



UNIVERSIDAD FASTA  
SEDE MAR DEL PLATA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL

SEMINARIO DE GRADUACIÓN

**RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES IMPOSITIVAS  
ANÁLISIS EN EL MARCO DEL ART. 2 AP. 3  
LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

**MARÍA XIMENA PACHECO**

ASESORAMIENTO:

Tutor Docente: CPN. Gustavo F. Schroeder

Tutor del Departamento de Metodología: Profesora Titular Laura Cipriano



## **ÍNDICE GENERAL**

**ABSTRACT** ..... 1

**INTRODUCCIÓN** ..... 2

- Tema ..... 2
- Problema ..... 2
- Objetivo General ..... 2
- Objetivos específicos ..... 2
- Justificación ..... 3

## **INDICE DEL MARCO TEÓRICO**

### **PARTE I: EL ESTADO Y LOS SERVICIOS PÚBLICOS**

- Introducción..... 4
- Las finanzas Públicas ..... 5
- Las necesidades Públicas..... 5
- La actividad financiera del Estado..... 6
- Los recursos públicos..... 7

### **PARTE II: LOS TRIBUTOS**

- Concepto..... 9
- Naturaleza..... 9
- Fines..... 9
- Clasificación..... 10

### **PARTE III: EL DERECHO TRIBUTARIO**

- Concepto ..... 13
- Noción de sus subdivisiones..... 14

### **PARTE IV : APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO**

- Introducción..... 15
- Teorías sobre la retracción de las leyes..... 16
  - 1. Teoría de los Derechos Adquiridos..... 16
  - 2. Teoría de los Hechos Cumplidos..... 16
  - 3. Teoría de la Situación Jurídica..... 16
- Tipos de retroactividad..... 17
  - 1. Genuina o propia ..... 17
  - 2. No genuina o impropia..... 17



## **PARTE V : CARACTERISTICAS GENERALES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

- Evolución histórica. Antecedentes Argentinos.....17
- Características generales..... 18

### **CAPITULO I: EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO**

- A. Introducción .....20
- B. Objeto del impuesto. Ganancias sujetas a gravamen .....20
  - Enumeración de las ganancias a los efectos de la ley.....23  
Definición impositiva de ganancia. La Renta Mundial.
  - Categorías de renta. Ámbito de aplicación .....23
- C. Sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias: sujetos no empresa y sujetos empresa. ....30
  - Sujetos no empresa: Concepto. Excepciones al concepto de renta.....31
  - Sujetos empresa: Concepto. Ganancias Gravadas. ....35

### **CAPITULO II: RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DE LA TRIBUTACION. ANÁLISIS EN EL MARCO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**

- A. Introducción .....39
- B. Derecho Constitucional Tributario .....39
  - Concepto .....39
  - Análisis del Objeto de estudio .....40
    1. Asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario.....40
    2. Regimenes de coordinación del poder tributario.....43
    3. Principios que limitan el poder tributario del Estado.....44
    4. Los Derechos Adquiridos como limite al poder Tributario.....51
    5. Retroactividad e Irretroactividad de las leyes.....52  
La retroactividad en materia tributaria.....55
- C. Aclaración final al Cap. II .....60



**CAPITULO III: ANALISIS DE LA NORMATIVA VINCULADA A LA  
PROBLEMÁTICA DEL AP3 DEL ART 2 DE LA LEY DE IMPUESTO ALAS  
GANANCIAS**

A. Introducción .....61

B. Cronología de la normativa .....61

    1. Modificaciones de la ley 25414.....61

        ➤ La delegación legislativa  
          en la Constitución Nacional. ....62

        ➤ Ejercicio de la función legislativa  
          en materia tributaria.....65

    2. El Decreto 493/2001.....66

    3. Modificaciones de la ley 25556.....68

        ➤ Posturas doctrinarias y jurisprudenciales.  
          Opinión del Fisco. Opinión del Procurador del Tesoro  
          de la Nación .....68

    4. El Dictamen 351/2003.....70

C. Situación actual .....72

**ANEXO I : ANÁLISIS DE CASOS**

➤ Aclaración previa.....73

➤ Sujeto no empresa. Casol. Honorarios profesionales.....74

    Renta de cuarta categoría.

➤ Sujeto Empresa. Caso II. Renta de tercera categoría.....78

**CONCLUSION FINAL** .....85

**BIBLIOGRAFÍA** .....86

**AGRADECIMIENTOS**.....88

**INFORME DEL TUTOR**.....89



**ABSTRACT**

El presente trabajo de investigación ha tenido por finalidad examinar el tratamiento al que están sometidas en el impuesto a las ganancias las rentas del art. 2 apartado 3, todo ello como consecuencia de los cambios que se produjeron en el objeto del mencionado impuesto, por efecto de la ley 25414, del decreto 493/2001 y de la ley 25556, a fin de analizar como pueden verse afectados ciertos Principios Generales de la tributación ante la retroactividad o irretroactividad de las leyes.

A tal efecto, se profundizó en las distintas posturas doctrinales que se aplicaron y que hoy día se aplican, así como las diferentes ópticas utilizadas por nuestra jurisprudencia administrativa y judicial.

