



**UNIVERSIDAD F.A.S.T.A.  
De la Fraternidad de Agrupaciones  
Santo Tomás de Aquino  
Ciudad de Mar del Plata  
República Argentina**

**Facultad de Ciencias Económicas  
Carrera de Contador Público  
Seminario de Graduación  
Tesis de Graduación**

**“Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias”**

**Autor:  
Tutor Docente:  
Tutor de Metodología:**

**Diego Martín García  
Dr. Daniel Baldini  
Dra. Laura Cipriano**

**Abril de 2007**



BIBLIOTECA

(8,2)

E-37

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Índice

Abstract .....	Pág. 3
Capítulo I – Los principios de la imposición .....	Pág. 4
Los principios superiores de la tributación .....	Pág. 4
Principios tributarios aplicables – 1. Principio de Legalidad .....	Pág. 7
2. Principio de Igualdad .....	Pág. 9
3. Principio de Economía .....	Pág. 10
4. Principio de Neutralidad .....	Pág. 10
5. Principio de la comodidad en el pago del impuesto .....	Pág. 11
6. Principio de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades .....	Pág. 11
7. Principio de productividad .....	Pág. 11
8. Principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas .....	Pág. 12
Los principios de la imposición en el derecho constitucional argentino .....	Pág. 12
Principio de legalidad .....	Pág. 13
Principio de igualdad .....	Pág. 14
Principio de equidad .....	Pág. 14
Principio de proporcionalidad .....	Pág. 15
Principio de no confiscatoriedad .....	Pág. 15
La equidad tributaria y el bienestar general .....	Pág. 17
Teorías económicas y presión tributaria .....	Pág. 20
Impuestos, concepto, punto de vista económico .....	Pág. 22
Aclaraciones del Capítulo I .....	Pág. 22
Capítulo II – Impuesto a las Ganancias en la República Argentina .....	Pág. 23
Elementos marco del impuesto .....	Pág. 23
Ámbito del impuesto – Carácter del Impuesto a las Ganancias .....	Pág. 24
Objeto del impuesto .....	Pág. 26
Sujetos del impuesto .....	Pág. 27
Capítulo III – Aplicación de principios tributarios en el Impuesto .....	Pág. 30
Ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias .....	Pág. 31
Análisis del principio de no confiscatoriedad .....	Pág. 34
Casos de sujetos personas físicas – adecuación mínimo no imponible .....	Pág. 36
Aplicación de los principios de intangibilidad e igualdad .....	Pág. 38
Modos de aplicación del Impuesto a las Ganancias .....	Pág. 39
Sistema tributario argentino, avances en el Impuesto a las Ganancias .....	Pág. 41
A modo de conclusiones del presente trabajo .....	Pág. 43
Anexo I – Ganancias de cuarta categoría – Situación actual .....	Pág. 44
Anexo II – Aclaraciones Finales .....	Pág. 48
Anexo III – Protocolo de Investigación .....	Pág. 49
Agradecimientos .....	Pág. 60

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Abstract

El presente trabajo da cuenta de los principales lineamientos en relación a principios tributarios y bases constitucionales que constituyen y dan sustento al actual sistema tributario en nuestra República. De modo particular, se analiza la aplicación de dichos postulados en el Impuesto a las Ganancias en la República Argentina en la actualidad, y su recepción en casos de aplicación que se presentan como consecuencia del contexto impositivo, económico y social vigente.

## Capítulo 1

La claridad es la cortesía intelectual

Ortega y Gasset

### Los principios de la imposición

Deben considerarse como principios de la imposición aquellos enunciados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su técnica de aplicación.

Dichos principios son, a veces, simples reglas empíricas formuladas por la doctrina, empezando por ejemplo por las de los mercantilistas y cameralistas y pasando por Adam Smith, Pietro Verri, para llegar a Adolfo Wagner y Luigi Einaudi. A veces, los principios, coincidentes o análogos a los doctrinales, son recogidos por las cartas constitucionales y receptados por las legislaciones, por tanto, adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales que, en algunos casos, divergen sustancialmente de la elaboración científica de los principios que les dieron origen.

### Los principios superiores de la tributación

Dado que los recursos tributarios tienen como finalidad última la promoción del bienestar general, quienes se han dedicado al estudio de las finanzas públicas se han preocupado en encontrar y formular los principios, reglas o postulados que deben servir de guías para la elaboración de una adecuada política tributaria. Esos postulados o reglas de una política tributaria ideal se denominan usualmente principios superiores de la tributación.

Investigadores tales como el inglés William Petty y el italiano Pietro Verri han desarrollado primeros pasos en este modo de ser y pensar la ciencia de las finanzas públicas. Desde entonces fueron diversas las propuestas realizadas tanto por economistas como por juristas, pero ninguna de ellas alcanzó el nivel de aquellas enunciadas por Adam Smith, las cuales por su claridad, sencillez y precisión se han mantenido hasta hoy como normas rectoras de esta materia.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Los principios enunciados por Smith fueron por él agrupados bajo el rótulo de "cuatro máximas en relación a los tributos en general."<sup>1</sup>

Estas pueden ser mencionadas y sintetizadas de la siguiente forma:

- a. Norma de equidad: los particulares deben contribuir al mantenimiento del Estado tanto como ello sea posible en proporción a sus respectivas capacidades económicas. Es decir, deben contribuir en proporción a los ingresos que disfrutaban bajo la protección del Estado.  
Los gastos del gobierno de un país son para los individuos erogaciones análogas a los gastos de administración respecto a los propietarios de una gran empresa, quienes están obligados a contribuir a ellos en proporción al interés que cada uno tenga en la empresa;<sup>2</sup>
- b. Norma de certeza: el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario. La fecha y la forma de pago, como también la cantidad a pagarse deben ser claras y precisas para el contribuyente.
- c. Norma de conveniencia: los tributos deben recaudarse en la forma y en la fecha que resulten más convenientes para el contribuyente en aras de simplicidad tanto para el ente fiscalizador como para los sujetos pasivos.
- d. Norma de economía: los tributos deben ser recaudados en forma tal que siempre provoquen el mínimo costo de recaudación.

Pero, corresponde ahora preguntarse si estos principios mantienen aun hoy todo su innegable valor original. Los siglos transcurridos desde la formulación de aquellas máximas y, por sobre todo, los cambios y transformaciones que han ocurrido en las estructuras económicas, instituciones políticas y sectores sociales, han puesto en tela de juicio el grado de valor actual y real de tales principios.

Así, puede citarse como ejemplos, que la norma de la equidad, en cuanto se refiere a la proporcionalidad de los tributos, no sólo ha perdido su valor absoluto, sino

---

<sup>1</sup> Smith, Adam; "Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones", Libro quinto, cap. II, parte 1.

<sup>2</sup> Martín, José María; "Principios del Derecho Tributario Argentino", Edición primera, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1980.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

que en la práctica impositiva ha sido reemplazada por la moderna concepción de la progresividad, la que hoy en día es utilizada en un impuesto tan importante como lo es el que se aplica a las ganancias de las personas físicas, tema de análisis que ocupa este trabajo en capítulos posteriores.

Se ha hecho destacar que la norma de certeza es incompleta dado que ella no tendría que haber sido circunscripta a cuestiones puntuales de la técnica, sino que además debería estar dirigida contra las frecuentes e intempestivas modificaciones de la legislación tributaria. Tales hechos, incluso a veces, han derivado como expeditivos medios para burlar las decisiones jurisprudenciales que atentan contra los denominados "intereses fiscales", al decir de Giuliani Fonrouge. (1980)

Numerosos y prestigiosos financistas han intentado pues reelaborar dichas reglas o, en modo alguno, encuadrar tales a los diferentes debates tributarios y técnicas legislativas que en materia de imposición se han generado en el transcurso de este último siglo. Así, por ejemplo, Due (1968), enuncia como el primero de sus principios esenciales de todo sistema tributario al de la máxima neutralidad económica, según la cual "la estructura impositiva habría de concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo".<sup>3</sup>

Al mismo tiempo, Heller, economista que ha venido a marcar efectos de posturas de Adam Smith, insiste en que el sistema tributario debe utilizarse para asegurar el equilibrio económico y el empleo total de los factores de producción, todo lo cual inviste a un sistema así concebido de un fuerte rasgo intervencionista, bien contrapuesto por cierto con la neutralidad abogada por Due.

Conviene destacar que Due (1968), señala que los principios superiores de la imposición son objetivos de la moderna teoría del bienestar económico y que, en consecuencia, el perfeccionamiento de dichos principios generales de la tributación dependerá de los avances observados en aquella teoría.

---

<sup>3</sup> Due, John F.; "Análisis económico de los impuestos" en el cuadro general de las finanzas públicas, segunda edición traducida, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1968, pág. 77.

---

### Principios tributarios aplicables

"Así un modo de aplicar los impuestos que no impidan la industria o innecesariamente interfieran con la libertad de los ciudadanos, promueve no sólo la conservación sino que incrementa la riqueza nacional y estimula un más activo uso de las facultades individuales".  
Mill, John Stuart,<sup>4</sup>

---

#### 1. Principio de Legalidad

Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto el principio se funda en el postulado no taxation without representation; "no hay impuesto sin ley". Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos.

El principio de legalidad consagra en las cartas constitucionales, el principio de certeza, ya enunciado por Adam Smith. Durante las primeras páginas de este trabajo, hemos enunciado y conceptualizado tal norma. Dicho corolario marca que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. Asimismo, deben ser claros y simples el tiempo, la manera y los demás condicionantes del impuesto para cualquier sujeto del mismo.

La interpretación jurídica de este principio ha señalado diversos corolarios:

- a) La necesidad de la ley como acto del poder legislativo, para la existencia del impuesto.
- b) La indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones. Este corolario no es siempre reconocido y en muchos países se acepta la delegación, aunque limitada por ciertos recaudos y condiciones.
- c) La necesidad de que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

---

<sup>4</sup> Mill, John Stuart, "Representative Government", Chapter 2.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

- d) Se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional la norma que concediera esa facultad.
- e) Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho, sin perjuicio de la validez de los pactos entre ellos y los de hecho para la carga del impuesto. También para la administración rige dicha inderogabilidad.

Se debe tener en cuenta la doctrina según la cual la política fiscal en sus funciones de estabilización y desarrollo es incompatible con el principio de legalidad. Se dan como argumentos de esta tesis el hecho que dicho principio es una derivación de la doctrina liberal individualista y que las finanzas en su faz moderna exigen la rapidez de las decisiones para el cambio en la utilización de los diferentes instrumentos y, en particular, de los impuestos, para adaptarlos a las necesidades de cada situación. Ambas razones impondrán la atenuación, si no el abandono, del principio de la aprobación parlamentaria de los impuestos, tanto en lo referente a su creación, como a las modificaciones, desgravaciones o aumentos.

Por el contrario, se destaca que la propia planificación económica comprende la política fiscal, así esta debe surgir de una ley y sus correcciones también deben ser el fruto del consenso general.

La pretendida necesidad de rapidez en las decisiones para adecuar los instrumentos a las contingencias de la economía, es un argumento falaz que sólo puede llevar a la exigencia de lograr mecanismos más acelerados de acción legislativa.

## 2. Principio de Igualdad

Tal principio debe observarse desde las facetas jurídica y económica. Para dar contenido al postulado de la igualdad, recordamos que Adam Smith consideraba desiguales los impuestos que gravaran sólo una de las fuentes de rentas, aunque no profundizara esta desigualdad para cefirse a la que se produjera dentro de la imposición de la renta de una fuente determinada.



Ello implica reconocer que los impuestos parciales –los que afectan sólo a rentas de fuentes determinadas- son desiguales así como lo son aquellos que dan trato desigual a los iguales o trato igual a los desiguales, dentro de una misma categoría de renta.

En casos de gravámenes a los consumos o transferencias de bienes, puede haber desigualdades en el trato de diferentes consumos o diversos bienes. Pero aun cuando el trato dado por estos impuestos sea igualitario dentro de sus respectivas bases imponibles, la premisa tácitamente admisible de que la verdadera manifestación de capacidad contributiva es la renta induce a declarar dichos impuestos como desiguales, si así resultan tomando como término de confrontación a la renta neta.

Debe relacionarse, entonces, este principio desarrollado junto al principio de capacidad contributiva. Se considera que el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un nivel vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal.

Entre una de las limitaciones constitucionales al poder tributario se destaca el principio de igualdad consagrado por el art. 10 de nuestra Carta Magna al establecer que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".<sup>5</sup>

---

### 3. Principio de Economía

Consiste este principio, según la acepción de Adam Smith en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco. Los ejemplos de los vicios a los que se opone este principio enumeran: complicación en las liquidaciones de impuestos, compleja contabilidad fiscal en adición a la contabilidad comercial, necesidad de asesoramiento técnico profesional excesivo, carga excedente que ciertos impuestos provocan por la alteración de la oferta, la demanda y los precios del mercado.

---

<sup>5</sup> Martín, José María; "Derecho Tributario Argentino", Edición primera, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1981.

Se llama la atención sobre su posible incompatibilidad con el principio de igualdad. El Estado deberá decidir entre uno y otro principio: si evitar impuestos con cargas excedentes y preservar íntegramente la equidad del impuesto pero sacrificando la eficiencia de la actividad financiera de producción de servicios o bien preservar esta eficiencia sacrificando – en cierta medida – la equidad del impuesto.

#### 4. Principio de Neutralidad

La neutralidad del impuesto significa que éste debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios.

El principio de neutralidad es, desde un punto de vista histórico, la bandera de las finanzas liberales. En su contra, se ha observado que todos los impuestos producen algunos efectos en la economía del mercado y – precisamente – esta comprobación ha servido de base para la utilización del impuesto no sólo y no siempre para cubrir los gastos públicos, sino también para el logro de otros propósitos como la redistribución de ingresos, la estabilización o el desarrollo.

La neutralidad se logra haciendo la mínima carga excedente a la cual nos hemos referido en el punto anterior. Queda en pie, sin embargo, el problema de compatibilizar el mínimo de carga excedente con las exigencias de la equidad. Se debe unificar entonces, mediante instrumentos impositivos, las normativas de equidad y neutralidad que satisfagan ambos principios.

#### 5. Principio de la comodidad en el pago del impuesto.

Este principio, uno de los cuatro enunciados por Adam Smith, en su formulación original, pregona que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo. Este principio implica atenuar los efectos del impacto o percusión del impuesto como efecto económico propio del gravamen.

