partir del siglo XIII en las ciudades y ya en el siglo XV a nivel nacional se acostumbró a desarrollar impuestos anuales patrimoniales, o periódicos con cuotas moderadas que los contribuyentes debían satisfacer con el rendimiento del patrimonio, o sea con la renta. "Solo Nominalmente eran impuestos a la sustancia". (García Vizcaíno 2005, Tomo III 13)

A mediados del siglo XIX se intentaba sobrecargar el impuesto a la renta, de manera que el impuesto al patrimonio tuvo alícuota baja y no progresiva. Ya en nuestros tiempos el impuesto al patrimonio ha pasado a ser periódico en distintos países (Uruguay, Suecia, India, entre otros).

El primer fundamento que encontramos a favor de considerar al Impuesto a la Ganancia mínima Presunta como un impuesto al patrimonio es la falta de relación entre los bienes alcanzados y las rentas gravadas por el impuesto a las ganancias. Teniendo en cuenta que no todo activo genera ganancia.

Otra razón radica en la imposibilidad de medir el monto de una determinada renta generada por cada activo (más aún dentro de un período anual).

Admitiendo la similitud con el tributo objeto de estudio y la forma de liquidar los pagos a cuenta parecen indicar que constituye un complemento del impuesto a las ganancias la jurisprudencia de algunas Salas

del Tribunal Fiscal han establecido, que se trata de impuestos diferentes. Tomando como referencia que la ganancia mínima presunta se determina sobre base de activos y el impuesto a las ganancias grava los rendimientos. Ambos tributos pueden subsistir de forma autónoma y sus ámbitos de aplicación están perfectamente diferenciados, por lo que no se verifica la teoría de complementación, aun cuando cada uno de ellos fuera cancelado mediante el cómputo como pago a cuenta del otro.

Un impuesto sobre la renta

Siguiendo a Horacio García Belsunce (García Vizcaíno 2005, Tomo III 13 y ss) distinguimos doctrinas económicas y doctrinas fiscales que definen el concepto de ganancia o renta.

Las doctrinas económicas discuten sobre el origen del término renta o *reditó*, si proviene del francés “*renú*”, derivado del latín “*reditus*”, derivado del verbo “*reddere*” (rendir) o del verbo “*redire*” (retornar volver a darse). Y la palabra inglesa “*income*” (lo que entra), en alemán “*einkommen*” (ingreso, entrada). Son sostenedores de las doctrinas económicas Smith, Ricardo, Thunen, Say, Marshall, Wagner, entre otros. Establecen que la renta debe poseer las siguientes características: Es siempre una riqueza nueva, materia o inmaterial (excluyendo los servicios de goce de capital). Debe derivar de una fuente productiva. En la mayoría de los casos la periodicidad esta implícita. Siempre es “*neta*”, resultante de detracer de la renta bruta una serie de deducciones. Puede ser monetaria, en especie o real.

Nacen las doctrinas fiscales ante las limitaciones de los términos económicos para considerar a la renta como hecho imponible válido para las normas tributarias.

La primera de las doctrinas fiscales es la *Teoría de la renta producto*, para ellos la renta es la riqueza nueva material que fluye de una fuente productiva durable y se expresa en términos monetarios. Entiende objetivamente la renta como el conjunto de productos o frutos obtenidos.

La *Teoría de la renta incremento patrimonial o renta ingreso o del balance*. Considera que se persigue un objetivo solamente fiscal por lo que el concepto de renta es amplio y le corresponde a los ingresos periódicos y ocasionales. Tiene en cuenta el resultado, subjetivamente pretende calcular el aumento de la riqueza del contribuyente del período.

La Doctrina, en su mayoría se inclino por su consideración como un impuesto a la renta presunta, y en consecuencia complementario del impuesto a las ganancias. Vito Tanzi, principal impulsor de este modelo sostiene que lo gravado por este tributo no son los activos sino su “rendimiento potencial mínimo anual”. Solo en la concepción de que es un monto mínimo del impuesto a las ganancias es posible aceptar que un tributo nos e abone cuando el impuesto real determinado es mayor que el presunto (justificando así su carácter de pago a cuenta).

Gebhardt comparte la posición “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... Tal como se había mencionado en la edición anterior de esta obra, el tributo, tanto por sus fines, estructuración técnica y nexa vinculante debe ser calificado como complementario del impuesto a las ganancias” (Gebhardt 2009, 30-31)

La legislación argentina había estado enrolada a la doctrina la doctrina de la renta – producto. Al momento de la sustitución del impuesto argentino a los *réditos* por el impuesto a las ganancias pareció haberse acercado a la teoría de la “renta – incremento patrimonial”, aún que posteriores actuaciones volvieron a acercarse a la teoría de la “renta – producto”. (García Vizcaíno 2005, Tomo III 17 y ss)

El mensaje de elevación (Nº 354) del Poder Ejecutivo también fue categórico y claro marcando que se trataba de un impuesto a la renta. Propició la creación del tributo por la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento del impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo.

Una vez sancionado el impuesto a la ganancia mínima presunta, la autoridad de aplicación emitió la instrucción 9/1999 donde interpreto que se trata de un impuesto a la renta, complementario del impuesto a las ganancias y reconociéndole la extensión de las franquicias del impuesto a las ganancias.