Debemos señalar que el mismo se ha conformado en una mínima proporción, por aportes propios, ya que consiste, básicamente y en su mayor extensión, en una recopilación que comprende transcripciones parciales de los contenidos de las normas que se examinarán, de los pronunciamientos de los funcionarios y de la doctrina, los que a su vez hacen referencia a los precedentes jurisprudenciales, de modo que el aporte del mismo está dado por el intento de sistematizar el análisis de las cuestiones que plantean los cambios provocados por las leyes mencionadas en el desarrollo del mismo y en el análisis de como puede resultar afectada la seguridad jurídica de los sujetos pasivos del impuesto bajo análisis en virtud de la aplicación retroactiva de leyes.



## **INTRODUCCIÓN**

**AREA TEMÁTICA:** Impuesto a las ganancias

**TEMA:** Retroactividad de las leyes impositivas: Análisis en el marco del Art. 2 AP. 3 de la Ley de impuesto a las Ganancias.

**PROBLEMA:** ¿Están alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias las rentas del Art. 2 AP.3 como consecuencia de la aplicación retroactiva de las leyes que introdujeron las últimas modificaciones al objeto del impuesto?

### **OBJETIVO GENERAL:**

Analizar si actualmente están alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias las rentas del Art. 2 AP. 3 en virtud de la aplicación retroactiva de las leyes que modificaron el objeto del impuesto y demostrar el impacto económico que produce la situación planteada sobre la neutralidad y equidad del tributo bajo análisis.

### **OBJETIVOS ESPECIFICOS:**

- Establecer los distintos sujetos pasivos alcanzados por el Impuesto a las Ganancias y diferenciar el concepto de renta gravada provisto por la ley para cada uno de ellos.
- Definir el concepto de Retroactividad de las leyes tributarias en el marco del Derecho Constitucional Tributario.
- Analizar el concepto de los Principios Generales de la Tributación y establecer aquellos que resultan aplicables en el Impuesto a las Ganancias.
- Relevar la normativa que modificó el tratamiento en el Impuesto a las ganancias de las rentas del Art. 2 AP. 3.
- Demostrar el efecto que produce la problemática planteada ante la neutralidad y equidad del tributo analizado.



## **JUSTIFICACIÓN**

El problema planteado resulta ser importante desde el punto de vista de su trascendencia económica y legal, el cual no debería haberse generado si el legislador no hubiera insistido en la aplicación de una deficiente y errónea técnica legislativa que, al reiterarse, se convierte en una mala práctica, generadora de inseguridad jurídica, por lo que nos parece conveniente describirla.

Tanto las personas físicas como jurídicas constituyen un pilar fundamental en la economía de nuestro país, habida cuenta de que en el desarrollo de sus actividades comprenden un porcentaje relevante de la producción del mismo.

Por la importancia que esto implica, es necesario realizar un análisis exhaustivo de las distintas normas, que a través del tiempo y como consecuencia de las diversas reformas, han producido diferentes pronunciamientos y opiniones, tanto de parte del Fisco y oficinas públicas, como así también de distintos especialistas del campo tributario.

No obstante, cabe destacar que la aplicación de las leyes impositivas en virtud de una retroactividad impropia, puede producir efectos perjudiciales al vulnerarse ciertos Principios Tributarios, con lo cual se vería afectada la seguridad jurídica de los diferentes sujetos pasivos alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.

Por dichos motivos, resulta fundamental analizar si se efectiviza una retroactividad genuina de las leyes fiscales que han modificado el objeto del citado tributo, y demostrar el impacto económico que el problema planteado produce en relación al tratamiento impositivo que la ley del Impuesto a las Ganancias le otorga a los diferentes sujetos pasivos del mismo.



## **MARCO TEÓRICO**

### **PARTE I: EL ESTADO Y LOS SERVICIOS PÚBLICOS<sup>1</sup>**

#### **INTRODUCCIÓN**

Las unidades económicas de producción y consumo tienen determinados objetivos. Para alcanzarlos se necesita realizar ciertos gastos y así obtener los medios humanos y materiales necesarios para tales fines. Ahora bien, para solventar los gastos es necesario disponer de recursos. Este razonamiento anterior resulta también de aplicación para el Estado.

La secuencia ingresos-gastos esta relacionada con los cumplimiento de los fines por parte de aquel (defensa, justicia, etc.) y tiene a su vez, consecuencias económicas (impacto en la economía).

Se define al Estado como la sociedad jurídicamente organizada. Siendo el hombre un ser social por naturaleza, lo lógico es pensar que esa tendencia se plasme en una organización jurídica de aplicación general a toda la comunidad, dando lugar al nacimiento del Estado. El mismo nace como consecuencia de las funciones que debe cumplir, que se conocen como "función pública", que le resultan indelegables ya que las mismas no pueden ser desarrolladas por cada ciudadano de manera individual o autónoma.

La función pública es la acción que da origen a la existencia del Estado y se refleja en servicios prestados a la comunidad, que pueden ser servicios públicos esenciales hacen a la propia naturaleza del Estado y solo pueden ser prestado por él, como la defensa, la seguridad, y la justicia; y servicios públicos en general (son prestados por el estado o delegados a otros organismos o incluso a particulares), que tienden a satisfacer el interés público.