La percepción del impuesto en el tiempo y modo que disponga el legislador o, por delegación, la administración fiscal, produce una sustracción de dinero al contribuyente que se hallará compelido a proveer con la financiación, esto es, a proveerse de la liquidez necesaria para el cumplimiento de su obligación legal. Esto tiene un costo para el contribuyente que deberá ser reducido al mínimo, so pena de

provocar una carga excedente, en desmedro de la eficiencia de la asignación de los recursos y del principio de economicidad.

#### 6. Principio de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician.

Consiste en que el fisco debe buscar como fuente de recursos las empresas ya consolidadas, evitando que una imposición de gravámenes demasiado temprana debilite las empresas en sus comienzos. Se trata, pues, de un principio de incentivación de las actividades productivas que se adelanta a la política de desarrollo económico que se propugna en la actualidad.

#### 7. Principio de Productividad

Este principio, cuya enunciación se atribuye a Luigi Einaudi, radica en que el legislador al elegir el tipo de impuesto a establecer ha de dar la preferencia a aquel que estimule y no desaliente las actividades productivas de la economía privada. El principio en su definición y propósito genéricos no puede ser rechazado. El problema que se plantea, sin embargo, consiste en las elecciones concretas, ya que no basta con encontrar instrumentos fiscales que cumplan con ese requisito, sino que, al mismo tiempo, satisfagan los demás principios, entre otros: el de igualdad y el de eficiencia, o sea el de la óptima asignación de los recursos.

#### 8. Principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas.

Trátase de un principio fundado en premisas de equidad y que dice que debe ser más atenuada la imposición que recaer sobre ingresos que derivan total o preponderantemente del trabajo personal, en comparación con aquellos que se originan total o prevalentemente del capital (incluyendo la tierra).

Se han esbozado motivaciones de equidad y vinculaciones con la capacidad de ahorrar por parte del trabajo con carácter personal.

Por otra parte, se esgrime contra la discriminación el principio de igualdad, según el cual a igualdad de renta neta total debe corresponder igual impuesto, no siendo relevante el origen de las partes componentes de la renta total.

Se ha de considerar que se trata, lo enunciado en estos últimos párrafos, en apreciaciones subjetivas de la igualdad.

### Los principios de la imposición en el derecho constitucional argentino.

El poder de imposición tiene un fundamento político, jurídico y económico además de su causa jurídica, el impuesto; debe ser establecido con las formas constitucionales de ley, es decir que respecto de todo impuesto debe mediar el consentimiento previo, dado por el contribuyente mediante su representación política más directa.

Bielsa, Rafael<sup>6</sup>

Los principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos sino, también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva.

La primera cuestión, a este respecto, consiste en resolver si los principios enunciados por las constituciones de diferentes países deben considerarse como simples enunciaciones de las tendencias fundamentales del Estado en materia tributaria o como normas programáticas que indican las finalidades a las que deben tender las leyes y los planes de gobierno, o bien si se trata de normas operativas superiores, o sea normas obligatorias, cuya violación implica la invalidez del impuesto.

En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actos.

De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal y se encuentran tutelados en la misma Constitución de la Nación Argentina como analizaremos a modo seguido:

#### Principio de legalidad

En el artículo 4 la Constitución establece la forma de integrar el Tesoro Nacional, con el cual el Gobierno Nacional ha de proveer a los gastos de la Nación. En

---

<sup>6</sup> Bielsa, Rafael, Derecho administrativo, Tomo IV, Págs. 502Y 503, 5ª edición

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

tal empeño, después de enumerar algunos recursos, menciona "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso". De esta manera, aunque en forma indirecta y no enfática, se establece que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o a las Legislaturas provinciales, en su caso.

El artículo 17 consagra, como bien se sabe, el principio de la inviolabilidad de la propiedad como derecho individual y lo proclama solemnemente. Luego de esta proclamación, el artículo 17 establece algunos principios dependientes de ese propósito en los ámbitos respectivos de diferentes materias jurídicas. Es así como dispone que ningún habitante de la Nación puede ser privado de la propiedad, sino en virtud de sentencia fundada en ley; la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada, ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley; todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley; la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino; ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.

El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado con el aforismo "nullum tributum sine lege" refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen anglo – estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, "no taxation without representation".

Mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.

#### Principio de igualdad

De los principios de la imposición elaborados por economistas y juristas es seguramente el más importante por su esencia y por las contribuciones que autores de los más diferentes países y formación cultural han prestado a su análisis científico, el principio de igualdad.

Dicho principio reconoce su origen clásico y su identificación, en las cartas constitucionales, con el principio de la capacidad contributiva.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

El principio de igualdad ha sido establecido y consagrado en nuestra Constitución en el artículo 16, que dispone que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".<sup>7</sup>

El principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo con la consecuencia que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio.

La más reciente doctrina sobre el principio de igualdad tiende a identificarlo con el de capacidad contributiva. Algunas constituciones recientes no exigen que los impuestos respeten el principio de igualdad, sino que declaran que los impuestos deberán fundarse sobre el principio de la capacidad contributiva.

#### Principio de equidad

El principio de equidad en la Constitución Argentina vigente se halla expresado incidentalmente en el artículo 4 como condición del uso del Poder Fiscal por el Congreso Nacional. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema en numerosos fallos ha dicho que no es función del Poder Judicial examinar la equidad del impuesto en referencia con su monto o con la base de imposición elegida por el legislador.

La aparente contradicción se resuelve interpretando que la Corte quiso decir que el Poder Judicial no puede controlar si existe la necesidad del recurso y la equidad en cuanto a la magnitud del gravamen.

En fallos más recientes, la Corte parece identificar el principio de equidad con el de la no confiscatoriedad.

---

#### Principio de proporcionalidad

Este principio se halla expresado en casi todas las Constituciones de los diferentes países. En particular en la Argentina, lo encontramos consagrado en forma incidental en el artículo 4 de la Constitución Nacional juntamente con el principio de equidad ("...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso...") y en el artículo 67 inciso 2 ("...proporcionalmente iguales...").<sup>8</sup> El significado de este principio en general y en el caso especial de nuestro país ha sido objeto de diferentes interpretaciones.

---

<sup>7</sup> Constitución de la Nación Argentina, Archivo General de la Nación Argentina.

<sup>8</sup> Constitución de la Nación Argentina, ob.cit.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

En la Argentina, se interpretó dicho principio como que la proporcionalidad requerida por la Constitución no significa la prohibición de los impuestos progresivos y que no se exigía una proporción respecto del número, sino de la riqueza de los habitantes.

Principio de no confiscatoriedad

Al tratar el principio de legalidad, recordamos que éste está consagrado en nuestra Carta Constitucional en el artículo 17, en el que se establece la garantía del derecho de propiedad. Es ahí donde la Constitución, en medio de un conjunto de principios relativos a la inviolabilidad del derecho de propiedad, dice que sólo el Congreso establece los impuestos a los que se hace referencia en el artículo 4°.

Cuando nos referíamos al concepto de equidad como límite constitucional al ejercicio del poder fiscal, expresamos que, después de alguna incertidumbre o aparente contradicción de la jurisprudencia, ésta se inclinaba a considerar que violaba el principio de equidad el impuesto que resultare violatorio de la garantía del derecho de propiedad.

En el artículo 17 al garantizarse el derecho de propiedad con la expresión muy amplia y muy terminante respecto a que es inviolable, se afirma que nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, que la expropiación por pública utilidad debe ser calificada por ley y previamente indemnizada y que la confiscación de bienes queda eliminada del Código Penal.

Con respecto a los impuestos, no se dice que no puedan ser confiscatorios, sólo se afirma que el Congreso establece los impuestos, se ha intentado salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso. Esto es lo que el texto de la Constitución expresa.

De tal modo, en ningún otro campo como en esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países igualmente constitucionales, a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, inclusive en su contenido útil o económico.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Es así que la Corte manifiesta que no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el Poder Legislativo venga a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad. El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales.<sup>9</sup>

---

Con respecto a nuestro análisis en particular, debemos adelantar que ninguna jurisprudencia declara la inconstitucionalidad, por confiscatorios, de los impuestos a los réditos, a las Ganancias, a los beneficios extraordinarios o a las ganancias eventuales. Es curioso que a pesar de la escala progresiva y de las altas tasas, la Corte no haya extendido a estos impuestos la doctrina de la confiscatoriedad. Tal vez, ha considerado que estos impuestos afectan a la renta, sin afectar directamente el derecho de propiedad.

Indica la Corte que la superposición de gravámenes y aun las dobles imposiciones son constitucionales, mientras no se llega a la confiscatoriedad. A contrario sensu, es inconstitucional la acumulación de impuestos que excede de límites admitidos por la jurisprudencia.

Facultad exclusiva del Congreso para reglar el comercio internacional e interprovincial

El artículo 67 inciso 12 de la Constitución Nacional establece que corresponde en forma exclusiva al Congreso Nacional reglar el comercio con las demás Naciones y de las Provincias entre sí.

Esta norma impone una importante limitación a la potestad fiscal de las Provincias. Debe estudiarse correlativamente la distribución de las facultades impositivas entre la Nación y las Provincias.

Prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho de trabajar y ejercer industrias lícitas

---

<sup>9</sup> Martín, José María; "Derecho Tributario Argentino", ob.cit.



"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Análogo al caso de la limitación del poder fiscal por la prohibición de los impuestos confiscatorios es el de los impuestos que, de alguna manera, traban el libre ejercicio del derecho de trabajar o ejercer industria o comercio lícito. También sobre esta materia existe una abundante jurisprudencia, a través de la cual no queda la menor duda de que la Corte ampara la garantía establecida en el artículo 14 de la Constitución, en el sentido que condena por inconstitucionales todos los impuestos que en alguna forma impidan, menoscaben o prohíban el ejercicio de industrias, comercios o trabajos lícitos y, por lo tanto, amparados por la Constitución.

Pero aquí también debe señalarse alguna contradicción, ya que, por un lado, la Corte ha afirmado que se viola la garantía del artículo 14 cuando los impuestos impidan el ejercicio de una industria o comercio lícito y, por el otro, ha expresado que son constitucionales los impuestos prohibitivos de determinadas actividades, cuando por la naturaleza de estas actividades deban o puedan ser prohibidas.

Cabe señalar que, por jurisprudencia, el amparo del artículo 14 de la Constitución sufre un límite, debido a que son lícitas las prohibiciones o restricciones de las actividades que, por su naturaleza, sean dignas de ser restringidas o prohibidas, dejándose librado al control jurisdiccional determinar en qué medida estas actividades pueden ser objeto de esas disposiciones.

#### La equidad tributaria y el bienestar general

Probablemente uno de los problemas más arduos que ha debido enfrentar la ciencia de las finanzas públicas ha sido determinar en qué grado o en qué medida cada persona debe contribuir, mediante el pago de tributos, al logro de ese bienestar general que se reconoce como objetivo último de la comunidad.

Así, por ejemplo, el art. 16 de nuestra Constitución Nacional dispone que "...la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas", precepto que, a su vez, se encuentra reafirmado en el preámbulo y en las disposiciones de los arts. 4, 14, 28 y 33 que consagran la equidad como principio general de nuestro derecho.

Atento a lo recién expuesto y dado que por imperio del consenso general y de las normas constitucionales mencionadas, los tributos deben ser aplicados con equidad, el nudo del problema se circunscribe pues a conocer qué significado debe atribuírsele a los términos equidad o justicia tributaria. Pero resulta que la justicia o la

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

equidad tributaria no es una fórmula que admita muchos análisis científicos. La justicia al igual que lo que ocurre con la equidad, no son conceptos sobre los cuales se pueda describir su ser; pertenecen, por el contrario, a lo que en metafísica se denomina "categoría ontológica del valor" y, en consecuencia, sobre ellos no podemos enunciar juicios de existencia, sino juicios de valor. Y esos juicios de valor deben, en lo que a nuestra materia se refiere, partir justamente de ese consenso general y ser interpretado tanto por quienes formulan las leyes positivas como por quienes tienen la interpretación oficial de las mismas, es decir, la jurisprudencia.

Respecto a la equidad tributaria es consenso general que la misma no significa tributos exactamente iguales; es decir, que cada uno deba tributar una misma cantidad. Por lo tanto y así lo ha interpretado la jurisprudencia, la equidad tributaria no es igualdad matemática, sino que consiste, en un trato igual para circunstancias iguales y en un trato desigual ante circunstancias desiguales. Nuestra Corte Suprema ha resuelto, siguiendo la doctrina de tribunales americanos, "...la igualdad ante la ley, impuesta por el precepto del art. 16 de la Constitución, comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la nación sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones, y en materia impositiva ese principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes".

Este concepto encuentra su complemento en la posibilidad de establecer categorías o distinguos que cumplan con el requisito de la razonabilidad. De allí que sea doctrina también de nuestra Corte Suprema que "...la garantía consagrada en el art. 16 de la Constitución al establecer la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a no ponderar u observar ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas, como lo ha enseñado la doctrina y la jurisprudencia mediante opiniones de juristas y fallos de los tribunales especializados.

En conclusión, la doctrina de nuestra jurisprudencia, unánimemente admitida, ha establecido que la equidad tributaria exige el cumplimiento de dos premisas fundamentales, a saber: igual trato en iguales circunstancias y, además, trato

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

diferencial para circunstancias desiguales. Parece ser que esta última acepción utilizada es compartida por diferentes escritores de la materia sujeta a estudio en el presente trabajo.

Radica la cuestión, entonces, en generar el marco de debate y análisis que brinde claridad en el estudio e identificación de casos similares y desiguales. Desde ello, comienza la identificación del caso y la aplicación en él del modo de obrar según el principio enunciado.

Estas cuestiones fundamentales han sido objeto de numerosos estudios, dentro de los cuales se han destacado dos teorías: la del beneficio y la de la capacidad de pago, esta última también denominada de la capacidad contributiva.

### Teoría del beneficio

La teoría del beneficio reconoce como fundamento a las doctrinas políticas y económicas concebidas en el siglo XVIII. El naturalismo de ese siglo, realizando estudios más generales y no específicamente referidos a tributos, creyó que la respuesta correcta a los problemas planteados por la equidad tributaria se hallaba en el beneficio recibido por cada contribuyente de parte del Estado. Esta teoría, además del beneficio, puede ser asumida como el carácter de pertenecer a determinado Estado, puede resumirse al parecer de Montesquieu, bajo la noción de que el contribuyente entrega una parte de sus riquezas al ente estatal a fin de garantizarse la seguridad y goce del resto de sus pertenencias y privacidad respectiva.

En consecuencia, según esta teoría, el tributo es la retribución o el precio de los servicios prestados por el Estado. Con ello se adopta un criterio eminentemente económico o comercial, conforme al cual los contribuyentes que reciben idéntico beneficio deberían pagar igual tributo, mientras que para aquellos que reciben un mayor beneficio, la carga tributaria debería ser mayor.