Asimismo, con fecha 29 de junio de 1999 la Dirección de Asesoría Legal del organismo emitió el dictamen 55/1999 en el mismo sentido. En relación a las empresas promovidas al señalar “...el impuesto a la ganancia mínima presunta reviste carácter de complementario con respecto del impuesto a las ganancias...”, y que de gozar la empresa promovida de exención en el impuesto a las ganancias o los impuestos que lo complementen o sustituyan, queda incluido el impuesto a la ganancia mínima presunta.

5.3. El problema de la capacidad contributiva

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁵, aprobada en Bogotá, Colombia en 1948, que tiene entre nosotros jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22 C.N.), en su art. XXXVI expresa

5. <http://www.cidh.org/basicos/Basicos1.htm>

“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”

En un Estado democrático se debe entender, que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.

La causa jurídica del tributo, debe buscarse en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, mas la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria reside en la existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho.

El concepto de capacidad contributiva comprende posesión de riqueza suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Se advierte que capacidad económica no se identifica con capacidad contributiva, sino que esta dada por la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos sólo cuando se tenga lo necesario para las exigencias individuales mínimas, sino también cuando no se satisface el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

La doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación ha reconocido jerarquía constitucional al principio de capacidad contributiva “Que la premisa de tal conclusión esta constituida, obviamente, la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen, la cuál se verifica aún en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporcionalidad con la cuantía de la materia imponible. (Fallos 210:855, entre otros)” incluso en su disidencia el Ministro Fayt establece: “En este orden de ideas, he señalado que, para que la tacha de inconstitucionalidad para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”. (Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta 1989).

La violación al principio de capacidad económica en el IGMP se produce:

- a) Con la fijación de presunciones “iuris et de iure” de ganancia mínima, que no admiten prueba en contrario.
- b) Al establecerse presunciones de ganancias en función exclusiva de bienes del Activo, con exclusión del Pasivo, lo cual deviene manifiestamente irracional.
- c) Al no admitirse reducir el valor de los inmuebles cuando sea inferior al avalúo fiscal determinado para el pago del impuesto inmobiliario, estableciéndose una presunción sobre la base de otra presunción.
- d) Al discriminar en favor de determinados contribuyentes la determinación de la base imponible en el 20% de sus activos en el caso de entidades financieras y compañías de seguros y en el 40% para los consignatarios de hacienda, frutos y productos del país, y admitir respecto de las propiedades rurales una disminución del 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del impuesto inmobiliario (art. 4 y 11, ley). (SPISSO, Rodolfo R. 12/07/2010)

“Consideramos criticable, cuanto menos, el diseño pergeñado por este gravamen, que tiene como base de imposición los activos de ciertos sujetos para determinar – como su nombre lo indica – una ganancia presunta, perjudicando en mayor medida a aquellos sujetos que no tengan un determinado índice de rentabilidad en función de sus activos. Como puede advertirse, el impuesto atento contra la neutralidad del sistema tributario ya que prescinde de la correcta captación de la capacidad contributiva de los sujetos al gravar el activo en lugar del patrimonio, independientemente de que el mismo genere beneficios o quebrantos, con sustento en una presunción legal que no admite prueba en contrario (la renta mínima presunta). De este modo, la norma se aparta de los principios rectores de la imposición con un marcado objetivo recaudatorio.” (D´Agostino Hernan M; Nestor O. Bello 2008, 24)

6. Constitucionalidad – Análisis Jurisprudencial de los Puntos de Conflicto.

6.1. Antes del pronunciamiento de la CSJN

Antes de que la Corte de Justicia de la Nación tachara de inconstitucionalidad el tributo en junio del 2010, los tribunales se expedían de la siguiente manera:

CNACAF

La Cámara en lo Contencioso administrativo Federal, Sala V, en diferentes sentencias descalificó el tributo en razón que al establecer una presunción de rentas sobre la existencia de determinados activos sin considerar el pasivo se pueden ver vulnerados los principios de igualdad, proporcionalidad y capacidad

contributiva. Da, a su vez, por acreditado con el informe pericial producido la inexistencia de capacidad contributiva, al existir quebrantos en la determinación del impuesto a las ganancias.

En los autos "Hermitage S.A. c. Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos s/ proceso de conocimiento"⁶ (Sala V - 13/02/2002) la empresa había tenido quebrantos por varios períodos fiscales. El juez de la primera instancia había rechazado la demanda que tenía como objetivo el cese del estado de incertidumbre sobre su derecho patrimonial, en lo relativo a que sería sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, y que así se declarara la inconstitucionalidad del título quinto, artículo 6, ley 25.063. Tomando como fundamento la violación a los principios constitucionales de proporcionalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, y por violentar su derecho de propiedad. El juez evaluó los requisitos de la acción declarativa, y sostuvo que la actora contaba con vías más idóneas para debatir la incertidumbre relativa a la aplicación del impuesto.