Los servicios públicos también se clasifican en divisible (es posible determinar cual es el beneficio que cada ciudadano obtiene, que no necesariamente es igual para cada uno) como la educación primaria; e indivisible (se prestan a la sociedad en su conjunto

---

<sup>1</sup> Jarach, Dino, "Curso de derecho tributario", Editorial Cima, Buenos Aires, (1989)





y no se puede precisar el beneficio que cada individuo obtiene; beneficia a todos los integrantes de la comunidad) como la defensa o la justicia.

### **LAS FINANZAS PÚBLICAS**

Desde un punto estrictamente económico, las finanzas públicas se ocupan de las corrientes de recursos públicos, la corriente de gastos públicos y la incidencia que ambas producen en la economía. De esta manera el gobierno estima los recursos/ingresos públicos y prevé los gastos/egresos públicos que serán especificados en la ley de presupuesto anual.

Las finanzas públicas (para la corriente clásica) se ocupan de lo relacionado con la cobertura de los gastos públicos y asimismo de la composición y distribución de las cargas públicas impuestas a la comunidad para financiar los mismos. La hacienda pública opera sobre los principios de equidad (justicia dada por la proporcionalidad en la distribución de las cargas), y la neutralidad, o sea no afectar las decisiones económicas de los particulares.

La concepción moderna de las finanzas públicas se basa en conceptos clásicos, ampliados y modificados. Implican, por un lado, una idea semejante en cuanto a que la actividad financiera se refiere a la obtención de medios financieros para cubrir los gastos públicos. No obstante, este enfoque se refiere a la utilización de los recursos y gastos públicos para lograr determinados efectos sobre la economía.

En fin, las finanzas públicas tienen como función contribuir al desarrollo económico de un país, el Estado debe velar que exista una distribución equitativa de las riquezas, incentivar a los inversionistas y a la producción, crear un clima de confianza política, establecer una estabilidad legal y disminuir la tasa de inflación, entre otras; ya que estas variables generan empleo e incentivan el crecimiento del aparato productivo.

El desarrollo económico de un país depende de la buena gerencia y administración que de las finanzas realicen los representantes del Estado.

### **LAS NECESIDADES PÚBLICAS**

Los servicios públicos apuntan a la satisfacción de las necesidades humanas, que pueden ser individuales (son privadas, propias del individuo y puede implicar la



existencia de un desequilibrio que puede regularizarse) como la alimentación y el vestido; colectivas (son necesidades del grupo y manifestaciones de la vida en sociedad) tales como la educación, la comunicación y el transporte; y públicas (son necesidades comunes a todos los miembros de una sociedad jurídicamente organizada) que justifican la existencia del estado.

Las necesidades públicas pueden ser primarias (inmutables, tienen su origen en la propia existencia del estado) y secundarias (cambian o evolucionan en la historia de acuerdo al rol que se le asigna al estado en cada momento). Si se asigna al estado un rol clásico solo atiende una misma porción y si por el contrario asume una actitud prudente, entonces su actitud abarcará una mayor amplitud: salud, educación, desarrollo, tecnología, etc.

### **ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

Para que el estado pueda satisfacer las necesidades públicas requiere de medios (recursos). Para obtenerlo puede utilizar dos procedimientos:

\*Directo:

Se apropia directamente de bienes económicos o factores productivos. Ej. Servicio militar obligatorio.

\*Indirecto:

Es el más utilizado y consiste en la obtención de medidas financieras para financiar gastos y obtener medios reales (humanos y materiales) para desarrollar su actividad.

El conjunto de fenómenos financieros originados en el procedimiento indirecto para satisfacer necesidades públicas, constituye la actividad financiera del estado que es el objeto de estudio de las finanzas públicas.

La actividad financiera del estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo.

Se encuentra realizada por el estado, que opera sobre la base de un poder especial llamado "fiscal" o "financiero" que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, los que realizará de conformidad al presupuesto legalmente aprobados.



## **LOS RECURSOS PÚBLICOS**

Con los recursos públicos se presenta una diferencia doctrinaria entre los enfoques clásicos y modernos.

Los clásicos ponen énfasis en que los ingresos públicos están destinados a financiar los gastos públicos. Ellos afirman que el Estado es un ente necesario por las funciones que debe cumplir y los gastos que debe realizar con su consecuencia inmediata. De este modo, el Estado puede y debe obtener recursos de los particulares para atender el financiamiento del gasto. La concepción clásica establece una relación muy estrecha entre los recursos y los gastos públicos que financia.

Los enfoques modernos admiten que, además de la utilización de los recursos para financiar el gasto público, hay otros aspectos vinculados con el impacto de los mismos en la actividad económica. En realidad, esta concepción no es tan moderna, ya que, los mercantilistas utilizaban los recursos públicos como instrumentos de la política económica a través de gravámenes sobre el comercio exterior.