Se han marcado ventajas de estas nociones. La primera, que quien se beneficia con el uso de los servicios producidos por el Estado es quien debe pagarlos. La segunda, que aplicándose esta teoría no se desalienta la iniciativa privada ni se castiga a los éxitos como inevitablemente ocurre al aplicar la teoría de la capacidad de pago. La tercera y última, que esta teoría obliga al Estado a una producción más eficiente de bienes y servicios.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

No obstante lo enunciado, debemos mencionar que actualmente la teoría del beneficio suele aplicarse en forma parcial o atenuada en los sistemas tributarios en búsqueda de la aplicación del principio de equidad, ya que resulta insostenible su mantenimiento ante la búsqueda de valores sociales como la solidaridad y la distribución de ingresos, luego de la ponderación entre las actividades y servicios llevados a cabo por el Estado, y la diversidad de sectores y necesidades sociales.

#### Teoría de la capacidad contributiva

Se entiende por capacidad de pago o capacidad contributiva al nivel de vida o bienestar económico de cada persona, medida ésta básicamente por todos aceptada como la más equitativa para establecer el monto de la contribución particular para el logro del bienestar general.

Diferentes manifestaciones de nivel de vida son: rentas, patrimonio, consumos. Respecto a rentas, se admite que existe una relación adecuada entre las rentas obtenidas en un determinado período y el nivel de vida. Bajo este patrón de rentas, previas deducciones y depuraciones de acuerdo a circunstancias particulares y personales de cada contribuyente y sus fuentes de riquezas, se accede a este concepto que sirve de fundamento para el impuesto a las ganancias, como también para otros gravámenes en relación a la renta como objeto de tal.

#### Teoría del sacrificio

Establecidos los diferentes niveles de vida, vale decir, las distintas categorías de contribuyentes según sus capacidades contributivas, queda todavía por determinar la justa proporción con que cada categoría debe contribuir al mantenimiento del Estado. Para ello, se han observado las teorías del sacrificio, las cuales partiendo de las conclusiones del marginalismo económico, establece que a mayores ingresos el sacrificio por el pago de un tributo será menor y esa relación entre ingresos y sacrificios tiene validez absoluta. Las teorías del sacrificio tienen el innegable mérito de haber justificado el empleo de la progresividad. Esta herramienta de la imposición será analizada posteriormente en nuestro trabajo en inserción de su aplicación en el marco del Impuesto a las Ganancias en la República Argentina.

Los sociólogos y los economistas modernos han señalado que los análisis de la utilidad marginal de los ingresos no son siempre verificables o, en todo caso,

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

comprobables. Se sostiene que la utilidad de los ingresos no guarda una relación matemática perfecta sino, por el contrario, depende de una serie de circunstancias personales o de factores especiales que inciden en la determinación de los niveles económicos delineados.

Suele existir un posible conflicto entre las consideraciones de equidad y de neutralidad. Aquellos que se oponen a altos grados de progresión, argumentan que la misma interfiere con los incentivos, coartan al desarrollo económico y reducen la potencialidad del crecimiento retrotrayendo el espíritu económico inercial o liberal. De tal modo se posiciona la neutralidad como el efecto de no reducir tales hechos, y su consideración ante la equidad por los patrones sociales.

#### La presión tributaria

Debemos entender por presión tributaria la relación existente entre la cantidad de riquezas de nosotros los particulares detraídas a favor del Estado, y la cantidad total de esa riqueza nuestra, vale decir, los particulares. Al ser aplicado dicho concepto, en forma individual, sectorial o nacional, concibe las relaciones existentes entre los recursos y las erogaciones, lo cual a nivel macro se distingue en los términos de recursos o recaudación tributaria y bienes o servicios producidos por el Estado.

Si bien estos términos, no permiten afirmar un análisis cualitativo de las presiones de distinto grado que pueden soportar los sectores de la producción, ni expresan la eficiencia con que los recursos tributarios han sido empleados por el Estado; se trata de establecer la magnitud de la carga tributaria en la economía de los particulares, de un sector de la comunidad o de toda una nación, trasladando el análisis a cuestiones de política económica, distribución de ingresos, y finanzas públicas en los contextos de tiempo y lugares geográficos que se estudian.

#### Impuestos: Concepto, punto de vista económico

Llámesese impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva o subjetiva, en tanto

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

se tenga en consideración en el segundo caso, las circunstancias personales de los sujetos pasivos<sup>10</sup>

Como concepto de una de las especies de los recursos tributarios, los impuestos, desde el punto de vista estrictamente financiero, consisten en detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tiene demanda coactiva por parte de la sociedad y que satisfacen necesidades públicas.

#### Aclaraciones del Capítulo I

Mediante la redacción del presente capítulo, se intenta enumerar, conceptuar y analizar brevemente los principios tributarios aplicables, sus elementos marco y fuentes que darán luz sobre el tema en cuestión. Se deja por aclarado que lo enunciado precedentemente, tiene un matiz de carácter introductorio, realizado al sólo efecto de diagramar el contexto de situación y desarrollo del presente tema de investigación.

En los capítulos siguientes, se partirá de tales conceptos y premisas, para la enunciación de los elementos y casos sujetos a análisis.

---

<sup>10</sup> Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Tercera Edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.

## Capítulo 2

La fundamentación inmediata ético-moral de la autoridad estatal descansa, por lo tanto, en la naturaleza humana y tiene su última cimentación en la voluntad del Creador, quien se manifiesta en la naturaleza por Él creada.

Messner, Johannes, *Ética general y aplicada*, pág. 299.

### Impuesto a las Ganancias en la República Argentina.

#### Elementos marco de caracterización y modo de aplicación.

Debe considerarse que los antecedentes de imposición a la renta en la República Argentina datan de las primeras décadas del siglo XX, más precisamente en el correr de los últimos años de la década de 1910 es cuando comienzan a esbozarse los primeros proyectos con vistas a ser elevados a los respectivos órganos legislativos.

En nuestra realidad actual, se basará nuestro análisis en la tipificación de elementos que concreta el texto ordenado de la ley 20.628 (1997) bajo identificación de su respectivo reglamento vigente (1998), dejando sobre nota que en oportunidad de ser requerido por la necesidad de exposición de los temas principales que integran este trabajo serán mencionados y descriptos los avances legislativos, modificaciones por diferentes vías legislativas y organismos de gobierno, así como mención de vertientes que destacan el marco aplicable como lo es el marco temporal de aplicación del impuesto y ciertos límites en su vigencia que la misma normativa da por establecido.

Se intentará presentar a continuación, una breve síntesis del marco en que se encuadra el presente impuesto a las Ganancias bajo los principales elementos de análisis con miras a desarrollar luego los objetivos de este trabajo; de tal modo, trataremos de esbozar en breves líneas conceptos impositivos que determinan la aplicación del tributo, objeto, sujeto, métodos de análisis de la renta en forma

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

temporal, espacial, formas de liquidación del impuesto, y mención de elementos que se presentan en relación a nuestro análisis y vinculación con la economía en general, y las políticas macroeconómicas en particular.

### Ámbito del Impuesto

Es característica destacada y diferencial del impuesto sujeto a análisis, la de gravar los beneficios producidos o ingresos, en forma independiente de los capitales o diversas fuentes de renta que los generen de forma de intentar medir la capacidad contributiva de los beneficiarios que lo perciben, y así tutelar en la práctica al principio de equidad en la imposición. Lo enunciado precedentemente es destacable desde nuestra concepción de aquello que debiera ser un sistema económico y tributario en los estados modernos cuyo fin se oriente al bien común por medio de las adecuadas contribuciones que cada integrante de nuestra comunidad pueda y deba aportar a tal objetivo. Sin embargo, en lo que resta del presente trabajo, se observará la digresión que se presenta en ciertos campos de aplicación, y más aún, la vulnerabilidad de estos principios generales en el desarrollo de casos sujetos a análisis.

Avanzando en la caracterización del impuesto, destaquemos como bien señala Seligman (1913)<sup>11</sup>, que la noción de renta se refiere a un beneficio neto y debe distinguirse, pues, de los impuestos que alcanzan simples ingresos o entradas, o sea, el beneficio bruto. Ello significa la deducción de los costos y gastos que son cargas necesarias del ingreso.

Por su parte, las exenciones o deducciones personales (mínimo no imponible y cargas de familia), así como la progresividad de las tasas de aplicación son notas salientes que identifican dicho gravamen.

---

<sup>11</sup> Seligman, E.R.A., L impot sur le revenue, edición francesa de Glard y Briere, París, 1913, pág.19.



### Carácter del Impuesto a las Ganancias

En dicho análisis y siguiendo a Goode (1973)<sup>12</sup> decimos que los impuestos directos sobre la renta personal, el gasto o el patrimonio, no pueden repercutirse, aun cuando señala la existencia de circunstancias excepcionales en que se produce la repercusión a corto plazo. En términos generales, y reconociendo la posibilidad de traslación en ciertos casos, existe unanimidad en atribuir al impuesto individual a la renta carácter directo. Especial consideración deberemos mencionar con respecto al impuesto a la renta de las sociedades de capital, consideración que evaluaremos más adelante al observar el tratamiento de este fenómeno, la posibilidad de traslación y un análisis de las circunstancias económicas que califican nuestro mercado actual, relacionando estos caracteres con temáticas del tipo relacionado, como ser ajuste por variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Por su parte, destacamos que el impuesto a la renta de los individuos es caracterizado como un gravamen personal típico. Manifiestan esta afirmación los condicionamientos que evalúan tanto beneficios como deducciones aplicables al individuo, su grupo familiar y sus circunstancias personales contempladas en el cuerpo legal y las normas de regulación.

En cambio, el impuesto a la renta de las sociedades de capital son manifestaciones de la imposición real u objetiva, pues recaen sobre los beneficios considerados aisladamente de las personas físicas que tienen su goce económico.

En consideración de la aplicación de alícuotas, debemos mencionar que el impuesto a la renta de los individuos se esboza y aplica con alícuotas progresivas, generalmente, progresividad por escalas; siguiendo en el contexto del impuesto sobre la renta de las sociedades de capital la respuesta a alícuotas proporcionales. Cabe aclarar que diferimos para el tercer capítulo de esta elaboración el análisis de este tratamiento y su vinculación en referencia a principios tributarios y económicos a ser evaluados, en virtud a políticas económicas y consideraciones de índole fiscal para favorecer el crecimiento y progreso de nuestra sociedad, y su pilar de producción: las empresas.

---

<sup>12</sup> Goode, R., El impuesto sobre la renta (versión española de su obra The individual income tax), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. 79.  
Diego Martín García

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

### Objeto del impuesto

Observando lo analizado por Enrique J. Reig (2001) el concepto de ganancia incluido en el objeto del gravamen incluye la noción de habitualidad, abandonada en cierto lapso, pero pues, con corta vigencia.

Definimos dentro del objeto, las ganancias sujetos a imposición como los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. Es así, que tales conceptos atraen similitud a definiciones de profesión habitual o comercio, según legislación anterior a 1974, en el criterio de Reig.

Asimismo, son objeto los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por responsables conceptuados en artículo 69 de la ley que sustenta el gravamen, y demás sujetos empresas, sociedades y explotaciones unipersonales, con la salvedad contemplada en determinadas profesiones, relación con actividad comercial y sujetos en diferentes categorizaciones de rentas que serán analizados en los casos respectivos en el avance de este trabajo.

### Vínculo jurisdiccional

Ya definido la renta gravada como objeto material del tributo, corresponde entrar a mencionar su correspondencia con sujetos en relación y modos de vinculación. De tal modo, quien guarda en este caso la potestad de exigir el tributo sobre esa renta, el Estado federal argentino, vinculará según los criterios existentes en derecho tributario vigente, la sustancia gravable con el derecho a ejercer dicha potestad, tal efecto formará momentos de vinculación, y a dicho vínculo se lo denominará vínculo jurisdiccional.

Las legislaciones se orientan a seleccionar tales momentos de vinculación, a saber como criterios utilizables: domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario de la renta (principio de la renta mundial o global), y el de ubicación territorial o principio de la fuente.

En virtud de cuestiones económicas, políticas y sobremanera, de empleo de factores de la producción a lo largo del proceso económico, los países desarrollados suelen optar y emplear en forma uniforme el criterio de renta mundial, en claro concepto de

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

adhesión a la frecuente exportación de factores como el capital que se produce desde tales naciones. Dicho criterio, da luz a sostenidas preocupaciones por mitigar los efectos de doble imposición internacional que se genera en análisis de criterios y vinculaciones aplicadas, lo cual ha dado lugar a denotados esfuerzos en virtud de mitigar tales efectos y relacionar los circuitos económicos mediante tratados internacionales de cooperación y coordinación económica, política y social a escala regional y mundial.

Nuestra legislación adopta hoy día el criterio de renta global o mundial, criterio receptado por la doctrina especializada y que ha tomado adherencia a nuestro sistema desde la adopción de modificaciones legislativas incluidas en las leyes 24.073 (adopción del criterio de renta mundial), y 25.063 <sup>13</sup> (incorporación de disposiciones relativas a residencia y rentas de fuente extranjera).

#### Sujetos del impuesto

Hemos mencionado ya, al Estado federal argentino, como sujeto activo que ejerce la potestad tributaria de este impuesto. Ahora bien, corresponde considerar que dicha pretensión de cobro de la obligación tributaria, será atribuida a un sujeto pasivo, contribuyente o responsable por deuda propia obligado a pagar el gravamen.

Así es que el art. 1 de la ley, establece que quedan sujetas al impuesto las ganancias de personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia.

Dicha ley, y en su complemento, los decretos reglamentarios y resoluciones de organismos de fiscalización y control, entrarán a considerar las tipificaciones del caso y establecer relaciones con respecto a sujetos personas físicas, sucesiones indivisas y sujetos no empresa; marcando como contraposición los sujetos empresa o personas de existencia ideal receptadas en su parte mayor en el art. 69 de la ley.

#### Análisis de las rentas imponibles

Los mencionados sujetos pasivos del gravamen clasificarán, analizarán y determinarán los resultados impositivos debidos sobre la base de esquemas de trabajo

---

<sup>13</sup> Boletín Oficial de la República Argentina, 30/12/1998.  
Diego Martín García

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

establecidos en las respectivas normativas, que generan el ámbito de diferentes categorías dentro del impuesto global que constituye el impuesto a las ganancias en nuestro país. Se distingue una primer categoría que identifica las rentas del suelo, segunda categoría derivado del producido de capitales o derecho aplicables al sujeto, tercera categoría que destaca la conjunción de los factores capital y trabajo, es decir, beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio, y por último, como rentas de la cuarta categoría aquellos ingresos provenientes del trabajo personal en forma exclusiva o preponderante.