Contra dicha sentencia, el contribuyente interpuso recurso ante la cámara de apelaciones. En sus agravios indicó que no tuvo utilidades desde el período fiscal correspondiente al año 1995, y que acumuló quebrantos impositivos desde entonces. Y que la mecánica de liquidación implementada por el legislador en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no contemplaba solución alguna para estos casos. Sobre el fondo de la cuestión, señaló que se trata de un impuesto a la renta y no a los activos, complementario el mismo del Impuesto a las Ganancias. Sostuvo que había sido la propia AFIP quien tomó esa postura en otras causas. Señaló que el objetivo del impuesto era gravar los activos ociosos, y ese objetivo no podía cumplirse en su caso. Los jueces de la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Federal declararon la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta establecido en el título V (art. 6) de la Ley 25.063 con relación al apelante, en tanto acreditó la ausencia de capacidad contributiva con una pericia contable de la que surge la existencia de pérdidas operativas e impositivas que obstarían a descontar el citado impuesto e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la ganancia presunta. Concluyendo "no es dudoso que habiéndose acreditado la ausencia de capacidad contributiva, que, como se recordara, es soporte inexcusable de la validez de todo gravamen, la demanda debe prosperar." En igual sentido en "Lindberg Argentina S.A. c/ P.E.N. -ME Y OSP-Título V Ley 25.063 s/ Proceso de Conocimiento" (Sala V - 17/11/2001), el voto en disidencia fue del Dr. Gallegos Fedriani, que indicó que una cosa sería probar que no se tuvo ganancias en el período determinado y otra acreditar que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir tales ganancias. Sobre dicha potencialidad, sería para el tribunal lo que el legislador intentó alcanzar con el impuesto en cuestión, y no la efectiva obtención de ganancias, no siendo gravitante la existencia de quebrantos.

En la causa "Georgalos Hnos SAICA C/ P.E.N. MEYOSP. S/ Amparo" (11/03/99) sentó la siguiente doctrina: El principio de capacidad contributiva es un requisito indispensable para la validez de todo impuesto. Corresponde descalificar constitucionalmente el gravamen ya que la actora ha demostrado que carece de capacidad contributiva, por lo que no puede haber tributo donde no existe capacidad contributiva o donde ella aparece alcanzada por encima de lo tolerable, debiendo la presunción admitir prueba en contrario.

La violación al principio de capacidad contributiva en relación con la actora torna el gravamen manifiestamente inequitativo, comprometiendo la garantía constitucional del derecho de propiedad. Al no respetarse adecuadamente la capacidad contributiva de la empresa, aparece afectado en forma manifiesta el principio de razonabilidad en el ejercicio del poder tributario.

La Sala IV en "San Isidro Golf Club SA c/AFIP-DGI ley 25063 s/medida cautelar autónoma" -(4/12/2001), se entendió que el impuesto a la ganancia mínima presunta, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la ley de su creación, se determinaba sobre la base de los activos (hecho imponible), por lo que el mismo tenía por objeto gravar la titularidad de una determinada categoría de bienes, sin que existiera prima facie relación alguna con las rentas del contribuyente.

TFN

Distintas salas del Tribunal Fiscal de la Nación tomaron la misma postura de la Sala V, aun que las sentencias se dictaron contra los contribuyentes.

La Sala A en "Motril S.A. s/recurso de apelación", (27/10/03) "...Toda vez que el hecho imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta es la existencia de activos, la efectiva generación de ganancias o la existencia de quebrantos resulta irrelevante, en la medida que la actora posea activos alcanzados por el gravamen. Ello así, debe concluirse que su ámbito de imposición está perfectamente diferenciado, en tanto posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias, aun cuando se admita como pago a cuenta, el cómputo del importe pagado por el impuesto a las ganancias". Aun que más tarde utiliza otro criterio para clasificar al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, diciendo: "...corresponde interpretar que el impuesto a la ganancia mínima presunta es un impuesto a la renta, resultando complementario del 6. Este mismo expediente es el que años más tarde llegaría a la CSJN para sentar un nuevo precedente sobre la inconstitucionalidad del impuesto. Ver en este trabajo puto 6.2.

impuesto a las ganancias y que, en consecuencia, debe reconocerse la extensión de las franquicias de éste que fueran oportunamente acordadas a las empresas promovidas, al impuesto a la ganancia mínima presunta. Este criterio conformado por la autoridad de aplicación del régimen promocional mediante providencia (SSPT) 7945/1999, según señala la instrucción general citada. Asimismo, con fecha 29 de junio de 1999 la Dirección de Asesoría Legal del organismo fiscalizador se pronunció el dictamen 55/1999 en el mismo sentido en relación a las empresas promovidas al señalar "...el impuesto a la ganancia mínima presunta reviste carácter de complementario con respecto del impuesto a las ganancias...", y que de gozar la empresa promovida -de acuerdo a las previsiones contenidas en la ley 22021- de exención en el impuesto a las ganancias o los impuestos que lo complementen o sustituyan, queda incluido el impuesto a la ganancia mínima presunta" En AREV S.A. (19-05-2006).

El criterio de la Sala B queda perfeccionado expresado con claridad en "Gypsy Traslados Marinos SRL" (24/05/05): "La complementariedad entre gravámenes depende de un análisis que trasciende el hecho económico que la ley ha tomado como imponible. Resulta insuficiente desde el plano fiscal, pretender una separación tajante de ambos gravámenes so pretexto de los diferentes hechos económicos definidos como imponibles. La complementariedad es un calificativo que describe las relaciones de distintos gravámenes ligados entre sí, de tal forma que hacen del sistema tributario un todo armónico, marcando a su vez, tal hermenéutica para el juzgador. Así, gravámenes complementarios actúan armonizándose en sus efectos de modo de lograr el fin impositivo previsto, o, por lo menos, que no se perjudiquen y se controlen recíprocamente. La complementariedad tiene un claro propósito extrafiscal, inductor de comportamientos en el marco de una política de administración tributaria, que queda claramente marcada cuando en el propósito que inspira el proyecto del Poder Ejecutivo Nacional, expresando que su finalidad también es "poner de relieve las virtudes que, se entiende, caracterizan al gravamen que se propicia cuales son su difícil elusión y más fácil fiscalización, por estar basado en los activos totales y, esencialmente, la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las Ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo, con lo cual se mejoraría la eficiencia y equidad de dicho gravamen a la par de desalentar prácticas que introducen una discriminación y competencia desleal entre empresas que cumplen con sus obligaciones tributarias y aquellas que las eluden o las evaden".