Se considera a los recursos públicos como toda aquella riqueza que, teniendo origen en el sector privado, se transfiere al sector público; se devenga a favor del estado y se acredita financieramente a través del ingreso de fondos en la tesorería. Estos ingresos tienen como propósito atender al gasto público y producir ciertos efectos sobre la economía, o sea, contribuir a los fines del estado. Esta conceptualización moderna es lo suficientemente amplia como para abarcar recursos de distintos tipos como impuestos, tasas, recursos patrimoniales, endeudamientos y aún operaciones de tesorería.

Los recursos pueden ser clasificados con arreglo a distintos criterios:

### **\*Recursos ordinarios y extraordinarios: (hecha por los clásicos)**

-Recursos ordinarios: Son aquellos que habitualmente (anualmente) recibe el estado (impuestos, tasas, contribuciones)

-Recursos extraordinarios: Son aquellos a los que el estado recurre en situaciones excepcionales, como crisis económicas, conflictos bélicos o catástrofes naturales. Consisten en impuestos de emergencias o empréstitos obligatorios.



\*Recursos originarios y derivados: (clasificación jurídica - económica)

-Recursos originarios:

Son aquellos que provienen del patrimonio del estado, o de actividades productivas realizadas por él. Existen 2 tipos de recursos originarios: Rentas que provienen de la exportación de bienes del patrimonio del estado o de ventas de dicho patrimonio.

-Recursos derivados:

Son aquellos que el estado obtiene de la economía de los particulares mediante la potestad de imposición.

Existen 3 tipos de recursos derivados:

\*Tributarios: Constituye el conjunto más importante de los recursos públicos. Se caracterizan por que implican un traspaso de riqueza del sector privado al público, que se hace mediante dinero y es exigido en forma coactiva por el Estado. Su característica propia es la coactividad (el estado obliga), que es determinada legalmente. Los recursos tributarios se dividen en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

\*Crédito o empréstito: Es un recurso que el estado obtiene a medias a largo plazo, solicitando préstamos internos o internacionales, a particulares o instituciones financieras. El estado se compromete a devolver (amortizar) el préstamo recibido en períodos que pueden variar entre 2 y 4 años(a mediano plazo) o entre 5 y 10 años(a largo plazo)

A su vez el estado reconoce por la utilización de estos medios financieros un interés que es el costo de uso del capital prestado. Es la forma más habitual de financiar el déficit presupuestario (sin incluir las operaciones de tesorería).

\* Operación de Tesorería: Son aquellas operaciones en la que el estado se endeuda para financiar sus desequilibrios estacionales o transitorios. En un financiamiento de características particulares por cuanto se percibe y se devuelve en un mismo ejercicio o en un periodo inferior a un año.



## **PARTE II: LOS TRIBUTOS<sup>2</sup>**

### **CONCEPTO:**

El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.

La característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado.

A la obligatoriedad esta vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la unilateralidad estatal en lo atinente a la génesis de la obligación.

### **NATURALEZA:**

Las teorías privatistas consideraban que los tributos eran derechos o cargas reales, mientras que la doctrina contractual los asimilaba a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre el Estado y los particulares, o a las primas que los particulares pagaban al Estado por la seguridad de sus personas y bienes. Las doctrinas publicistas explicaban al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que no hay acuerdo alguno de voluntades, entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción, con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro constituyen actos de gobierno y de potestad pública.

### **FINES:**

Los tributos se pueden distinguir en función de los fines del Estado en tributos financieros (los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los tributos de ordenamiento; aplicados para cumplir objetivos de política económica o social (finalidad extrafiscal).

Con la tributación fiscal el Estado persigue sus objetivos en forma mediata dado que primero debe procurarse recursos para posteriormente destinarlos a alcanzarlos, y

---

<sup>2</sup> Catalina García Vizcaíno, “**Derecho Tributario**”, edición Desalma 1999, pag.41 y sig.



mediante la tributación extrafiscal el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar , o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar.

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación , por mayoría ha dicho que el poder impositivo tanto nacional como provincial constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bienestar general a que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas(“Provincia de Santa Cruz c. YPF, del 02/02/93).

### **CLASIFICACIÓN:**

Conforme a la doctrina tributaria, los tributos pueden ser clasificados en: impuestos, tasas y contribuciones especiales estas últimas, a su vez, se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales.

#### **a) Impuestos:**

Se lo define como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación respecto del contribuyente, directamente relacionada con esa prestación”.

Conforman una categoría de los recursos tributarios. Constituyen una prestación pecuniaria obtenida por el Estado en forma coactiva (forzosa) y pagada por los particulares con carácter definitivo (sin devolución), sin una contrapartida determinada y destinada a la atención de los gastos públicos y a la intervención del Estado en la economía.

La concepción clásica con respecto al impuesto se asienta en dos criterios básicos: rendimiento e igualdad. El rendimiento se refiere a que los impuestos deben dar origen a la cantidad de recursos necesarios para que funcione el Estado. El rendimiento debe ser máximo y el costo debe ser el menor posible. Este rendimiento debe lograrse sobre una base de universalidad (todos pagan) e ineludibilidad (que no se evada).

La igualdad en la distribución de las cargas públicas debe ser tal que quienes aportan lo hagan en función de sus posibilidades económicas. Lo que se busca es obtener una igualdad personal que tome en cuenta la situación del que paga.