Cabe destacar en este último punto mencionado, que de acuerdo a sucesos de reciente ocurrencia en nuestro país, que han generado ciertas modificaciones en la legislación vigente en virtud de reclamos de sectores sociales, asociaciones, cuerpos de trabajadores y circuitos productivos, el tercer capítulo de este trabajo contendrá un detalle de medidas y posterior análisis de sus causas, efectos y vinculaciones con la realidad económica de coyuntura y los principios económicos y tributarios que tutelan tales medidas receptadas en legislación mediante Decreto 314/2006.

Es adecuado, destacar a continuación que el impuesto posee como característica en sus bases legales no tributar en su totalidad, es decir, genera mecanismos de deducciones o créditos a nivel personal, general, y que tienen sustento en cada una de las citadas categorías de rentas y luego sobre la subsiguiente determinación de ganancias del período, de tal modo, de cumplir lo citado en la misma fuente legal, a modo de admitir la deducción de todos aquellos gastos y erogaciones que desarrolle el sujeto pasivo a fin de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el estudiado impuesto, con las restricciones y diligencias que la legislación establece.

Párrafo aparte, merecen las exenciones, aquellas exclusiones de renta del ámbito del gravamen, en virtud de determinados propósitos que tutelan las legislaciones impositivas ya sea estos de carácter social, política económica, administración fiscal, usos extrafiscales de la tributación en virtud de caracteres de objeto o sujeto en razón de la tributación.

Aspecto temporal de imputación: año fiscal y criterios de imputación

Debe considerarse los aspectos que determinan la asignación de los resultados analizados a diferentes momentos de imputación, así bajo la denominación de contabilidad fiscal se analiza la relación de beneficios a determinado período fiscal,

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

criterios de imputación fiscal y su análisis y diferenciaciones entre balances impositivo y comercial.

Se comprende como año fiscal el período acaecido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año calendario. Lo antedicho, es regla general salvo casos exceptuados en la misma normativa, entre los que vale destacar aquellas personas de existencia ideal en casos descriptos en el art. 18 de la ley del impuesto a fin de facilitar los mecanismos de determinación y liquidación del gravamen.

Destaquemos que cada categoría posee criterios de imputación fiscal-contable de ingresos y gastos que se correlacionan entre devengado y percibido, y asimismo supuestos especiales contemplados en las normas legales que serán presentados en el presente trabajo en los momentos necesarios a fin de generar análisis de los casos particulares analizados, objetos principales de la presente investigación.

Asimismo, y observando, que existirá una creciente vinculación entre modos de liquidación y la presentación de tales casos puntuales, es que se permite diferir el contenido de cierta presentación marco del impuesto para el posterior capítulo citado.

De este modo, hemos intentado generar en los capítulos precedentes, el acopio de elementos teóricos que servirán al lector de este trabajo como elementos de marco y enfoque a fin de practicar debido análisis de lo seguido a continuación: enunciación y breve análisis de situaciones pragmáticas que se presentan en la realidad fáctica en comparación a la vía legislativa del Impuesto a las Ganancias en la República Argentina.

### Capítulo 3

"Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de que forma un gasto adicional, atacáis la seguridad, formáis enemigos al Gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la Inquisición. Las contribuciones opuestas a los fines y garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro Nacional, que según ellas tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general" <sup>14</sup>

#### Aplicación de los principios tributarios en el Impuestos a las Ganancias en la República Argentina.

Como conclusiones del Undécimo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) debemos destacar en premisas que se reconozcan los ciclos económicos y no se pretenda basar la política fiscal y recaudatoria siempre en el ciclo ascendente. Asimismo, deberían tomarse en cuenta entre otros, los problemas de eficiencia y equidad, impacto de la carga impositiva tanto sobre el crecimiento como sobre la estabilidad, el flujo de ingreso-gasto del Estado y el envejecimiento de la población. Se ha hecho mención a la constitución de fondos anticíclicos o de estabilización como destino de parte importante del excedente fiscal aunque no hubo uniformidad. Y se insistió en que el tipo y profundidad de los impuestos no deben obstaculizar la competitividad de la economía porque a contrario sensu las consecuencias pueden ser no deseadas y no previstas.

Se planteó también una discusión sobre el carácter de los cargos específicos ya introducidos o que se vayan a introducir en la estructura de tarifas de servicios

---

<sup>14</sup> Alberdi, Juan Bautista; "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853"; pág. 226; Editorial Raigal; Buenos Aires; 1954.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

públicos, por necesidades de inversión o reconocimiento ineludible de mayores costos. Por último, merece énfasis el análisis llevado a cabo sobre el indicador de presión tributaria como porcentaje del Producto Bruto Interno de nuestra economía comparado en los últimos años en países seleccionados, el cual indica un 30,4 %, en comparación con menores resultados en Chile, México y Estados Unidos de Norteamérica, y signos mayores de este indicador en Suecia, España, Alemania y la República Federativa de Brasil.<sup>15</sup>

Ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias, receptividad en la legislación vigente y análisis de sus efectos fiscales.

La Justicia debe determinar mediante el análisis de las diferentes coyunturas y la jerarquización de los valores justos e injustos; o bien la ponderación entre valores justos, la prelación que indicará medidas pertinentes que conduzcan los planes de acción hacia los fines que mejor considere se adecuen a los principios que la misma tutela en su aplicación.

Se plantea el ajuste por inflación (variaciones en el poder adquisitivo de la moneda) en el cálculo de la base imponible del impuesto a las ganancias de las sociedades como un debate entre valores justos, donde se deberá ejercer la apreciación en torno a jerarquía de dichos valores.

Toma rol en este tema, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, quien ha participado como tercero en diversas causas presentadas ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación; analizando las implicancias por la falta de ajuste por inflación, que permita la corrección de la contabilidad histórica como medio de determinación de la renta sujeta a tributo, o del patrimonio, en el caso de impuestos patrimoniales.

Se destacan, así, en los últimos meses, las acordadas 28/2004 y 14/2006, participando de la causa "Juplast S.A. s/amparo", en la medida que estos temas atraen cuestiones de trascendencia institucional, toda vez que su falta de aplicación como método de determinación de tributos como es tal caso particular, implique lesión de garantías constitucionales, como la no confiscatoriedad de la carga tributaria, del mismo, y con un enfoque impositivo, se sostiene que el mantenimiento de la moneda nominal, sin la aplicación de este ajuste por inflación, ha implicado consecuencias de vulnerabilidad del principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional.

---

<sup>15</sup> Fuente Documental: OCDE – A.F.I.P. (Administración Federal de Ingresos Públicos)

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

La temática que estamos desarrollando surge desde la falta de aplicación del ajuste por inflación, que instauró la Ley 24.073 en 1992, la negativa de las autoridades fiscales a reconocer dicha aplicación motivó que contribuyentes optaran por la vía judicial que hemos marcado antes, y que debemos complementar enunciando que el caso Dugan Trocello fue un puntapié en junio de 2005, cuando la Corte Suprema señaló que una acción de amparo no constituye la vía procesal idónea para plantear la inconstitucionalidad de la norma que impide tal ajuste. No obstante, el Procurador General de la Nación, en un dictamen de 2004, no ha descartado la posibilidad de analizar la constitucionalidad de ello por las vías legislativas pertinentes.

Es sabido por desarrollo de los principios que hemos conceptualizado en los primeros capítulos de este trabajo, que el Estado necesita recaudar, y por ello no aplica en la actual coyuntura de nuestro país el ajuste por inflación (observará el lector que al seguir haremos distinción entre dicho ajuste en sociedades en virtud de los efectos que ello acarrea en la aplicación y determinación del trabajo que nos ocupa); simultáneamente el contribuyente observa que el impuesto a las ganancias calculado sobre ganancias con efectos inflacionarios, implica confiscación y alteración de la alícuota efectiva prevista en la ley y que, en muchos casos, no tiene recursos para afrontar el impuesto resultante. De tal modo, surge de la doctrina y jurisprudencia señalada en este trabajo, que el Estado no puede legítimamente pretender un aumento de recursos fiscales a costa del derecho de propiedad de los contribuyentes. Trataremos a continuación de realizar un somero análisis de este tema en función a los principios tributarios de legalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad; variables que marcaran el compás de estudio de este trabajo de investigación en adelante.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho "que el principio de legalidad que rige en la materia – confr. Arts. 4, 17 y 67, inc.2, de la Constitución Nacional – impide que se exija un tributo en supuestos que no están contemplados por la ley"<sup>16</sup>, asimismo "que este principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria"<sup>17</sup>.

Se trata de exponer la noción tutelado por este principio, en virtud del cual no se debería aplicar el impuesto sobre supuestos no contemplados originariamente por el legislador y por tanto, no definidos dentro del ámbito del hecho imponible de tal tributo.

---

<sup>16</sup> Fallos: 316 - 1117, considerando 8; Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

<sup>17</sup> Fallos: 294 - 152, considerando 18.



"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Se observa, entonces, una manifestación económica de riqueza ficticia en virtud de los supuestos monetarios explicitados, lo cual estaría violando el principio de legalidad.

En relación al principio de capacidad contributiva es jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia "la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es requisito indispensable de validez de todo tributo, y se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde estricta proporción con la cuantía imponible. La afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma, como hecho imponible, una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción<sup>18</sup>. Es dable de un moderno y eficaz sistema de administración fiscal atenuar los efectos de imposiciones y casos que alteran el adecuado orden y proporcionalidad, a la vez que se oriente a fines de naturaleza política, social y económica.

Destacamos al lector de este trabajo, que observará en páginas siguientes el análisis del principio de no confiscatoriedad en relación a la temática presente y su interrelación en el sistema tributario argentino; la relación genérica del caso nos hace considerar oportuno analizarlo como caso particular en próximas páginas.

Coincidimos con lo enunciado por Ignacio V. Mazzocco (2006)<sup>19</sup> en que resulta imprescindible la aplicación del ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias de las sociedades toda vez que ello constituya una realidad económica que escapa a la necesidad de regulación del Estado y de modo seguido, los efectos de este fenómeno en las sociedades se verá distorsionado en virtud de que ellas posean más activos que pasivos licuables o viceversa, generando en el primer caso (y en supuestos de no ajustar la utilidad impositiva resultante en análisis al capital operativo de la empresa) una pérdida patrimonial, y en el caso seguido, un incremento patrimonial a partir de esa misma inflación.

Análisis seguido en la temática del impuesto que observa este trabajo, destacamos que no aplicar el ajuste por inflación en tales circunstancias implica condonar impuestos a las sociedades que tuvieron un incremento patrimonial, como consecuencia de estos fenómenos monetarios, a pesar de que la ley de impuesto a las ganancias, expresamente lo grava. Como contrapartida, confiscación a las sociedades que perdieron gravando sus utilidades ficticias, si las mismas son analizadas desde la técnica contable.

---

<sup>18</sup> Fallos 312 – 2467 y 314 – 1293; Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

<sup>19</sup> Periódico Económico Tributario, "Es falso que la admisibilidad del ajuste por inflación, en el impuesto a las ganancias de las sociedades, genere menor recaudación", por Ignacio V. Mazzocco, Buenos Aires, 2006.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Diferentes regulaciones y reglamentaciones desde órganos parlamentarios y de control en nuestra República dan cabida a efectos de la variación en el poder adquisitivo de la moneda al tiempo que no observa desde los órganos encargados de fiscalización y administración de tributos, el conjunto de medidas y planes de acción tendientes a ponderar los valores y principios enunciados, ad referendum los lineamientos actuales son contrarios al espíritu de la ley que regula este impuesto estudiado, prescinde de la capacidad contributiva del contribuyente, contraría el principio de realidad económica; y, dentro de iguales sujetos del impuesto, condona impuestos a unos y deviene en confiscatorio para otros.

Resulta de interés para el lector, reservar párrafo parte, a fin de relacionar el análisis anteriormente detallado con políticas económicas (monetarias y fiscales) en desarrollo de nuestra Nación y sus principales motores de crecimiento, lo cual remitimos seguidamente, destacando que el marco actual es un claro incentivo a la no reinversión de utilidades empresarias, incluso dando luz la propia legislación a otras medidas que implican deducciones de dicho impuesto, citando el caso de distribuciones de dividendos o endeudamientos (con sus respectivos intereses).

En el marco del tema económico analizado, se considera oportuno destacar las palabras de Mazzocco (2006)<sup>20</sup>, "aplicar el ajuste por inflación implicaría actuar de acuerdo con las múltiples medidas tomadas por los tres poderes del Estado a partir del año 2002, orientadas a privilegiar la continuidad de las empresas, único camino para preservar el equilibrio económico, político y social de nuestra Nación".

Análisis del principio de no confiscatoriedad en relación al Impuesto a las Ganancias y sistema tributario argentino.

El principio de no confiscatoriedad queda tutelado por nuestra misma Carta Magna en mención a su artículo 17 que trae en análisis al derecho de propiedad y garantiza su inviolabilidad, y asimismo, el artículo 28 que constituye el límite de la relativización de los derechos constitucionales, bajo pretexto de ellos no pueden ser alterados.

---

<sup>20</sup> Periódico Económico Tributario, "Es falso que la admisibilidad del ajuste por inflación, en el impuesto a las ganancias de las sociedades, genere menor recaudación", por Ignacio V. Mazzocco, Buenos Aires, 2006.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Ante la posibilidad de esta alternativa descripta, donde la propiedad y sus derechos confluentes queden cercenados, la cuestión radica en distinguir los casos y estudiarlos a la luz del derecho vigente. Hoy día, no caben dudas que cualquier tipo de tributo confiscatorio es inconstitucional, radicando las inquietudes en distinguir cuál es aquel límite que hasta el momento no se encuentra claramente diferenciado por doctrina o jurisprudencia alguna.

De todos modos, podemos mencionar los primeros lineamientos de la siguiente manera: en diferentes fallos del máximo Tribunal de nuestra Nación no llega a marcarse un rango de criterio confiscatorio en el impuesto a los réditos, o impuesto a las ganancias analizado, aún así el Tribunal no ha realizado mención clara y específica que los citados tributos en sus tasas máximas vigentes hoy día no resulten confiscatorios habida cuenta de las variables socio-económicas actuales, y matices de política económica como el analizado caso de no aplicación del ajuste por inflación impositivo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en error conceptual según Horacio A. García Belsunce <sup>21</sup> (criterio en que coincidimos) basa su declaración de inconstitucionalidad en tanto el principio se vea vulnerado por afectación directa al capital, no así en tanto la medida de afectación sea la renta o beneficio producido por aquel, en tanto y en cuanto se mantenga la fuente generadora del lucro, el capital.