En el los autos de referencia, la actora no había centrado debidamente la actividad probatoria requerida para acceder favorablemente a un agravio como el formulado. Señalaron que la existencia de quebrantos en el impuesto a las ganancias no resulta óbice por sí sólo para la determinación practicada por el organismo fiscal, en tanto el tributo aquí examinado encuentra sustento, como medida de capacidad contributiva, en la titularidad de activos y su potencialidad generadora de dichas rentas. Es decir, que un enfoque de la cuestión como el presentado por el actor, debe requerir de un respaldo probatorio que trascienda la mera existencia de quebrantos, debiendo presentar en forma completa y circunstanciada un cuadro de situación patrimonial que permita descartar aquella 'potencialidad generadora de rentas' en relación con los activos que posee. Ese análisis trasciende indubitablemente el examen del balance contable del período fiscal en cuestión y la relación con las utilidades netas obtenidas en cada uno de los ejercicios. Que, precisamente, si el impuesto no fuera exigible por la mera existencia de quebrantos, se vería frustrada la específica función que le fue asignada con su creación, el castigo de la improductividad o de la productividad ineficiente en el desarrollo empresario.

Siguiendo su precedente la misma Sala en "Seta Hidrobia Arquitectura y Tecnología Estructural S.R.L." (Sala B - 12/02/2007), requirió que se presentara un cuadro de situación patrimonial que permita tachar la potencialidad de generar rentas (no siendo suficiente el balance contable y su relación con las utilidades netas obtenidas en cada uno de los ejercicios).

En "Gutierrez y Belinsky SACI" (Sala B -12/07/04), realizó una acotación clarificadora: "una cosa es probar que no se tuvo ganancias en el período determinado y otra, muy distinta, es acreditar que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir tales ganancias. Esa potencialidad productora de rentas es lo que el legislador intentó alcanzar con el impuesto de marras y no la efectiva obtención de ganancias, no siendo per se, determinante para descalificar el gravamen, la inexistencia de estas últimas (quebrantos) y, para el caso, la incidencia en el patrimonio societario que el pago termina generando el que, además, se revela harto suficiente para hacer frente a la exigencia determinada aun en la peor de las hipótesis, esto es, aun cuando no se acoja ninguno de los agravios vinculados a la determinación efectuada por el Fisco de la base imponible. De seguirse la tesis contraria también sería inconstitucional pagar impuesto al valor agregado o cualquier otro gravamen cuando existieran quebrantos en ganancias, cosa que resulta absurda ya que el poder estatal de imperio imprescindible para la existencia del Estado no está sometido de por sí, en todas sus manifestaciones creadoras de hechos imponibles, al éxito comercial de los contribuyentes."

La Sala D en "Dondero Hnos y Cía. SACIFI" (24/2/2003) resalto "...Que debe tenerse en cuenta que toda vez que el hecho imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta es la existencia de activos, la efectiva generación de ganancias o la existencia de quebrantos resulta irrelevante, en la medida que la actora posee activos que pueden llegar a producir una ganancia." En a "Zanella Mare SA s/recurso de apelación por denegatoria de repetición-impuesto a la ganancia mínima presunta" (expte. 18.407-I), sentencia de fecha 29 de noviembre de 2001, donde se sostuvo: "V. Que en cuanto a la falta de capacidad contributiva que alega la actora fundándose en los resultados de su declaración jurada del impuesto a las ganancias, corresponde señalar la condición de gravamen autónomo que ostenta el impuesto a la ganancia mínima presunta, toda vez que su ámbito de imposición está perfectamente diferenciado, en tanto posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias, aun cuando admita como pago a cuenta, el cómputo del importe pagado por el otro tributo... VI. Por último, respecto de la inconstitucionalidad del Título V de la ley 25063 planteada por la recurrente debe señalarse que el artículo 185 de la ley 11683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal".

6.2. "Hermitage"

Resuelve la Corte Suprema de Justicia, por vía de recurso extraordinario, en 15/06/2010, "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título V Ley 25.063 s/ Proceso de Conocimiento".⁷

Mayoría

Vimos anteriormente que la sentencia de Cámara, había revocado lo decidido en la instancia de grado, declarando la inconstitucionalidad del Título V, art. 6 de la ley 25.063 fundamentando que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta grava una manifestación de capacidad contributiva presunta en forma absoluta. Contra ese pronunciamiento, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante.

Dado que la actora había probado que su explotación comercial arrojó pérdidas, confirmando que no había capacidad contributiva y había planteado que la aplicación de la presunción iure et de iure de la existencia de ganancias resulta irrazonable, la Corte se focalizó en determinar si el modo de imposición que no tiene en cuenta los pasivos y si la presunción iure et de iure resulta inconstitucional.

Por mayoría, declararon la inconstitucionalidad del tributo porque la presunción de renta utilizada es absoluta. No dando la posibilidad de derribar esta presunción mediante prueba en contrario, agraviando las garantías constitucionales por dos frentes: En primer lugar, al legislar, no se ha tenido en cuenta que las distintas explotaciones tienen porcentajes de utilidad diferentes. En segundo lugar, se parte de la falsa idea de que en todos los casos se vendrá una renta superior al 1 % del valor de los bienes, sin dar la posibilidad de probar que esa ganancia presumida podría no existir.