La concepción moderna respecto al impuesto no contradice a los clásico, sino que incorpora nuevos elementos, modificando los conceptos. Aquellos sostenía la neutralidad, entendiendo por ello que el impuesto no debe buscar ejercer presión



sobre los contribuyentes para que realicen determinada acción. Los modernos incorporan la idea de intervencionismo.

El impuesto se convierte en un instrumento por el cual el Estado interviene en la vida social y económica e influye en la conducta tanto del conjunto de los individuos como de cada uno de ellos en particular.

\*El impuesto se encuentra caracterizado por:

➤ Indivisibilidad:

No se puede individualizar quien recibe la contraprestación de un impuesto. El servicio que se financia con el impuesto no es atribuible a una persona en particular, sino que es prestado a la comunidad en su conjunto. Este hecho hace que el impuesto deba imponerse, porque si fuese voluntario, la mayor parte de la población no lo pagaría.

➤ Coacción:

Viene derivada de la primera característica. Es obligatorio, forzoso. Es una de las formas más evidente del ejercicio del poder por parte del Estado.

➤ Consolidación:

El Estado se anticipa y satisface preventivamente las necesidades públicas, financiándolas con el impuesto. Son necesidades consolidadas porque, en una sociedad organizada, los ciudadanos encuentran que sus necesidades son atendidas antes que se encuentren con un desequilibrio por falta de satisfacción.

\*El impuesto se encuentra compuesto por:

➤ Sujeto:

Se suele hablar del sujeto activo, que es el Estado (el que establece el impuesto) y de sujeto pasivo, que es el contribuyente (quien paga los impuestos).

➤ Objeto:

Se refiere a la materia imponible que se utiliza para determinar el impuesto; es la riqueza la que sirve para medir el impuesto y en términos generales, son el ingreso, el patrimonio y el consumo los que se consideran a los efectos de la imposición.

Llegado a este punto, debemos hablar de base imponible, que es aquella sobre lo que recae el impuesto. Esta base es determinada por el Estado (a través de la presunción o determinación administrativa), o por declaración del contribuyente.

El hecho imponible es aquel acontecimiento que hace al contribuyente deudor del fisco.



➤ Fuente:

Está constituida por aquello con lo que se paga el impuesto y constituye el objetivo último que persigue el legislador, ya que lo que está pretendiendo es captar una porción de la riqueza del contribuyente. En el caso del impuesto a las ganancias, rentas o réditos, la fuente coincide con el objeto.

➤ Medida:

Viene dada por aquel monto, cuota, alícuota o tasas que aplicada sobre la base imponible, determina el monto a pagar. Cuando el impuesto a pagar es un monto por unidad de producto, naturalmente es un impuesto de monto fijo. Cuando se paga el impuesto sobre la base de una tasa, esta puede ser proporcional o progresiva.

\*Existen diversas maneras de clasificar los impuestos y conforme a la forma tradicional se dividen en :

➤ Impuestos directos:

Son aquellos que apunta directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada (Ejemplo: Impuesto a las ganancias).

➤ Impuestos Indirectos:

Son aquellos que apuntan en forma indirecta o mediata a una manifestación de la capacidad contributiva y que, en términos generales, se trasladan. (Ejemplo: IVA.)

**b) Las Tasas:**

Se las define como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”.

Son prestaciones obligatorias, no facultativas, establecidas por la ley. En consecuencia, son tributos exigidos por el Estado, destinados a compensar determinados servicios divisibles, cuyos costos son prorrateables entre los usuarios de los servicios. Pueden ser exigidas a los particulares que lo utilicen efectivamente o, incluso potencialmente. Puede ser que se cobre una tasa a aquel que no hace uso efectivo del servicio.

Se diferencia del impuesto en que este último financia servicios públicos indivisibles, y las tasas se refieren a servicios públicos divisibles. El impuesto se paga sobre la base de la capacidad contributiva. La tasa se paga en contrapartida de un servicio. En el impuesto no hay ventaja atribuible al contribuyente individual. En la tasa hay un servicio del cual puede derivarse efectiva o potencialmente alguna utilidad. El





impuesto constituye las rentas generales del Estado. Las tasas están destinadas a financiar el costo de determinados servicios.

A su vez se diferencia de la "Contribución especial" porque esta última, encierra la idea de un beneficio especial. La tasa, por el contrario, encierra la idea de un servicio, debido a lo cual hay autores que la consideran de carácter no tributario.

La tasa en Argentina tiene vigencia mayormente en el orden municipal, en segundo plano el provincial y en mínimo grado el nacional. En lo que se refiere al orden municipal, las tasas más importantes son las de alumbrado, barrido y limpieza, y la de control de higiene. En el ámbito provincial son relevantes las vinculadas con el registro de determinados actos jurídicos.

### **c) Contribuciones Especiales:**

“Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales”

Constituyen un grupo de tributo cuya característica principal es que implica una compensación, que viene dada por una ventaja o beneficio presente o futuro, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado, y que benefician a algunos individuos.

Se las diferencia en contribuciones de mejoras y parafiscales, siendo las primeras aquellas caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (v.gr. por una pavimentación), mientras que las segundas son aquellas recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.