Entonces, cabe distinguir a nuestro criterio, y bajo sustento del criterio de Horacio A. García Belsunce y tribunales de segunda instancia de nuestro Nación, que un tributo resulta confiscatorio toda vez que basa su aplicación sobre principios que no resguarden la debida capacidad del hecho imponible de mantenerse en el tiempo siendo fuente productora, y aún más, dando a su titular la posibilidad de la adecuada retribución por el desarrollo económico llevado a cabo. De tal modo, nos parece oportuno destacar que todo tributo implementado que supere en sus tasas máximas citados límites del tipo del 30 ó 35 % puede comenzar a marcar una distinción arbitraria por parte de la potestad tributaria, al mismo tiempo que determinadas prácticas en materia impositiva en cuanto a la determinación y pago del impuesto (casos de ajuste por inflación, sistemas de retención, percepción y pagos a cuenta excesivos) llegan a implicar un desapoderamiento o exacción de riqueza por parte de la autoridad fiscal que supera los límites normales que debiera ponderar una administración fiscal que resguarde el interés del contribuyente – ciudadano en aras no sólo del bien común actual, sino del futuro progreso económico.

---

<sup>21</sup> Periódico Económico Tributario; por Horacio A. García Belsunce, "El ajuste impositivo por inflación", Buenos Aires, Viernes 13 de Octubre de 2006.

“Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias”

Caso de sujetos personas físicas – Adecuación mínimo no imponible y medidas en relación a compatibilidad con principios tributarios y constitucionales.

Habida cuenta de las circunstancias políticas, sociales y económicas acaecidas en nuestro país desde fines de 2001, comienza a tomar impulso un nuevo orden económico, en desarrollo de una política económica diferencial de los años 90 pasados, que tendiera a amortiguar los impactos y vulnerabilidades socioeconómicas que estaban presentes, de tal modo reducir desigualdades sociales.

Caso particular es desde comienzos de 2006, el impacto del Impuesto a las Ganancias en nuestro orden social. El impuesto ha generado polémicas y divergencias entre sectores sociales. Diferentes recursos judiciales han sido llevados a cabo por empleados en relación de dependencia que han encontrado vulnerado sus derechos a un salario justo, observando falta de capacidad contributiva y confiscatoriedad en las retenciones sufridas en sus ingresos económicos. De tal modo, los mismos han encontrado eco en diferentes jueces federales que mediante vías procesales adecuadas han sentado jurisprudencia de estos rasgos observados en el Impuesto a las Ganancias, que han derivado en mecanismos recursivos por parte de los organismos del Estado Nacional, atento desconocer en principio las circunstancias del caso, y que ponderación mediante, los magistrados han observado que la citada realidad demostraba distorsión al principio de la capacidad contributiva provocando que sujetos sin dicha capacidad queden alcanzados por el impuesto y detallando los Tribunales en citados casos que la Justicia debe aplicar y bregar por el cumplimiento de la normativa vigente; si la misma ley es injusta socialmente el juez no puede dejar de analizar dichos efectos y moderarlos, a fin de dar base a la justicia social, elemento sustancial de la sociedad moderna.

Consideración especial merece el caso del mínimo no imponible para el cálculo del impuesto a las ganancias de las personas físicas, que el Estado, con adecuado criterio, ha incrementado por decreto 314/06 (se puso así en inevitable consonancia con los principios constitucionales, y en especial con los pactos internacionales en materia de derechos humanos, que consagran la progresividad y no regresividad de los derechos sociales). Lamentablemente, ello ha sucedido sólo después de medidas de fuerza de importancia, que incluyeron una persona fallecida en la provincia de

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Santa Cruz. De tal modo, ha venido la potestad estatal tributaria ha atenuar los impactos de la actual política económica (variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en especial) que hemos detallado en páginas anteriores. Sería destacable, que tales planes de acción vengan a priorizar los sucesos sociales contradictorios para nuestro país, como asimismo atenuar al mínimo costo posible, impactos de vulnerabilidad en los principios enunciados que son basamento de nuestro sistema político y socio-económico.

Especialistas en la temática de esta investigación consultados en el transcurso de los últimos meses, no han dudado en destacar la correlación de estas decisiones necesarias para la reestructuración social de nuestra sociedad desde 2001 a nuestros días, compartiendo criterio también en remarcar que la presencia de los organismos fiscales debe ordenarse a sus fines establecidos: recaudación, control, determinación y fiscalización de tributos, sin entrar a considerar mecanismos que vulneren los derechos socio-económicos de las personas, y adecuando progresivamente el sistema tributario a las diferentes realidades vigentes, de modo "de no hacer de la emergencia, una permanencia en el tiempo" y discernir entre reglas y excepciones. Así, aseguran que ello generará la seguridad jurídica y certidumbre en las reglas empresariales que permita el crecimiento esperado, mediante fomento de inversiones que indefectiblemente necesita la República Argentina para aumentar la oferta de bienes y servicios que derrotarán fenómenos monetarios y consolidarán el progreso económico de nuestra economía.

En el caso de las personas físicas, aparte de corresponder, o no, la actualización del mínimo no imponible, la falta de incremento de este mínimo amplía el número de contribuyentes sujetos al impuesto, de hecho, crece la recaudación tributaria, disminuyendo proporcionalmente el poder de compra de los trabajadores. Esta noción, unida al párrafo anterior, nos dan la pauta que acto seguido a la consolidación del progreso económico debe seguir la distribución social de los recursos. En este punto, nuestro trabajo viene a dar cuenta de casos tutelados en el sistema tributario argentino, y en especial, en el impuesto a la renta vigente, que vulneran, alteran, atenúan o contradicen los principios y directrices de este modelo que hemos conceptualizado en la primera parte. Aquí, se encuentran representados los valores: uno representado por la necesidad de recaudar impuestos por parte del Estado, y otro por el interés de los contribuyentes, para que no se disminuya dicho poder de compra; y su valoración como sujetos económicos y de derecho del sistema vigente. Corresponde al Estado, ponderar tales valores.

Aplicación de los principios de intangibilidad e igualdad. Pago del Impuesto a las Ganancias por parte de Jueces de la Nación Argentina.

Durante la primer quincena del mes de Abril del presente año 2006, (Fallo 11/4/2006), en un controvertido fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo (ratificando fallos y jurisprudencia anteriores) que los jueces están exentos del pago del Impuesto a las Ganancias.

En tal fallo, la Corte ha recordado que hay jurisprudencia que determina que el derecho a la intangibilidad de las remuneraciones que fija el artículo 110 de la Constitución Nacional para los magistrados judiciales debe asimismo extenderse a las jubilaciones y pensiones que de ellos correspondan. En idéntico tono, hizo mención a la acordada 20 de 1996 en la que la Corte reivindicó los beneficios impositivos y la intangibilidad de los salarios de los jueces y subrayó que la ley del Impuesto a las Ganancias eximía de tal tributo tanto a los magistrados nacionales como a los de provincia, aunque esa medida luego fue eliminada.

Sin embargo, se declaró inválida la derogación de beneficios que había impuesto la ley 24.631 por resultar incompatible con el principio instituido por el artículo 110 de la Constitución Nacional que no puede ser desconocido en los ámbitos provinciales. Se dice que los jueces locales son, como los nacionales y federales, jueces de la Constitución, motivo por el cual cumplen, como los demás, idéntico ministerio y, por lo tanto, se hallan sujetos a parejas responsabilidades y deberes, y han de contar, a tal efecto, con similares garantías.

A nuestro criterio, y bajo las premisas de los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad, corresponde citar los proyectos que se encuentran en estudio en la Comisión de Presupuesto y Hacienda del Congreso de la Nación que disponen, en líneas de los mismos, que es posible, necesario e imprescindible que los jueces estén bien retribuidos, que sus remuneraciones mantengan su poder adquisitivo y que, simultáneamente, paguen el Impuesto a las Ganancias, haciendo clara la diferencia entre sufrir un detrimento discriminatorio y por tanto inconstitucional y pagar un tributo general. Se argumenta en base a legislación pertinente que la voluntad soberana del pueblo expresada a través de sus representantes en los Poderes Legislativo y Ejecutivo, al sancionar y promulgar la ley 24.631 ha querido que los jueces paguen el tributo en cuestión establecido con generalidad, en un pie de igualdad con todos los ciudadanos de nuestra Nación.

Modos de aplicación del Impuesto a las Ganancias: análisis de principios de economicidad, comodidad e interdicción de la excesividad.

Corresponde al sujeto activo de este impuesto, Estado Nacional, a través de organismos fiscales creados al efecto, Administración Federal de Ingresos Públicos, desarrollar la aplicación, percepción y fiscalización de los diferentes tributos establecidos bajo las directrices legislativas y reglamentarias vigentes. Sin embargo, suele observarse en los últimos años que en la aplicación del Impuesto a las Ganancias se evidencian aspectos conflictivos en las relaciones entre la Administración Fiscal y los contribuyentes.

Así, en conceptos de Osvaldo H. Soler<sup>22</sup>, se considera "que el detalle exigido es innecesario, el control puede realizarse sin dificultad con el método tradicional de liquidación". Ha sido establecido dentro del marco de las formalidades establecidas por la Resolución General de la AFIP 992 del 19/4/2001, que el organismo fiscal ha dictado la Resolución General 2020 de fecha 17/3/2006 a través de la cual se implementa una nueva versión del programa aplicativo que deberán observar las sociedades, empresas unipersonales, fideicomisos y otros sujetos que practiquen balance comercial para determinar e ingresar el saldo resultante del Impuesto a las Ganancias.

Bajo análisis doctrinario, desde el punto de vista jurídico, se inclina por asimilar a esta declaración a una "confesión", por lo que su efecto es hacer prueba contra el sujeto pasivo. Tal confesión recae sobre la existencia o inexistencia del hecho imponible y su magnitud, teniendo efectos declarativos sobre la existencia de la obligación tributaria material.

La prohibición de los métodos coercitivos enunciados en el párrafo anterior en nuestro orden jurídico no resulta sólo de la posición que el imputado ocupa en el proceso, como sujeto, sino por prescripción de la Carta Fundamental. En efecto, el artículo 18 dispone: "Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo". Con raíz en dicha tutela de derecho, es que el Código de procesamiento penal reglamenta esa garantía constitucional y por eso el imputado es un sujeto del proceso armado de derechos para hacer valer su defensa.

---

<sup>22</sup> Diario Ámbito Financiero – Colección Novedades Fiscales; por Osvaldo H. Soler; "Nuevo aplicativo de Ganancias constituye exceso reglamentario"; Buenos Aires, Martes 9 de Mayo de 2006.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Considera asimismo Osvaldo H. Soler<sup>23</sup> en relación a los principios tributarios y constitucionales analizados, que si el objetivo de la resolución que motiva esta presentación es el de obtener información para abastecer las bases de datos del organismo fiscal, con el propósito de realizar tareas de inteligencia que le permitan definir una estrategia de fiscalización, encontramos también importantes razones que convierten a dicha norma en fuente de futuros conflictos. Si lo que se busca es obtener información de terceros, estamos en presencia de desvío de poder, es decir, bajo el disfraz de requerir información para controlar al contribuyente requerido se ocultaría el verdadero propósito de obtener datos de terceros. Cabe destacar, que si bien ello puede ser viable como justificación de la interrelación que se genera ineludiblemente entre empresas y organismos económicos de nuestra sociedad, debe dicha Administración ponderar los efectos que tales medidas impulsan a provocar en la faz de determinación y liquidación del impuesto, así como en las relaciones entre agentes económicos, caso puntual, el rol que dicha Administración asigna a entes de nuestra sociedad para que actúen como agentes de retención o percepción de impuestos.

La Resolución General de la AFIP 2020 también está en pugna con el principio de interdicción de la excesividad, como corolario de la garantía constitucional innominada de razonabilidad de los actos públicos, según el cual el ente público está obligado a actuar con prudencia y moderación, adecuando su accionar al principio de razonabilidad que debe imperar en la función pública, sobre cuya base debe ahorrarle al administrado incurrir en costos excesivos debiendo optar siempre por la alternativa que menos inconvenientes le ocasione, principio en clara sintonía con aquel que se titula de economicidad y comodidad, que debe optar por los medios y recursos que menos inconvenientes y obstáculos para su efectivo cumplimiento le genere al sujeto pasivo.

El "principio de interdicción de la excesividad" es el corolario de la garantía constitucional innominada de razonabilidad de los actos públicos, la que actúa como límite al accionar de la administración tributaria y que prohíbe que el organismo fiscal, al amparo del deber de colaboración a cargo del administrado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados. Adviértase que de este principio se desprenden otros dos, a saber, el de "necesidad", que importa que ante la existencia de varios medios se opte por el menos desfavorable para el administrado, y el de "proporcionalidad", por el cual el requerimiento debe estar adecuado al fin que pretende alcanzarse. Dicha meta no debería diferir en líneas generales, de un sistema

---

<sup>23</sup> Diario Ámbito Financiero – Colección Novedades Fiscales; por Osvaldo H. Soler; ob.cit.



“Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias”

nuevos bienes de capital -excepto automóviles- destinados a la actividad industrial (industria manufacturera y otras que determine la autoridad de aplicación – Administración Federal de Ingresos Públicos) como también para las obras de infraestructura, excluidas las obras civiles, que generan como principal objetivo y lineamiento favorable en unas unidades empresarias y sujetos del impuesto practicar una amortización acelerada de aquéllos bienes en el Impuesto a las Ganancias. Asimismo, cada sujeto deberá ponderar sus beneficios y contraposiciones en razón de ventajas trasladables en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, evaluación de saldos a favor, traslación de quebrantos impositivos en Ganancias y sus relaciones económicas y fiscales con los casos descriptos.

Recientemente, el auge del comercio electrónico a nivel mundial está generando apertura a nuevos procesos y desarrollos que se traslucen a iniciativas a nivel impositivo y de promoción fiscal. Generalizadamente, se admite por ejemplo que todos aquellos gastos realizados con el objetivo de mantener y conservar la fuente productora de renta como sería el caso de gastos por desarrollo de páginas web, sistemas de datos informáticos, serían admitidos como deducibles en cada período fiscal en el analizado impuesto, o bien, aceptados mediante sistemas de depreciación especiales del tipo acelerados o en función, de la adecuada y previsible renovación tecnológica, lo cual requiere suficiente sustento argumental técnico, según recientes fallos del Tribunal Fiscal de la Nación.