Los magistrados se mostraron inconformes por la confusa y poco precisa redacción de la ley, que dificulta la interpretación. Sostuvieron que la denominación del gravamen no es suficiente para determinar el carácter de este. Para determinarlo "... pues como lo ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda "(Considerando n° 8).

Aclararon que escapa a su competencia pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las Legislaturas Provinciales y corresponde a los legisladores elegir los objetos imposables determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales. En referencia a la posibilidad de utilizar presunciones, no se encuentra vedada al legislador, pero debe limitarse al caso de circunstancias especiales que lo justifiquen. Teniendo en cuenta la generalidad de los sujetos alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, no estaríamos frente a una situación especialísima.

La pericia contable, demostró que los resultados de la sociedad arrojaban pérdidas, y no fue impugnada. La Corte hizo hincapié en descontar el impuesto sería incrementar más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la existencia de ganancia presunta.

Analizaron las razones por las que el poder Ejecutivo propició la aprobación del tributo. Principalmente por la mejora que aporta al cumplimiento en el impuesto a las Ganancias, asegurándose de que todas las

7. En este trabajo ver punto 6.1.1.

empresas contribuyan, al menos, con un impuesto mínimo. Sumado a su fácil fiscalización. Finalmente, concluyen que "...en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que 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, lo que así se declara" (Considerando n° 16).

Disidencia

Los votos en disidencia fueron de las ministras Elena I. Highton de Nolasco y Carmen M. Argibay. Sostuvieron que se trataba de un impuesto patrimonial, por lo que no se ve afectada su constitucionalidad por la demostración de resultados negativos en años anteriores. Sostuvieron que se encontraba fuera de controversia el hecho de que la era titular de activos afectados a la explotación comercial durante los ejercicios durante los que se discute la aplicación del impuesto. "...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 transgreda los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad." (Considerando n° 10).

Desde este punto de vista, será necesario para descalificar el tributo, por confiscatoriedad, un respaldo probatorio que trascienda la mera existencia de quebrantos, debiendo probar, la inexistencia de potencialidad generadora de rentas que la ley le atribuye a la propiedad o posesión de determinados activos, a cuyos efectos se deberá relacionar el carácter confiscatorio del tributo con el valor real y actual de los bienes o su potencialidad productiva, no siendo suficiente una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación.

Diferencia de interpretación

La diferencia entre el voto de la mayoría y la disidencia se centra en que la primera parte se encuentra ante un impuesto a las ganancias presuntas, mientras que la segunda considera que estamos en presencia de un renovado impuesto a los activos. Y de ese distinto enfoque sobre la naturaleza del tributo surgen diferentes consecuencias: para el voto de la mayoría la inconstitucionalidad de la presunción "iuris et de iure" permite descalificar el gravamen no sólo cuando existan quebrantos en el impuesto a las ganancias, sino cuando sean menores que las rentas presuntas determinadas de conformidad a la ley del IGMP. En cambio para la disidencia el impuesto a los activos no violenta el principio de capacidad contributiva, no obstante lo cual puede ser descalificable a tenor del principio de no confiscatoriedad. Estas distintas posiciones determinan que para el voto de la mayoría será suficiente la demostración de la falta de correspondencia de las ganancias reales con las presumidas por la potencialidad de los activos, en tanto que para la disidencia habrá que demostrar fehacientemente la falta, en el caso concreto, de potencialidad generadora de rentas que la ley le asigna a bienes del activo, generada por determinados hechos o circunstancias que se deberán alegar y probar.

El voto de la mayoría de la Corte Suprema resulta altamente gratificante al velar para que el sistema tributario se adecue a los preceptos constitucionales, de forma de hacerlo compatible con el debido respeto por el derecho de propiedad.

6.3. Panorama Actual

Después de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, nuevas acciones legales siguieron intentándose en virtud de que la ley del gravamen sigue vigente. Los actores fueron especialmente empresas que tienen constantemente escasa o negativa rentabilidad, como industriales de capital intensivo o pymes con alto endeudamiento. También atacaron la irrazonabilidad del Impuesto las que entraron en procesos de ejecuciones colectivas.

"Hermitage" dejó un vacío, respecto a la prueba. Al no estar cuestionada en el recurso extraordinario la Corte Suprema no evaluó la pericia del perito contador. En otros casos la Corte suele expedirse sobre si las pericias son aceptables o insuficientes, al no hacerlo los tribunales inferiores realizan esta interpretación conforme su propio criterio.

Es el ejemplo de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos "CERVECERIA ARGENTINA SA ISENBECK c/ EN-M° E-Ley 25063 s/ proceso de conocimiento"(24/02/11), hizo lugar a un pedido de inconstitucionalidad sobre algunos periodos donde considero cabalmente probado la inexistencia de ganancias y un mes después rechazó una medida cautelar peticionada para que se suspendiera la aplicación del título V de la ley 25.063, basándose en la

necesidad de demostrar que la explotación comercial ha arrojado pérdidas en aquellos períodos fiscales respecto de los cuales pretende la inaplicabilidad de la norma.