## **PARTE III: EL DERECHO TRIBUTARIO<sup>3</sup>**

### **CONCEPTO:**

Al derecho tributario se lo define como “el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan”, entre las cuales podemos citar los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; por ejemplo relaciones procesales, como las que surgen

<sup>3</sup> Catalina García Vizcaíno, **ob. Cit.**, Pág. 137 y sig.



del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.

### **NOCIÓN DE SUS SUBDIVISIONES:**

Algunos autores consideran al derecho tributario como un género que incluye ciertas especies, entre las que podemos citar:

- Derecho tributario constitucional: es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias , municipios) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares , las cuales representan desde la perspectiva estatal ,limitaciones constitucionales del poder tributario.
- Derecho tributario Material o sustantivo: es aquel que regula los distintos aspectos sustanciales de la relación o vínculo jurídico entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivo de los tributos creados. Es también llamado “derecho de las obligaciones tributarias”. Comprende el estudio del hecho imponible ,las exenciones y los beneficios tributarios , los distintos elementos de las obligaciones tributarias (sujeto, objeto, fuente, entre otros).
- Derecho tributario Formal o Administrativo: está constituido por las reglas jurídicas pertinentes para determinar si corresponde que el fisco perciba una suma en concepto de tributo, y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido. Asimismo contiene las normas que le otorgan al Estado poderes de verificación y fiscalización.
- Derecho tributario Procesal: está constituido por el conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario, y su estudio abarca la organización, competencia, y funcionamiento interno de los órganos que ejercen tal actividad , así como el régimen jurídico y actuación de los sujetos procesales.
- Derecho tributario Penal: comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones.



## **PARTE IV: APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO<sup>4</sup>**

### **INTRODUCCIÓN:**

Por regla general, cada ley establece la fecha de su entrada en vigencia. Si se lo omite se aplica el artículo 2 del Código Civil, por el cual las leyes son obligatorias después de los ocho días de su publicación oficial.

Los efectos de una ley cesan por expiración del término de su vigencia, por derogación expresa o por derogación tácita.

Las leyes rigen en principio para el futuro, por evidentes razones de certeza y seguridad jurídica.

No obstante en materia tributaria constituye una cuestión controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos.

Se entiende que una ley es retroactiva cuando prescribe con fuerza para lo pasado, y no exclusivamente respecto de hechos futuros<sup>5</sup>. Ello así, un precepto es retroactivo cuando la producción del hecho o acto contemplado en el mismo, como su condición, se han verificado en la realidad empírica, con anterioridad al comienzo de su validez.

No caben dudas de que el principio de irretroactividad de una norma es el que goza de mayor aceptación legislativa y doctrinaria, pero, de manera excepcional, se ha sabido admitir la acción moderadora del principio contrario.

La admisión del principio de retroactividad es factible de ocurrencia en materia no penal, en la medida en que no afecte el "derecho adquirido" por garantías constitucionales, teoría esta, a la que tanto numerosa doctrina como jurisprudencia han adherido.<sup>6</sup>

En materia tributaria<sup>7</sup>, suele distinguirse a los hechos imponibles entre aquellos instantáneos y de ejercicio. Los primeros son los que se configuran en un instante preciso, es decir, se cuenta con el conocimiento del exacto momento en que el mismo se realiza. En cambio, los de ejercicio son los que se perfeccionan a lo largo de un

<sup>4</sup> Catalina García Vizcaíno, **ob. Cit.**

<sup>5</sup> Ossorio, Manuel: "**Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**" - Ed. Heliasta - Bs. As. - 1989 - pág. 676

<sup>6</sup> García Belsunce: "**Garantías Constitucionales**" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1984 - pág. 163

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.: "**Derecho financiero**" - 4a. ed. - Ed. Depalma - Bs. As. - 1990 - Vol. I - págs. 131 y 134.



determinado período de tiempo, es decir, su realización es progresiva, siendo un claro ejemplo de esto, el impuesto a las ganancias.

Así pues, las leyes cuyos efectos operan de forma inmediata, y que alcanzan a impuestos que manifiestan hechos imposables de ejercicio, provocan efectos retroactivos. Las mismas son denominadas leyes de aplicación inmediata o "pseudorretroactivas" o "de retroactividad impropia".

Antes de que la situación jurídica quede constituida definitivamente, una nueva ley puede legítimamente aplicarse en forma inmediata, lo que no configura un caso de retroactividad propiamente dicha, aunque los efectos económicos de la nueva ley se proyecten sobre todo el ejercicio en curso a la fecha de su sanción.

### **TEORÍAS SOBRE LA RETROACCIÓN DE LAS LEYES:**

Entre las teorías vinculadas con la retroactividad de las leyes podemos citar:

\*Teoría de los derechos adquiridos: predominó en Francia durante el Siglo XIX. Aparte de la dificultad de determinar el concepto de derecho adquirido, el artículo 5 de nuestro Código Civil, derogado por la Ley 17.711 preceptuaba que nadie puede tener "derechos irrevocablemente adquiridos contra una ley de orden público" al cual pertenecen las leyes tributarias.