Consecuentemente con estas herramientas de promoción fiscal estudiadas, cabe destacar entre las más recientes, el nuevo régimen legal que declara de interés nacional el desarrollo de la tecnología, la producción, el uso y aplicaciones del hidrógeno como combustible y vector de energía. El objetivo apunta al uso de energía primaria y regula el aprovechamiento de su utilización en la matriz energética.

Está dirigido a las personas físicas domiciliadas en el país y las personas jurídicas habilitadas para actuar dentro del territorio nacional. Se otorgan importantes beneficios fiscales que relacionados al Impuesto a las Ganancias implican la utilización de sistemas de depreciación acelerada en función del tiempo, del gasto invertido en ponderación al futuro, y de las unidades producidas. Similar política, puede ser llevada acabo con los bienes y servicios adquiridos para producir lo subsiguiente, en la tipificación del hecho imponible en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta durante los primeros períodos fiscales de incorporación al patrimonio del sujeto pasivo del impuesto.

A modo de conclusiones del presente trabajo...

Es oportuno remarcar, el mensaje que este trabajo intenta destacar a la luz de las circunstancias vigentes hoy día en nuestra sociedad. Se trata de tomar visión de cuál fundamental es para una Nación, el respeto de las instituciones y jerarquías legales de modo de manifestar credibilidad y razonamiento ante los principios y valores que orientan nuestras conductas.

De tal manera, se considera sumamente prudente el hecho y derecho de respetar las instituciones de nuestros sistemas de gobierno y justicias, y los principios directrices que guían su accionar por sobre las legislaciones y reglamentaciones que van marcando las relaciones entre individuos y organismos a través del tiempo, y en suma, toda vez que aquellas no basen sus indicaciones en dichos postulados fundamentales, en la jerarquía institucional y de derecho adecuada, sino que bajo tópicos temporales, intenten desplazar la órbita de atención hacia políticas económicas y sociales con metas recaudatorias, dilatorias, y todo aquello que vulnere la debida relación tributaria.

Somos conscientes que nuestra Patria conoce de casos y épocas en que hemos vivido alejados de las normas medulares y constitucionales, pues entonces, debemos procurar el avance y debate necesario como sociedad a fin de intentar atenuar, reducir, eliminar y contrastar aquellas desviaciones e incompatibilidades legales en busca de orientar nuestros cursos de acción hacia constantes y coordinados valores y principios que se encuentran plasmados en nuestra Carta Magna y guían el devenir de nuestra Nación.

## Anexo I

### Observaciones y análisis en el ámbito del Impuesto a las Ganancias

#### Ganancias de cuarta categoría – Situación actual en la República Argentina

Habida cuenta de la realidad imperante en nuestro país en la actualidad, y más aún, en los tiempos siguientes a Diciembre de 2001, y no siendo ajenos a los hechos de público conocimiento acaecidos durante los últimos dos años, de notoriedad creciente y llegando a límites de conflicto laborales, sindicales y con escaladas de violencia en zonas del sur de la República Argentina, es que se considera necesario realizar un apéndice de este trabajo, a fin de plantear la realidad vigente y orientar alternativas de acción ante la temática en el ámbito del Impuesto a las Ganancias, de Ganancias de cuarta categoría, en especial ganancias percibidas por personal en relación de dependencia por el ejercicio de sus trabajos y su vinculación con el impuesto estudiado en este trabajo, a raíz de las normativas legales vigentes.

Se considera necesario destacar, que lo aquí cuestionado y siendo eco de gran parte de los reclamos que la sociedad practica hoy día, es reconsiderar y analizar si la presión tributaria que las normas hoy establecidas ejercen sobre los trabajadores en relación de dependencia que superan los mínimos impositivos de tributación del impuesto, son adecuados a la realidad económica vigente, y bien apreciar, si no están siendo vulnerados o cuánto menos atenuados principios y garantías constitucionales enunciados en el cuerpo de este trabajo, como ser principios de no confiscatoriedad, respecto a la propiedad privada, igualdad, equidad, realidad económica. Este último principio, en vistas de la situación económica actual que vive nuestro país, en la cual se observa un fenómeno y efecto inflacionario coyuntural que afecta los ingresos y egresos tanto a nivel macroeconómico, y cuánto más, macroeconómico, en el análisis de la relación precios-salarios, de los diferentes índices de precios estudiados, y cuyos efectos se incorporan en situaciones impositivas como las destacadas, en las cuales no son tenidos en cuenta estos efectos económicos en los parámetros de tributación, consecuencia de lo cual las bases impositivas son superiores, pero al mantenerse sin actualizar los mínimos de imposición, las alícuotas y demás mecanismos tendientes a atenuar la regresividad ó bien, acentuar y distribuir de manera proporcional y equitativa la carga tributaria en virtud de la capacidad tributaria de cada individuo; se observan situaciones que ameritan una revisión de conceptos a fin de justipreciar las normas legales en las situaciones económicas de coyuntura en que se halla nuestro país hoy.

De tal modo, en los últimos dos años, el caso más notorio se ha hallado en la situación de ciertos sectores de la población que vive en el sur de nuestro país, es el caso de sectores de trabajadores petroleros y rurales que han visto deteriorado su poder adquisitivo y capacidad real salarial en base a las retenciones que les son practicadas sobre sus salarios en vistas a dar cumplimiento a las disposiciones legales relativos al Impuesto a las Ganancias, en tu clasificación, de rentas de cuarta categoría, del personal en relación de dependencia.

Estos hechos, han dado origen incluso a situaciones de extremo conflicto y violencia, que hasta han derivado lamentablemente en el deceso de varios trabajadores y miembros de estos grupos, en medio de situaciones de conflicto, reclamo y búsqueda

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

de limitaciones a las situaciones vigentes. A modo de ejemplo, y como vía alternativa de solución en medio de las normativas vigentes, se solicita la no contemplación de sumas remunerativas extras como ser adicionales por zona desfavorable, por actividades especiales, por gratificaciones especiales dentro de los conceptos que son objeto de tributación en el mentado impuesto a fin de atenuar el efecto analizado y provocado sobre la capacidad contributiva y real de salario de estos trabajadores.

Por la falta de ajuste por la inflación del mínimo no imponible del impuesto a las Ganancias, cada año puede ir a las arcas del Fisco hasta más de un sueldo entero de los trabajadores petroleros.

Por eso, la actualización de la parte del sueldo exenta de pagar el impuesto a las Ganancias es un reclamo que está en el origen del actual conflicto petrolero. Ese gremio tiene sueldos más altos que el promedio por la mayor calificación, por tratarse de una actividad muy rentable, y también porque habitan en zonas donde el costo de vida es mayor. También ganan más porque se desempeñan —en especial los que deben radicarse en el sur del país— en zonas consideradas desfavorables. Y también porque realizan excesivas horas extras.

Según datos del Ministerio de Economía, el sueldo promedio en blanco de los petroleros y químicos es de 2.553 pesos. Este monto equivale a un 76% más que el promedio salarial nacional, que es de 1.452 pesos.

A nivel nacional se calcula que ya hay 300.000 trabajadores en relación de dependencia más que en 2001 a los que ahora les retienen Ganancias o pagan un monto de ese impuesto mayor que antes. También les retienen Ganancias a una franja de los jubilados, porque aportaron más y tienen jubilaciones elevadas.

Más aún, en la generalidad de trabajadores en relación de dependencia que posee nuestro país, debemos destacar las siguientes alternativas:

- Un trabajador casado con 2 hijos que en 2001 ganaba 1.600 pesos no pagaba Ganancias. Ahora si gana \$ 2.700 —un 68% de aumento— le retienen \$ 745 pesos, el 2,1% de sus ingresos.
- Si ganaba 2.350 pesos por mes, en 2001 pagaba de Ganancias por año 805,50 pesos. Eso representaba el 2,6% de su ingreso anual. Ahora, si ese trabajador gana 4.000 pesos, un 70,2% más, aunque tuvo un aumento inferior a la inflación que fue del 76,4%, paga de Ganancias 3.793,78 pesos por año, casi 5 veces más. Y eso es el 7,3% de su ingreso anual y representa casi un sueldo entero por año.
- Un empleado que ganaba 3.000 pesos en 2001 pagaba 1.936 pesos de Ganancias por año, equivalente al 5% de sus ingresos o 20 días de trabajo. Si tuvo una mejora del 66,7% (también menor a la inflación), ahora gana 5.000 pesos y paga 6.698,26 pesos de Ganancias por año, 3 veces y media más. Eso representa el 10,3% de su ingreso o 40 días de trabajo.

En conclusión: ganando lo mismo o menos en términos reales, el impuesto se lleva una proporción mayor del ingreso del trabajador. Entonces una parte de las mejoras salariales nominales no va al bolsillo del trabajador, sino que es absorbida por Ganancias. Y eso reduce el ingreso de bolsillo del asalariado.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Además, si por las subas salariales el trabajador supera la franja de los 3.000 pesos mensuales, se produce un salto en el pago del impuesto a las Ganancias porque aumenta la alícuota y al mismo tiempo se reduce el mínimo no imponible.

Si se compara con 1998, la pérdida salarial es mayor porque a principios de 2000 el Gobierno del Dr. Fernando de la Rúa redujo los mínimos no imponibles y aumentó las alícuotas para las distintas escalas salariales.

A continuación, y con vistas a dejar marcados los principales puntos de análisis se transcriben y analizan brevemente fragmentos de la Resolución General A.F.I.P. 1261 que establece el marco de regulación de las obligaciones de los beneficiarios de este tipo de renta, a fin de analizar los principales tópicos del caso.

- El formulario 572 es una declaración jurada que el Empleado realiza ante la AFIP, aunque ésta quede en poder del Empleador para ser entregada al organismo recaudador en caso de ser solicitado. El contenido de lo informado es exclusiva responsabilidad del Empleado y la falsedad de la información se encuentra sometida a las penalidades previstas en la ley 11683.
  
- DEDUCCIONES
  
- Aportes para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a la Administración Nacional de la Seguridad Social o a cajas provinciales o municipales, o estuvieren comprendidos en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (incluso los importes correspondientes a imposiciones voluntarias, depósitos convenidos al precitado sistema y los efectuados por los beneficiarios que reingresen o continúen en actividad — artículos 34, 56 y 57, respectivamente, de la Ley N° 24.241 y sus modificaciones—). Los aportes que se originan en el sueldo mensual son determinados por la Empresa. Los aportes voluntarios deben ser informados por el Empleado. No tienen límite de deducción y la responsabilidad del monto declarado es exclusivamente del Empleado, con excepción del control de razonabilidad por parte del Empleador, que se limitará a solicitar la ratificación del monto declarado. Cabe destacar, que la posibilidad de presentar deducciones por este concepto sin límite de deducción puede dar lugar a generar incrementos injustificados en este concepto como vía de escape a la imposición de los ingresos del beneficiario de rentas.
  
- Descuentos con destino a obras sociales correspondientes al beneficiario y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 23, inciso b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Los aportes que se originan en el sueldo mensual son determinados por la Empresa.
  
- Donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el artículo 20, incisos e) y f), de la ley del gravamen, en las condiciones dispuestas por el artículo 81 inciso c) de la misma, hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio, acumulada hasta el mes que se liquida, que resulte antes de deducir el importe de las respectivas donaciones, el de los conceptos previstos en los incisos g) y h) del mismo artículo, el de los quebrantos de años anteriores, y cuando corresponda, las sumas a que se refiere el artículo 23 de la ley del gravamen. Además de la inserción del dato en el formulario 572, el Empleado

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

deberá cumplir con la normativa en materia de donaciones, que incluye la información a AFIP a través del aplicativo correspondiente.

- Reducción de las deducciones del Art. 23: Las deducciones correspondientes a mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia, se reducen en función del monto de la ganancia que obtenga el empleado. Esto significa que cuanto mayor es el monto de las ganancias menor es el monto a deducir por estos conceptos. La reducción responde a una escala establecida por AFIP-DGI.
  
- Pagos al Servicio Doméstico
  
- De acuerdo a lo previsto en la R.G. 2055 de AFIP, se podrán deducir los importes abonados al personal de servicio doméstico, bajo las siguientes condiciones:
  - Tope anual \$ 6.000
  - Sólo hasta el tope efectivamente pagado.
  - Haber ingresado los aportes y contribuciones previsional con destino al personal doméstico.
  - Conservar por el período de prescripción (máximo 7 años), los tickets que respaldan el pago mensual de los aportes y contribuciones del sistema.
  - Conservar el comprobante de pago al trabajador (F 102) por el mismo período.

De este modo, hemos intentado generar un aporte de síntesis sobre la actual temática que pretende aportar los lineamientos generales en que están sujetos los beneficiarios de este tipo de rentas, la situación económica y tributaria de coyuntura que se presenta en nuestro país en la actualidad, y marcar los principales lineamientos en relación al análisis llevado en el presente trabajo sobre el impuesto en cuestión.

## Anexo II –

### Aclaraciones Finales

Se deja mención que en los últimos días previos a la presentación de este proyecto, ha sido anunciado por las autoridades gubernamentales un proceso de ajuste y modificación de tópicos relacionados a esta temática, primordialmente el aumento del monto mínimo no imponible en el caso de Ganancias obtenidas por cuarta categoría del Impuesto, atento a lo cual ello provoca ratificación de situaciones expuestas y alteración de elementos vulnerados anteriormente que supone un desarrollo mayor lo cual no es objeto de este trabajo, pues su basamento y análisis ha sido ya llevado a cabo, salvando como rasgo distintivo que toda medida que desarrolle nuestras autoridad en busca de mejoras en nuestro sistema tributario deben ser adecuada e integralmente consideradas, lo coyuntural debe ser analizado desde la perspectiva también, y no podemos ir en detrimento de principios elementales por cuestiones económicas o políticas de momento como fenómenos inflacionarios. De acuerdo al cristal con que se mire, hoy nuestro sistema tributario es más injusto y menos progresivo que hace días atrás, justamente lo contrario al objetivo deseado y anunciado, vaya entonces este trabajo como mero aporte en pos de aquella virtud suprema y en la cual todo se construye: Justicia.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Anexo III – Protocolo de Investigación

Tema:

"Aplicación y análisis de principios tributarios en el Impuesto a las Ganancias en la República Argentina".

Problema:

¿Se aplican los principios tributarios en el Impuesto a las Ganancias en la República Argentina?

Objetivo General:

- ✓ Analizar la actual práctica impositiva del Impuesto a las Ganancias en la República Argentina en consideración de los principios tributarios.

Objetivos Específicos:

- ✓ Describir la relación actual entre la realidad impositiva del Impuesto a las Ganancias en la República Argentina y los principios económicos – tributarios.
- ✓ Desarrollar la vinculación e influencia del área impositiva y fiscal en el acontecer económico-social de la comunidad. (constitucionalismo social).
- ✓ Ofrecer alternativas como aportes de modificaciones a la legislación para que desaparezcan o se atenúen los principios vulnerados.