Extractos de sus argumentos: “Según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, la actora registró pérdidas en los ejercicios de los años 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000 que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado; conclusión que no puede hacerse extensiva a otros períodos, respecto de los cuales no se cuenta con prueba concluyente, sino meras proyecciones del perito actuante. Por lo expuesto, respecto de los períodos señalados, se tiene por acreditada la inexistencia de una “ganancia presunta” y -por ende- la ausencia de capacidad contributiva como presupuesto legitimante del impuesto, en los términos exigidos por el Máximo Tribunal”

Con el mismo criterio en “Guilford Argentina SA -Inc. Med. c/EN -AFIP- DGIs/D.G.I.” (15/03/11) aclararon que “Si no se encuentra acreditado que la explotación comercial ha arrojado pérdidas en el período fiscal 2011 en curso, no corresponde -en este estado procesal- tener por acreditada la inexistencia de ganancia presunta y -por ende- la ausencia de capacidad contributiva.”

En esta última jurisprudencia también se expidieron sobre la conveniencia de iniciar una medida cautelar aclarando que “...no se encuentra configurado el peligro en la demora que justifique la alteración del orden natural del proceso y la postergación del derecho de defensa de la contraparte”, tampoco “no se encuentra acreditado, más allá de la alegación genérica de un riesgo falencial, que el pago del tributo en cuestión, tal como lo vino haciendo la actora en años anteriores, pudiera comprometer la continuidad de la sociedad”. En cuanto a la verosimilitud del derecho, los jueces expresaron que “de conformidad con la doctrina emanada del Alto Tribunal en el precedente “Hermitage” citado, el modo de imposición previsto por la ley 25.063, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, debe reputarse inconstitucional siempre que el accionante demuestre que la explotación comercial ha arrojado pérdidas en aquellos períodos fiscales respecto de los cuales pretende la inaplicabilidad de la norma”.

Teniendo en cuenta que la petición cautelar se refiere a los anticipos impositivos correspondientes al período fiscal 2011, los camaristas resaltaron que “aún no se encuentra acreditado en autos que la explotación comercial ha arrojado pérdidas en el período fiscal 2011 en curso, por lo que no corresponde —en este estado procesal— tener por acreditada la inexistencia de ganancia presunta y -por ende- la ausencia de capacidad contributiva”, en base a lo cual rechazaron la apelación presentada.

De igual manera en “Improduct S.A. c/ Estado Nacional - AFIP-DGI (nota externa 4/03) resol. 1493 (RG) s/ Dirección General Impositiva” (05/04/2011), rechazaron la acción declarativa tendiente a obtener la declaración de inconstitucionalidad del tributo remarcando que “la actora no ha aportado el mínimo elemento que acredite la existencia de las pérdidas que alega en sustento de su pretensión, y, por otra parte, ha consentido la resolución que denegó la producción de la prueba pericial oportunamente ofrecida, por lo que las apreciaciones vertidas en punto a la imposibilidad en que se la ha colocado para acreditar sus quebrantos devienen tardías”.

En la sentencia del 5 de abril pasado, concluyeron que “al no haberse acreditado en forma debida la situación patrimonial de la reclamante ni, mas precisamente, la inexistencia de ganancias respecto de los períodos pretendidos, corresponde de un modo acorde con la doctrina acuñada en la causa “Hermitage”, desestimar el recurso interpuesto por la parte actora, y confirmar el decisorio apelado en lo sustancial que decide”.

En el marco de la causa “Puentes del Litoral S.A. s/ medida cautelar”, la Sala V determinó que “los elementos aportados por la actora resultan suficientes para admitir la tutela requerida”, haciendo lugar a la medida cautelar suspendiendo la ejecución del impuesto mientras se determinará el proceso ordinario. Sostuvieron que “resultó acreditado que sus estados contables arrojan resultados negativos y quebrantos impositivos (cf. Prueba documental anexada, Anexo 29 y 30), motivo por el cual se ha demostrado razonablemente el perjuicio que ocasionaría en su situación patrimonial la ejecución de la suma por la que ha sido intimada”. Fundaron su sentencia en que “existen indicios suficientes como para estimar que la actora carece de capacidad contributiva para hacer frente al pago del impuesto reclamado, teniendo en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen”.

Por su parte la Sala I, sobre la procedencia de la medida cautelar, en “Asociación San Miguel de Ghisso Country Club c/EN AFIP -DGI Resol. 73/09 (ROES) s/D.G.I.”. (07/12/10), sostuvo “El examen de la procedencia de las cautelas como la pretendida en autos ha de efectuarse con particular estrictez, atento a la afectación que producen sobre el erario público (Fallos:313:1420 y 318:2431), pues la percepción de las rentas del tesoro en el tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del estado (Fallos:235:787 y 312:1010)”

El 19 de Octubre de 2010⁸ y el 7 de junio de 2011⁹ la Corte Suprema volvió a resolver sobre la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. Donde revoco lo decidido por la Cámara, y ratifico el criterio establecido por el tribunal en la causa "Hermitage S.A." Por su parte, las juezas Highton de Nolasco y Argibay se remiten a la disidencia que suscribieron en el aludido pronunciamiento.

7. Conclusiones

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ha generado controversias desde su creación en 1998, como un tributo extraordinario, con la Ley 25.063. La Corte Suprema de Justicia de la Nación debió expedirse rápidamente interpretando en que periodo entraba en vigencia. Tempranamente opiniones contrarias se hicieron sentir, se había creado y proyectado el tributo sobre la base de una economía argentina pujante y por diversos factores durante los primeros 5 años de su vigencia la economía se enfrió.