\*Teoría de los hechos cumplidos: se originó con autores alemanes y austriacos del Siglo XIX. Lo importante para pedir la retroactividad es que se halla cumplido un hecho bajo el imperio de una ley anterior. Para las consecuencias posteriores del hecho cumplido se debe averiguar si tienen o no relación de causa – efecto con este, en el primer caso se regirá por la ley antigua y en el segundo por la nueva.

\*Teoría de la situación jurídica: expuesta por los autores Roubier y por Level. La misma prescinde de la naturaleza de las situaciones alcanzadas por la nueva ley, siendo lo importante determinar si la norma afecta una situación jurídica en su fase dinámica o su fase estática. En el primer caso habrá retroactividad si se alteran situaciones constituidas o extinguidas, y en el segundo caso cuando se pretenda reanudar efectos ya producidos por la ley anterior.



### **TIPOS DE RETROACTIVIDAD:**

A su vez la doctrina diferencia a la retroactividad de las leyes tributarias en:

\*Genuina o propia: es aquella en la que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de una ley.

\*No genuina o impropia: es aquella que se verifica cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas a su entrada en vigor, como ocurre en el caso de los hechos imponible de ejercicio (por ejemplo el impuesto a las ganancias).

### **PARTEV: CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS<sup>8</sup>**

#### **EVOLUCIÓN HISTÓRICA. ANTECEDENTES ARGENTINOS**

En lo que respecta a los antecedentes remotos en el mundo, debemos recordar que en los Estados Unidos, el impuesto a la renta (sistema cedular) fue implantado en el año 1894 en forma temporal y posteriormente en el año 1909 adquirió el carácter de mixto a través de una enmienda de la Constitución federal de ese país.

Por su parte en Francia se lo sancionó en forma cedular.

En nuestro país, debemos mencionar que el primer proyecto de impuesto a la renta fue el del Salaberry en el año 1927, el cual adoptaba el sistema global y luego de varios proyectos que se sucedieron en el tiempo, por decreto ley del año 1932 fue implantado durante el gobierno de José Félix Uriburu, con el nombre de "impuesto de emergencia a los réditos". El gobierno constitucional que lo sucedió ratificó el gravamen con algunas reformas leves bajo la ley 11.586. La misma implantó un impuesto cedular en el cual cada categoría era autónoma, con régimen y alícuotas propias.

A fines del año 1932 se sancionó la ley 11.682, que instituyó el sistema mixto retroactivamente y fue la ley básica de la materia, la cual rigió hasta el año 1973.

<sup>8</sup> Catalina García Vizcaíno, **ob. Cit.**



En el año 1974 entró a regir la ley 20.628, que estableció el Impuesto a las Ganancias y que no obstante las múltiples modificaciones de la que ha sido objeto es la ley que rige hoy día.

### **CARACTERÍSTICAS GENERALES:**

En nuestro país las características de este impuesto son las siguientes:

- 1- Se adoptó el sistema mixto, y en algunos casos la ley ha establecido presunciones como por ejemplo el artículo 18 de la Ley 11.683.
- 2- Es típicamente directo, por ende pese a ser originariamente provincial conforme a la Constitución Nacional, la Nación ha hecho uso de la atribución conferida por el artículo 75 AP 2. No obstante no significa que sea intrasladable en todos los casos, dado que en algunos se puede trasladar.
- 3- Su producto es coparticipado, así a efectos de que la Nación legislara sobre el impuesto, lo percibiera y distribuyera su producido con las provincias, fueron menester los regímenes de coparticipación federal mediante leyes – convenio.
- 4- Es personal y progresivo al gravar a personas físicas y sucesiones indivisas, pero tiene carácter real y proporcional respecto de las sociedades de capital y otros entes del artículo 69 de la Ley de impuesto a las ganancias, al recaer sobre las salidas no documentadas y en casos de retención en la fuente a título definitivo. No grava el ingreso bruto sino el neto.



## CAPITULO I: EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

### A) INTRODUCCIÓN

Los sistemas tributarios modernos son profusos en dictar normas, a tal nivel, que amplios sectores de la doctrina, han destacado que tanto la cantidad como la complejidad de las diversas disposiciones, implicaba la vulnerabilidad de principios constitucionales como los de legalidad y de igualdad ante la ley.

En concordancia con lo expuesto el catedrático argentino Leonel Roberto Massad sostiene que:

*"... la complejidad e inestabilidad de los sistemas tributarios modernos y la existencia de normas confusas y contradictorias, producen frecuentes dificultades para la correcta determinación de las obligaciones impositivas".*

*La falta de certeza tanto en la norma aplicable, como en la interpretación que se le debe otorgar a la misma, implica una deficiente técnica legislativa"<sup>9</sup>.*

También la jurisprudencia argentina ha reiterado, a través de la Corte Suprema de Justicia, la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria , teniendo en consideración que el alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación .

En este orden de ideas, y más precisamente en relación a la problemática derivada del ap. 3 del artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias, se generaron ciertos interrogantes que la derogación de la ley 25.414 dejó respecto del tratamiento que corresponde aplicar, en el impuesto a las ganancias, a los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos

---

<sup>9</sup> MASSAD, Leonel Roberto, "**Simplificación tributaria**", XX Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 1986, Buenos Aires.



valores, realizada por personas físicas. Cabe destacar que este tema mereció distintos pronunciamientos y opiniones, tanto de parte del Fisco y otras oficinas públicas, como así también de distintos especialistas del campo tributario.