Tipo de Estudio:

El tipo de estudio a realizar es de carácter exploratorio, en principio, pues intenta analizar los fenómenos vigentes, tratando de abarcar la realidad que genera la temática y los postulados que inciden en ella, a través de los cuales se intenta generar una proyección descriptiva de los sucesos sometidos a estudio.

Asimismo, de acuerdo a su dimensión temporal, nos situamos ante un estudio de tipo transeccional o transversal, pues se enmarcará en el contexto del tiempo presente (tipo sincrónico) proporcionando una descripción de los casos en base a la incidencia de factores en el horizonte de investigación.

Tiempo y Lugar de la Investigación:

La investigación planteada se abordará, en principio, durante el transcurso del año 2006. Intentará dar cuenta del advenimiento en la legislación de nuevas modificaciones hoy planteadas mediante vía doctrinaria y jurisprudencial, aquello enunciado en el presente Estado de la Cuestión ut supra.

Esta elaboración tendrá como lugar de estudio a la República Argentina, en tanto, territorio soberano con potestad de imposición tributaria sobre los individuos que residen en ella y ejercen los hechos imposables por la respectiva legislación.

Hipótesis:

Los principios tributarios se aplicarían de forma atenuada/moderada en el Impuesto a las Ganancias en la República Argentina.



### Variables e indicadores:

- Sujeto Activo del Impuesto a las Ganancias (Dependiente)
- Sujetos Pasivos del Impuesto a las Ganancias (Dependiente)
- Contribuyentes y Responsables sustitutos de los Impuestos a la Renta (Indicadores)
- Ámbito temporal de aplicación del Impuesto a las Ganancias en Argentina (Independiente)
- Ámbito objetivo de aplicación del Impuesto a las Ganancias en Argentina (Independiente)
- Principios tributarios. Aplicación de realidad económica, soberanía y potestad tributaria, equidad, capacidad contributiva. (Indicadores).

---

### Estado de la Cuestión:

En el transcurso de esta investigación, se llevará a cabo un análisis de los principios tributarios que dan espíritu a la legislación vigente en nuestro país que da origen al denominado Impuesto a las Ganancias en la actualidad.

Se enmarcará el desarrollo en la Ley del Impuesto a las Ganancias mediante su texto ordenado en 1997 y sus modificatorias vigentes, asumiendo la clara relevancia de legislación complementaria y reglamentaria por los órganos competentes.

Se observa en el estado actual de la situación, en tanto vía legislativa los últimos avances relativos a Declaraciones Juradas y Regímenes de Retención vía Resoluciones Generales 1872 y 1838 de la Administración Federal de Ingresos Públicos; por vía jurisprudencial los recientes avances sobre Reorganización de Sociedades como adecuación al principio tributario de Realidad Económica; mientras que por vía doctrinaria se formula pormenorizado detalle del último Proyecto de Ley bajo el número 207 del día 17/06/2003 enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación, dicha elaboración cuenta con el aval de destacados técnicos de la Administración Tributaria Nacional, al tiempo que se requiere su pronta revisión y debate por parte de organizaciones profesionales y doctrinarios ad hoc que contemplan en sus debates como temas fundamentales de análisis a la evasión y sus fuentes de regulación, y la creciente distorsión del impuesto analizado desde su espíritu primitivo de gravar renta real hacia indicios o prejuicios del tipo de presunciones en operaciones de mercado, vinculaciones aparentes y obligaciones prematuras en el circuito vigente hoy en día en la realidad económica del tributo.

En los primeros meses transcurridos de 2006, han ocurrido una serie de modificaciones en la tipificación del Impuesto a las Ganancias y proyecciones de cambios legislativos que es dable tener en cuenta y analizar a la luz de los principios tributarios.

Es así, que en primer lugar, se debe destacar la sucesión de hechos y situaciones ocurridos en sectores de nuestra sociedad, diversificada territorial y temporalmente, pero unida bajo el lema justo y fraterno de las necesidades sociales coyunturales y comunes. Mediante el decreto 314 del año 2006, se ha dado curso a la respectiva adecuación de mínimos no imponibles y deducciones personales en el Impuesto a las Ganancias.

Actualmente, se deben ponderar los proyectos en estudio por parte de las cámaras legislativas de nuestra Nación, y en especial, las Comisiones Parlamentarias respectivas, que versan sobre el otorgamiento de beneficios impositivos a Pymes, bajo

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

la premisa de reinversión productiva de utilidades, pago del mencionado Impuesto por parte de jueces y magistrados, y adecuación de la técnica legislativa e impositiva a los requerimientos de sectores de la sociedad como actores y ramos profesionales, en tanto sujetos pasivos del gravamen analizado.

Justificación:

La presente investigación pretende dar nota justificable de los principales lineamientos tributarios que sigue en la actualidad la aplicación del Impuesto a las Ganancias en el campo impositivo vigente en la República Argentina, observando las implicancias y vulnerabilidades que en dicho contexto se evidencian.

Se pretende realizar análisis de tales principios en la realidad práctica de la temática, relacionando la misma con los principios y fundamentos legales, sociales, normativos tributarios, así como los valores morales y éticos que se desarrollan desde la base normativa de la Nación y su Ley Suprema.

Esta elaboración generará un intento de reflexión sobre el tema para proyectar un aporte que tienda al disenso y debate necesario para alcanzar mejoras cualitativas en aspectos fiscales, impositivos y económicos de nuestra sociedad.

Desarrollo del Marco Teórico

Enfoque de la Investigación

La presente investigación someterá su desarrollo dentro del campo de las Ciencias Económicas, que estudia a los sistemas y agregados económicos; limitando dentro de tal ámbito a las concepciones aquí vertidas desde el enfoque de la escuela clásica (Teorías de Política Económica), entre sus autores se destacan: David Hume, Adan Smith, David Ricardo, Jeremy Bentham, y sus conceptos que versan en los diferentes sectores que el estudio permite analizar, realizando en esta investigación la preponderancia de la economía política y sus premisas fundacionales: "El hombre necesita a cada paso de la ayuda de sus semejantes, y es inútil que la espere tan sólo de su benevolencia: le será más fácil obtenerla si puede interesar en su favor el amor propio de aquellos a quienes recurre y hacerles ver que es lo que les pide."<sup>1</sup> a fin de orientar el curso a seguir. Asimismo, resultará necesario ahondar la temática de la ciencia política y jurídica que servirá de sustento y relación con el ámbito de estudio, dejando evidencia de la ciencia normativa que regula las relaciones entre los seres sociales y sus comportamientos a través de los lugares que nos unen y el horizonte temporal.

El presente trabajo presenta como antecedentes aquellas teorías esbozadas en base a la aplicación de las leyes y normas de la Nación a fin de dar aplicación a su poder de imperio y soberanía sobre la legitimación de recaudar las contribuciones impositivas para el sustento de la comunidad y lograr cimentar un proceso de construcción del bienestar general.

---

<sup>1</sup> Smith, Adam, "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", octava reimpresión, Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica, 1994.

### Fuentes y abordaje de la investigación

Seguidamente, se procede a detallar las fuentes de investigación, mencionando como fuentes primarias a la Ley Fundamental de la Nación, Constitución Nacional de la República Argentina, leyes, tratados y teorías sobre dichos principios e imposiciones. Se dará preponderancia como fuentes secundarias a interpretaciones, compendios, disertaciones y seminarios que intentan generar el marco de debate sobre las normas y teorías aplicadas en la realidad práctica sujeta a estudio por autores nacionales y extranjeros que serán acreditados mediante sus obras salientes en el transcurso de este trabajo.

Bajo la investigación, se pretende desde la descripción de principios tributarios y marco del impuesto, analizar casos prácticos y de temática actual, a fin de dar cuenta de determinados rasgos que se evidencian en la misma, y sugieren la presencia de deslices, desvíos y anomalías que existen en la ejecución del poder de imperio estatal sobre la esfera del sujeto, al cual se adjudica la imposición respectiva.

Este trabajo se inserta en la temática impositiva-fiscal; observando a la misma como el área de la economía y las finanzas que demuestran el correlato entre la recaudación de tributos y su aplicación en las herramientas macroeconómicas, denotando las diferentes decisiones en los estratos gubernamentales respectivos sobre el funcionamiento de la economía y sus variables en un proceso determinado.

En dicha disciplina, se admite al impuesto como todo tipo de contribución que el Estado recauda bajo su Poder soberano para generar bienestar general en su población, derivando su aplicación de toda norma o reglamentación emanada de órgano competente: la ley.

### Contexto de la Investigación – Valores y principios de aplicación

Bajo la perspectiva de globalización y desarrollo en la cual nos hallamos insertos como sociedad, se debe comenzar a diagramar nuevas formas de adecuarnos o mantener nuestros valores esenciales y aquellos marcados por el orden republicano de gobierno en los procesos que nos advienen.

Así es, que el debate al Estado de derecho en el campo tributario<sup>2</sup>, debe ser encarado como un problema de fondo en la legislación actual, comenzando a delinear normas prioritarias y su adecuada ejecución.

---

<sup>2</sup> Vicente O. Díaz, "De los valores esenciales en el orden republicano de gobierno", en: Periódico Económico Tributario; Buenos Aires, República Argentina, La Ley, Miércoles 1 de Junio de 2005, Año XIV, N° 325, pp.1-3.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Adentrándonos en las mismas, podemos destacar valores esenciales de toda comunidad. La moralidad que debe observar toda Administración Tributaria no se limita a distinguir entre el bien y el mal, sino a ponderar el equilibrio entre legalidad y finalidad en su proceder<sup>3</sup>, de la misma manera que en tanto el principio de legalidad citado por nuestra ley medular establece jerarquías y principios insoslayables, debemos neutralizar el uso de técnicas para delinear facultades de recaudación sobre cualquier sujeto, con el fin de causarle un daño moral o material; son procedimientos no contemplados por el legislador y no proporcionales al bien jurídico protegido en el Art. 4 de nuestra Constitución Nacional.

En sintonía con estos principios, no podemos dejar de mencionar los casos de despojo al derecho a la intimidad y la privacidad de la persona como bien tutelado por nuestra Constitución en sus artículos primeros, ya que en el derecho a la intimidad subyace la libertad humana, configurada como fundamento del orden político y de la paz social.

Se debe destacar que medidas propiciadas por la mentada organización tributaria en nuestro país, erosionan las relaciones entre intimidad, vida privada y secreto, con gran mácula jurídica.<sup>4</sup>

#### Objetivos y horizontes del Estado de Derecho y la tributación

Como postulado de este marco, podemos citar que la construcción de la prioridad recaudatoria y la generación de perspectivas soberanas de una Nación no pueden fundarse en criterios contrapuestos al orden constitucional, ni pueden fundarse en la amenaza de penetrar en la vida de puertas cerradas. Bajo esta óptica, del principio de inviolabilidad de la persona humana se infieren ciertos derechos, que imponen un límite o umbral a la persecución del bienestar colectivo. Se prescribe desde este principio que el Estado debe permanecer neutral a los planes de vida e ideales humanos, tratando de no interferir sólo lo necesario para reordenar y controlar el curso de los mismos hacia el bienestar social.

Ahondando aún más en este principio de intimidad, se encuentra el principio de la autonomía de la persona humana del cual se infiere directamente el derecho de realizar cualquier conducta que no perjudique los intereses de terceros (qué está consagrado en el Art. 19 de nuestra Constitución Nacional).<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Vicente O. Díaz, ob.cit. pp.2-3.

<sup>3</sup> Ángel Schindel, "La responsabilidad ética y social de los tributaristas", en: Periódico Económico Tributario; Buenos Aires, República Argentina, La Ley, Viernes 15 de Abril de 2005, Año XIV, Nº 322, p.4.

<sup>4</sup> Vicente O. Díaz, ob.cit. pp.2-3.

<sup>5</sup> Carlos Santiago Nino, "Introducción al análisis del derecho", 2º edición, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1996, p. 421.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

A modo similar, relacionando la faz soberana de imperio sobre el contribuyente que el Estado posee para el bien común, no podemos ser ajenos a la realidad que se observa en el esclarecimiento de las relaciones entre el mismo y las instituciones que se encuadran en un régimen especial, ya sea esté exento o contributivo, debido a su rol social y comunitaria, dando especial hincapié en las instituciones religiosas y su sostenimiento, el cual es explicitado en nuestro postulado fundamental, observándose en la realidad que se nos presenta, un desvío por efecto de asignación de recursos económicos.

De manera, que deben abordarse el uso de herramientas tributarias para la financiación de la Iglesia, con ejemplo en el derecho comparado, a fin de generar el derecho patrimonial canónico como un sistema económico de mediación, sin ánimo de lucro, que tiene su punto de partida, en los bienes, su conservación y gestión productiva para atender los fines eclesíásticos previstos y difundir el mensaje evangélico sin desalentar la organización de la Iglesia.<sup>6</sup>

Así, García de Enterría, nos enseña que el de la moralidad administrativa es el principio más relevante de la Administración, y que se viola esta premisa cuando se dictan normas o ejercen acciones que contradicen los principios morales que tiene cabida en el orden constitucional.<sup>7</sup>

Existe de tal manera, una exigencia de unicidad entre los procedimientos enunciados y todo principio "constitucionalizado" por la comunidad, de manera de ceñir el cometido tributario en el marco jurídico y no fuera de éste, dando lugar a saltar el pétreo cerco de la legalidad, como valor insoslayable del orden y bien común.

En toda comunidad, subyacen dentro de sus relaciones personales, sociales, económicas; rasgos que combaten y dificultan dicho ordenamiento a tan supremo valor, en tanto, es de gran mérito y valor el esclarecimiento de tales conductas y vicisitudes, reposando en la responsabilidad social de cada individuo, el bienestar general de la Nación.

"Pues aunque sea el mismo el bien del individuo y el de la ciudad, es evidente que es mucho más grande y más perfecto, alcanzar y salvaguardar el de la ciudad; porque procurar el bien de una persona es algo deseable, pero es más hermoso y divino conseguirlo para un pueblo y para ciudades".<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Dr. Eduardo Horacio O'Connor, "Uso de herramientas tributarias para la financiación de la Iglesia" en: Artículo para la Cátedra de Derecho Canónico de la Universidad Católica Argentina Sede Santa María de los Buenos Aires, Buenos Aires, 2003, pp.2-5.

<sup>7</sup> Osvaldo H. Soler, Derecho Tributario Económico-Constitucional-Sustancial-Administrativo-Penal, Primera Edición, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002, p.126.