Luego de ser prorrogado por otros 10 ejercicios en el año 2009, su deficiente técnica legislativa volvió a llevar este tributo a consideración de la Corte Suprema, quien se pronuncio a favor de su Inconstitucionalidad. El hecho de que el sistema de control constitucional argentino, al resolver sobre el caso concreto, permita que el tributo continúe vigente provoco el interés en esta investigación. Máxime al observar que luego del precedente de la Corte, no todas las acciones logran la suspensión del tributo.

En los últimos puntos de este trabajo queda explícita la incidencia de las diferentes concepciones del tributo que mantuvo la jurisprudencia sobre la constitucionalidad del mismo.

En Hermitage se observan dos claras y distintas concepciones, reflejo de los criterios que anteriormente habían tomado los tribunales inferiores, del Impuesto a la ganancia mínima presunta. Por un lado la posición mayoritaria encuentra al tributo dentro del grupo de los impuestos a la renta, considera su presunción iure et de iure irrazonable y considera que no puede verificarse la existencia de la capacidad contributiva cuando no hay ganancias. Mientras que la disidencia considera que es un impuesto patrimonial y que por ende nada de irrazonable tiene la presunción, afirmando que la capacidad contributiva puede conformarse con bienes.

El fallo de referencia tuvo características muy específicas que lo tornan poco aplicable a otros casos, en apariencia, similares. La deficiencia más importante que tiene el fallo, que impide aplicarlo como regla general, es no haber reparado en la prueba pericial contable. No fue impugnada en el recurso y dio vía libre a que los jueces inferiores tengan que volver a interpretar este tributo.

Los diferentes criterios permiten asegurar que según la interpretación judicial la ley puede ser constitucional o inconstitucional.

En la posición mayoritaria de la Corte, la presunción iure et de iure, según la cual el estado estima que ciertos bienes tienen cierto porcentaje de productividad por ejercicio fiscal, deviene irracional si se puede probar que la capacidad contributiva es inexistente y que la empresa tuvo pérdidas. En este caso la ley que regula el tributo recibe la tacha de inconstitucional.

En la posición minoritaria la presunción nunca deviene irrazonable, puesto que es un impuesto al patrimonio, y la capacidad contributiva necesaria para estar obligado al ingreso del tributo se configura con la posesión de los bienes.

Otros factores ponen en jaque la constitucionalidad del tributo. El principio de igualdad, la regla de la equidad y el derecho a la propiedad.

Desde la perspectiva del principio de igualdad, se exige que el tributo trate de manera similar a los iguales y en forma desigual a los que no lo son, por lo cual el impuesto bajo análisis puede provocar situaciones discriminatorias al establecer un mismo tratamiento para sujetos con diferente situación. En síntesis, la capacidad económica de contribuir debe verse reflejada a través de una relación que tenga en cuenta tanto los recursos como las necesidades del contribuyente, considerando que dos contribuyentes con idénticos recursos y distintas necesidades no tiene la misma capacidad económica. (Gebhardt J. y Litvak J. D. 1999, 72)

Se trasgrede la regla de equidad cuando se estructuran la base y la tasa sin ponderar debidamente todo el universo de contribuyentes.

Establecer una única base y alícuota, sin distinción alguna y sin evaluar cada una de las situaciones que se puedan presentar, necesariamente genera el referido efecto desde que, en cuanto difieran ciertos elementos tales como tasa de retorno del capital, tipo de actividad, tamaño y tecnología utilizada por la

8. Recurso de hecho deducido por el Fisco Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos en la causa Establecimientos Oeste S.A. s/ acción de amparo

9. Recurso de hecho deducido por el Tren de la Costa S.A. c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva).

empresa, se estaría privilegiado a quienes necesitan un menor uso del capital y se verían perjudicados aquellos cuyas explotaciones requieren una mayor utilización de aquel. Lo mismo con las empresas viejas con relación a las nuevas.

Otras veces factores endógenos o exógenos, no permiten llegar al rendimiento presumido por el Estado, y esto no puede reflejarse al momento de determinar el gravamen, tornándolo inequitativo. Aun que el tributo tenga como fin castigar activos inoficiosos, pierde justificación cuando la improductividad no es culpa del contribuyente.

Por último en el caso que no existan ganancias el tributo resultaría atentaría contra el derecho a la propiedad, a falta de ganancias del ejercicio el contribuyente deberá ingresarlo con dinero de su patrimonio, bajo pena de ejecución en caso de incumplimiento.

Ante la posibilidad de que aún contra todos los pronósticos el tributo resulte constitucional. Cómo puede advertirse con anterioridad que es lo que ocurrirá al final del ejercicio, debe ingresarse anticipos de un impuesto que puede devenir inconstitucional por irrazonable y confiscatorio cuando tengamos pérdidas. Y si tuviéramos ganancias, pero no las suficientes para absorber todo el tributo ¿Sería confiscatorio?. Finalmente ¿esta este tributo castigando los bienes inoficiosos o castigando otro derecho de jerarquía constitucional como es el de ejercer toda industria lícita?

Ha quedado expuesto en esta investigación que la Corte Suprema sólo puede tachar de inconstitucional en el caso concreto y que no puede pronunciarse sobre la oportunidad de los tributos. Su intervención se hace efectiva una vez que el tributo ya esta vigente y su tacha no le quita esa vigencia. Por lo que resta esperar que el Congreso derogue el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, o que al menos en el 2019 no sea prorrogado.

Trabajos citados

- D'Agostino Hernan M; Nestor O. Bello. *Ganancia Mínima Presunta*. Bs. As.: Errepar, 2008.
- Dubois, Fernando. «Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.» *Doctrina de Derechos Tributario Tomo XIX*, Febrero 1999.
- García Vizcaino, Catalina. *Manual de Derecho Tributario*. Vol. I. Bs. As.: Lexis Nexis, 1999.
- . *Manual de Derecho Tributario I*. Vol. I. Bs. As.: Lexis Nexis, 2005.
- García Vizcaíno, Catalina. *Manual de Derecho Tributario III (Parte Especial)*. Bs. As.: Lexis Nexis, 2005.
- Gebhardt J. y Litvak J. D. *La imposición sobre base presunta. Teoría, técnica y práctica*. Bs. As.: Errepar, 1999.
- Gebhardt, Jorge. *Impuesto a la Gancia Mínima Presunta*. Bs. As.: Errepar, 2009.
- Lopez, Luis y otro c/ Pcia. de Santiago del Estero. (CSJN, 15 de 10 de 1991).
- Mordeglia; Albacete; Damarco; Fernandez de la Puente; Galli; Navarro; Torres. *Manual de Finanzas Públicas*. Bs. As.: AZ Editora, 1986.
- Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta. (CSJN, 18 de 12 de 1989).
- Sainz de Bujanda, Fernando. «Conferencia sobre los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del Sistema Tributario.» Madrid, 1970.
- Spisso, Rodolfo R. «Comentario al fallo Hermitage S.A.» Publicado en La Ley online, fecha 12/07/2010.
- Verrina J. y Pazo G. «Presunciones en el sistema tributario Argentino.» *Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXI*, Octubre 2000.

Bibliografía Consultada

- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1999
- SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Bs. As, 2000
- VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Astrea, Bs. As., 2002

Apéndices

I. Art. 2° - Son sujetos pasivos del impuesto:

- a) Las sociedades domiciliadas en el país. En su caso estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato;
- b) Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, desde la fecha a que se refiere el inciso a) precedente;
- c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales;
- d) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la ley 22.016, no comprendidos en los incisos precedentes;
- e) Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles;
- f) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley;
- g) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la ley 24.083 y sus modificaciones;
- h) Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.

Están incluidos en este inciso, entre otros: Una sucursal. Una empresa o explotación unipersonal.- Una base fija para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible.- Una agencia o una representación permanente.- Una sede de dirección o de administración.- Una oficina.- Una fábrica.- Un taller.- Un inmueble rural, aun cuando no se explote.- Una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales.- Una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje.- El uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines.- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa.

No se considerará establecimiento estable la realización de negocios en el país por medio de corretores, comisionistas o cualquier otro intermediario que gocen de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios.

Tampoco se considerarán establecimientos estables los sujetos pasivos que estuvieran comprendidos en los incisos a) o b) del presente artículo.

En su caso, las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes que constituyan establecimientos estables de acuerdo con las disposiciones de este inciso, deberán actuar como responsables sustitutos del gravamen, según las normas que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

En el caso de uniones transitorias de empresas comprendidas en este inciso el responsable sustituto será el representante a que alude el artículo 379 de la Ley de Sociedades Comerciales.

A los efectos previstos en los incisos f), excepto fideicomisos financieros, y g) precedentes, las personas

físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de fondos comunes de inversión, respectivamente, se encuentran comprendidas en las disposiciones del artículo 16, inciso e), de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

II. Tablas de Recaudación

http://www.mecon.gov.ar/sip/rec_trib/4trim2011.pdf

CONCEPTO	2001	2002	2003	2004	2005
I. Impuestos nacionales					
Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	10.719	9.514	16.170	23.560	29.203
Personas físicas	3.702	3.543	4.995	6.216	8.192
A las Ganancias	3.634	3.494	4.944	6.173	8.142
Premios Juegos de Azar y Concursos Deportivos	60	47	47	37	41
Otros	8	2	3	7	9
Corporaciones y otras empresas	6.243	4.885	9.929	16.272	19.602
A las Ganancias	5.683	4.340	8.559	15.044	18.494
Activos (3)	10	11	7	4	5
Ganancia Mínima Presunta (3)	550	535	1.363	1.224	1.102
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Otros sobre el ingreso..... no clasificables	774	1.085	1.247	1.072	1.409
A las Ganancias. Beneficiarios del exterior.	774	1.085	1.247	1.072	1.409
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)

CONCEPTO	2006	2007	2008	2009	2010 (*)
I. Impuestos nacionales					
Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	34.764	44.226	54.722	56.887	78.427
Personas físicas	9.987	12.777	17.615	19.573	23.980
A las Ganancias	9.930	12.714	17.533	19.458	23.857
Premios Juegos de Azar y Concursos Deportivos	55	62	80	114	122
Otros	2	1	1	2	2
Corporaciones y otras empresas	22.911	29.145	34.026	33.921	50.664
A las Ganancias	21.819	27.837	33.031	32.702	49.012
Activos (3)	8	9	7	6	4
Ganancia Mínima Presunta (3)	1.084	1.299	988	1.213	1.648
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Otros sobre el ingreso..... no clasificables	1.866	2.304	3.082	3.392	3.783
A las Ganancias. Beneficiarios del exterior.	1.866	2.304	3.082	3.392	3.783
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)