<sup>8</sup> Aristóteles, Ética Nicomáquea, I.1, 1094<sup>a</sup> 1095<sup>a</sup> 10. Gredos, Madrid 1995, pp. 129-132.

### Responsabilidad social en el área tributaria-impositiva y relación con los principios tributarios aplicables

En virtud de tal concepto, es dable destacar que entendemos por responsabilidad social al conjunto de instrumentos técnicos y de recursos puestos al servicio racional de la solución de los grandes problemas sociales, con el fin de neutralizar las diferencias arbitrarias verificadas en cada comunidad como son principalmente, la marginación, la pobreza, la desocupación y la desigualdad económico-social entre sus miembros; pues entonces, se supone que las instituciones no sólo tienen obligaciones legales y económicas sino también ciertas responsabilidades hacia la sociedad, que se extienden más allá de esas obligaciones.

El concepto de Responsabilidad Social engloba las expectativas económicas, legales, éticas y discrecionales que la sociedad tiene sobre las organizaciones en un momento dado, a partir de las cuales se desarrollan ineludiblemente las relaciones individuales y sociales que rigen el marco comunitario bajo el sustento de valores y principios ordenados en vistas a fines definidos como ideal y modelo de sustento moral, progreso social y desarrollo económico.

Se destaca “Así un modo de aplicar los impuestos que no impidan la industria o innecesariamente interfieran con la libertad de los ciudadanos, promueve no sólo la conservación sino que incrementa la riqueza nacional y estimula un más activo uso de las facultades individuales”.<sup>9</sup>

De manera de dar cumplimiento a tales premisas, es menester el estudio avanzado de los principios superiores de la tributación. Dado que los recursos tributarios tienen como finalidad última la promoción del bienestar general, se deben encontrar y pormenorizar principios, reglas y postulados que deben servir de guías para la elaboración de una adecuada política tributaria. Según el decir de Smith, se resume tal enunciación en cuatro máximas: denominadas normas de equidad, certeza, conveniencia y economía.<sup>10</sup>

Bajo la equidad se enuncia que los particulares deben contribuir al mantenimiento del Estado tanto como ello sea posible en proporción a sus respectivas capacidades económicas. En certeza, se integra que el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario, tanto en calidad como cantidad adecuada; por conveniencia los tributos deben recaudarse en la forma y tiempo que resulten más adecuados a los fines perseguidos en ambas vías, ya sea de parte del contribuyente, como de lado de la Administración Pública; en tanto se debe asegurar como norma de economía que los tributos sean recaudados en forma tal que siempre invoquen el mínimo costo de recaudación.

En reelaboración a dichas máximas, es Due, quien enuncia como el primero de sus tres principios esenciales de todo sistema tributario al de la máxima neutralidad económica, según la cual la estructura impositiva habría de concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos, contribuyendo a tal objetivo prima facie.

---

<sup>9</sup> Mill, John Stuart, “Representative Government”, Chapter 2.

<sup>10</sup> Smith, Adam, “An inquiry into the nature and causes of wealth of nations”, s/traducción, Libro quinto, Capítulo II, parte 1.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Conviene destacar, que cuando se intenta buscar una fundamentación racional al impuesto aparece de inmediato el principio de la capacidad contributiva que, en su formulación más sencilla, es sólo una tautología "la capacidad contributiva es la capacidad económica de sostener el gasto público", estando aceptados diferentes indicios de esta capacidad tales como la renta, el patrimonio o el consumo <sup>11</sup>, planteando la búsqueda de los parámetros más adecuados a fin de distribuir tal costo de acuerdo a conceptos de justicia y equidad en sus diferentes magnitudes y ambientes sociales, bajo casos situacionales determinados.

Análisis contemporáneos cuestionan la misma noción de renta indicadora del bienestar del individuo; el concepto utilitarista de renta es discutido en su representatividad por ejemplo por la teoría de las capacidades de Amartya Sen.<sup>12</sup> Allí se ha demostrado las correlaciones y diferenciaciones que pueden establecerse, habida cuenta del marco comunitario, entre las desigualdades existentes en los conceptos de renta, recursos públicos, derechos y derechos de los ciudadanos y la institución de contralor.

Marco de análisis en el ámbito presente en la República Argentina

En la esfera nacional tributaria bajo análisis y marcos prioritarios del Impuesto a las Ganancias; debemos identificar que la lucha contra la evasión constituye un objetivo compartido por la sociedad en su conjunto y, como tal, justifica el otorgamiento al órgano recaudador de los medios para poder llevar adelante tan difícil labor. Sin embargo, ello no debería vulnerar los principios que justifican la imposición, ni colocar a todos los contribuyentes en calidad de premeditada conducta en contrario a las normas vigentes. Esto es importante si admitimos que, para lograr un adecuado nivel de cumplimiento se requiere, no sólo una eficaz acción fiscalizadora sino también un aceptable grado de consentimiento acerca de la justificación ética del instrumento fiscal.

En ese orden de ideas que superan el objeto del impuesto y se enmarcan en la incisiva intención del legislador se inscriben los cambios que alejan a la normativa de su carácter de tributo sobre la renta real o verdadera para convertirlo en gravamen sobre renta supuesta o indiciaria.

Simultáneamente, es adecuado referir a cuestiones tales como la necesidad de encontrar una equilibrada solución para considerar el nivel económico en contextos inflacionarios y terminar con una cuestión que hoy genera un dispendio procesal, demoras en la recaudación e injusticias que no se compadecen con el sistema fiscal que se propone perfeccionar.

---

<sup>11</sup> Luis Omar Fernández, "Imposición sobre la Renta Personal y Societaria", Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002, ISBN 950-527-722-9.

<sup>12</sup> Sen, Amartya, "Desarrollo y Libertad", Buenos Aires, Editorial Planeta, 2000.

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Asimismo, desde el ámbito propio de la realidad societaria vigente ocupa un claro punto de análisis, el rol de sus derivaciones y vicisitudes en el marco impositivo sujeto a estudio. La reorganización de sociedades desde el punto de vista de la Ley de Impuestos a las Ganancias tiene un concepto de universalidad en relación al movimiento de capitales, para que produzca los efectos que la norma le atribuye.

En la hermenéutica de la legislación se han planteado situaciones de relevancia pudiéndose citar la cuestión de si los grupos o conjuntos económicos podían ser contribuyentes del entonces Impuesto a los Réditos, ante lo cual, la jurisprudencia administrativa ha dictaminado, concluyendo que los integrantes de tales figuras societarias debían presentar sus declaraciones juradas por separado.<sup>13</sup>

Lo expresado se puede fundar en el "Principio de la Realidad Económica", rector en la interpretación de las normas impositivas, ya que calificada doctrina emanada de juristas de relevancia internacional le asignan un alcance limitado donde se privilegia la consideración de los entes jurídicos porque de lo contrario se caería en la inseguridad jurídica.

También es importante citar a Giuliani Fonrouge (Derecho Financiero Tomo I Edición 1973, Pág. 403) que acertadamente manifiesta que la consolidación de los Balances de los formadores de un conjunto económico tiene un aspecto más de control que el de "constituir un Sujeto Pasivo Tributario", situación no contemplada en nuestro actual ordenamiento tributario.

Otro principio que se presenta en la legislación es el de Taxatividad ya que el reglamento de la ley de Impuesto a las Ganancias define al Conjunto Económico cuando el 80% o más del capital de la entidad continuadora pertenezca a dueño, socios o accionistas de la entidad que se reorganiza. Además estos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad al momento de la transformación, no menos del 80% del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora. De tal manera, se evidencian en el ordenamiento los rasgos determinantes de situaciones jurídicas que darán lugar a enmarcar las actividades económico-financieras llevadas a cabo por los sujetos y tendientes a ser objeto de imposición de acuerdo a las legislaciones que sustentan el enfoque impositivo actual.

---

<sup>13</sup> Jurisprudencia administrativa - Dictamen 5/79 (D.A.T y D.G.I 2-3-79).



### DISEÑO METODOLÓGICO:

A fin de dar cumplimiento a la presente investigación, y enmarcar a la misma en el contexto de los objetivos enunciados, se pretende reseñar los procedimientos y métodos en los cuales este proyecto sustenta su realización.

#### 1 – a)

En primer lugar, se prevé una profundización y revisión de fuentes primarias en base a material bibliográfico, que sostengan el basamento y análisis de nuestra Ley Fundamental, haciendo especial hincapié en los principios de igualdad, libertad individual, soberanía y procesos aledaños a tales principios; esto se realiza en sintonía con la última Reforma Constitucional y sus propósitos medulares de concreción en el año 1994, tratando de recabar a posterior etapa las conclusiones a la que arriban los constitucionalistas que aborden dicho temario.

#### b)

Se dará primacía a la búsqueda y observación de casos que presenten evidencia de los principios y análisis efectuados en la presente investigación. Asimismo, referenciar a lecturas sobre las temáticas mencionadas en los Arts. 2, 4,14, 17, y el nuevo apartado de los arts. 36 a 43 del cuerpo constitucional, en concordancia con las nuevas reglamentaciones tributarias vigentes y fallos de los altos tribunales en la última década.

En tanto, leyes tributarias se abordará en primer término la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, y las Leyes 20.628 y 25.988 de Impuestos Nacionales, que en conjunto con el párrafo anterior, constituirán el universo de análisis de la presente investigación; constituyendo bajo unidad de análisis cada uno de los principios y valores vigentes y aplicados en tal universo, sobre los sujetos y variables de imposición en los casos analizados.

#### 2 –

Seguidamente, se encarará nuestra investigación a la realización de entrevistas a profesionales, especialistas y profesores universitarios vinculados al tema en cuestión, a fin de dar un marco de debate sobre los diferentes posicionamientos desde los cuales se puede estudiar y analizar la realidad que se nos presenta, teniendo en cuenta los postulados morales, civiles y comunitarios.

Se pretende entrevistar a personas del ambiente académico en base a preguntas abiertas que amplíen el nivel cognoscitivo partiendo de la premisa: ¿ A su entender, cuál es la doctrina tributaria aplicable en el contexto actual?; del mismo modo a profesionales y especialistas que desde su ejercicio nos orienten en la veracidad de los postulados bajo la premisa en carácter de pregunta abierta: ¿ cuál es el marco impositivo que se encuentra regulado en la práctica profesional?.

Dando un corolario a este proceso, se intentará solicitar a ciertas personas allegadas que desarrollen el ejercicio profesional la utilización de una agenda impositiva (tipo cuaderno de bitácora) a fin de que ello nos introduzca en la realidad vigente.

#### 3 –

A modo de ir generando la elaboración sobre base de dicho trabajo, se pretende desde los casos particulares abordados en vinculación con los principios y postulados enunciados, generar diferentes vías de procedimiento y acción a fin de dar cuenta de los diferentes escenarios en que la sociedad toda se halla expuesta, partiendo de casos presentes en la realidad imperante a la luz del orden normativo vigente, y proponiendo elaboraciones que concluyan la investigación a modo de premisas que

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

encauzadas en el accionar de los individuos, fomenta el adecuado disenso que tienda al desarrollo del individuo en la sociedad en aras del bien común.

---

**Bibliografía Básica y General:**

Se tendrá por base bibliográfica de la presente investigación:

- ☞ Reig, Enrique, "Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, Editorial La Ley, 2001, ISBN 9505375522.
- ☞ Fernández, Luis Omar, "Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005, ISBN 987-03-0576-8.
- ☞ Lamagrande, Alfredo Julio, Digesto Práctico "Impuesto a las Ganancias" 3 tomos, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002.
- ☞ Calcagno, Gabriel y otros, "Tratado del Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, Editorial Errepar, Biblioteca Profesional y Empresaria, 2003.
- ☞ Fernández, Luis Omar, "Imposición sobre la Renta Personal y Societaria", Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002, ISBN 950-527-722-9.
- ☞ Schindel, Ángel, "El método integral como solución más apropiada para corregir los efectos de la inflación en los impuestos a la renta y el patrimonio", Madrid, Hacienda Pública Española Nº 23, 1973.
- ☞ Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", primera edición, Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1983.
- ☞ Due, John F. y Friedlander, Ann F., "Análisis económico de los impuestos y del sector público", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1990.
- ☞ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., "Hacienda pública teórica y aplicada", Editorial Mc Graw Hill, 1992.
- ☞ Stuart Mill, John, "Principios de Economía Política", Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica, 1993.
- ☞ Smith, Adam, "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", octava reimpresión, Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica, 1994.

### Agradecimientos



Sólo resta por decir, ¡Sincera y eternamente Gracias!. A quienes siempre estuvieron, están y estarán, tengo dicha certeza y convicción, más allá del tiempo y las distancias. Sería extenso e injusto dar menciones por nombres, considero es dable hacerlo de esta forma.

A mi familia, porque ustedes han vivido cada uno de los días de este Camino.

A mis amigos y compañeros, por el invaluable esfuerzo y tiempo dedicado y compartido juntos.

A todos los profesores, profesionales, autoridades y personal que este camino universitario me ha regalado, a quienes nos han marcado el rumbo, de ello hemos aprendido sin duda, y sobremanera, con quienes al cabo del tiempo hemos cultivado relaciones de afecto, respeto, admiración y amistad.

A la Universidad toda, por el modo de Vida que considero han desarrollado en mi persona.

A Dios, Camino, Verdad y Bien, fuente inagotable de Vida, Sabiduría y Esperanza siempre, a San Juan Bosco, eterno Padre y Maestro de los Jóvenes, a Santo Tomás de Aquino, patriarca ejemplar y a nuestra Madre Auxiliadora, bendita sea tu pureza.

Por último, y con mi mayor admiración y dicha por la misión cumplida, a vos, Enrique!, noble Campeón de la Vida, sólo espero realizar cuánto sea necesario, para volver a tener la dicha de darnos nuevamente la mano, un fuerte abrazo, y compartir nuestra profunda mirada, aunque ya caminando por senderos eternos. Hasta que volvamos a vernos, Va por Vos!...

"Aplicación y análisis de principios tributarios  
en el Impuesto a las Ganancias"

Miércoles 21 de Marzo de 2007

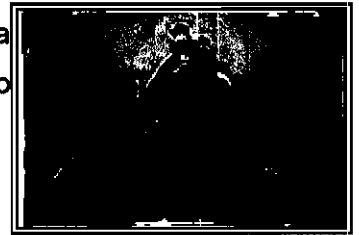
Diego Martín García

Alumno Universidad F.A.S.T.A.

D.N.I. 31.018.152



"El cielo y la tierra perecerán  
antes que María Auxiliadora  
deje de escuchar a uno  
de sus devotos"



"Todo lo hizo María Auxiliadora, confíen en ella y verán lo que  
son los milagros"...