Sobre este tema en particular volveremos en el capítulo III.

## **B) OBJETO DEL IMPUESTO: GANANCIAS SUJETAS A GRAVAMEN**

### ➤ **Enumeración de las Ganancias a los efectos de la ley. Definición impositiva de Ganancia. La Renta Mundial**

El objeto de la imposición a la renta, en nuestro ordenamiento legal es gravar las ganancias obtenidas por los sujetos enunciados en la norma sustantiva. No obstante, las características que deben verificar los distintos supuestos jurídicos de hecho para ser alcanzados por el Impuesto a las Ganancias se encuentran definidos en el art. 2 del texto legal.

Con la implantación del impuesto a los réditos en el año 1932, la ley 11.682 había adoptado como criterio general el de gravar todas las ganancias de fuente argentina, con algunas excepciones.

Sin embargo a partir de 1992 la ley 24.073 introdujo en relación con este tema una reforma fundamental, reemplazando el sistema de fuente que imperó en nuestro país durante casi 60 años por el criterio conocido como de la *renta mundial*, ya que al sustituir el artículo 1º de la ley respectiva dispuso para los sujetos residentes en el país la obligación de tributar por sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior (estas últimas cuando se configuran todos los elementos de la obligación tributaria).

El mismo artículo establece para los sujetos no residentes en el país que los mismos tributarán exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme a lo previsto en el Título V de la ley, referido a los beneficiarios del exterior.

Es así que con la reforma introducida por la ley 21.586 a la ley 20.628, queda definido el objeto del impuesto. Conforme a lo establecido en su artículo 1º son objeto del impuesto todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal, como así también por las sucesiones indivisas.

Cabe destacar que a los fines tributarios lo que interesa básicamente es la definición dada en cada ley tributaria respecto a lo que entiende como objeto de imposición y





particularmente en relación al concepto impositivo de “ganancia” adoptado por la ley 20.628, el mismo no coincide necesariamente con el concepto económico de renta, rédito o ganancia.

De esta manera el artículo 2º de la ley 20.628, por su parte, se ocupa de enunciar cual es la definición del concepto de “ganancias” a los fines de la aplicación del gravamen, estableciendo una clara diferenciación entre lo que parte de la doctrina denomina como “sujetos empresa” y “sujetos no empresa”.

Por esto mismo podría decirse que la ley estatuye dos definiciones diferentes de ganancia, dependiendo del sujeto que se considere: algunos contribuyentes están gravados según una de ellas, en tanto otros lo están de conformidad con la otra.

De esta manera las distintas características que deben verificar los supuestos jurídicos de hecho que denotan la capacidad contributiva renta, están relacionadas básicamente a los conceptos de dos teorías: Teoría de la fuente (o de la Renta – Producto) y teoría del balance (o de la Renta – Ingreso).

En tal entendimiento la teoría de la fuente propiamente dicha es utilizada para las rentas generadas por las personas físicas y sucesiones indivisas, y considera como renta a todo beneficio o enriquecimiento periódico que no agote el capital fuente generador de la ganancia, mientras que la teoría del balance considera como renta a todos los beneficios que cumplan o no con las prescripciones del inc. 1 del art. 2º de la ley sustantiva por entender que la fuente generadora de rentas es el propio sujeto, es decir considera a los sujetos organizados en forma de empresa como fuente generadora de ingresos ,gravando de esta forma a todos los beneficios, aún los eventuales, ocasionales o periódicos que generen estos responsables.

De esta manera a partir del año 1976 la ley 20.628 adoptó la siguiente estructura en términos generales:

- Persona físicas y sucesiones indivisas (sujetos no empresa): se aplica la teoría de la fuente

- Personas Jurídicas (sujetos empresa): se aplica la teoría del balance.

Al determinar el impuesto, la Ley enumera cuales son las “ganancias gravadas”, mientras que las desgravaciones son liberalidades temporarias o permanentes o bien diferimientos de impuestos para ciertos contribuyentes o actividades por un tiempo determinado para objetivos específicos.



Las ganancias excluidas de la Ley (consideradas al margen del impuesto) son las “ganancias no gravadas” (o sea no se computan como tales a los fines del impuesto), por lo tanto no están comprendidas en el objeto, mientras que algunas aunque formen parte del objeto del impuesto, son exceptuadas por la misma Ley por razones objetivas o subjetivas conformando las denominadas “ganancias exentas”.

En esta inteligencia, el art. 2° define al solo efecto de la Ley 20.628, el concepto general de “ganancias gravadas”, dejando descansar en los Art. 41, 45, 49 y 79 la definición particular de los supuestos jurídicos de hecho que conforman cada una de las categorías, al establecer:

"Art. 2° - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:"

En primer término, el punto 1) establece:

*"(..) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.(...)"*

Este apartado se enrola en la definición de ganancia según la teoría de la fuente o rédito –producto, el cual es aplicable cuando el sujeto pasivo del impuesto es “sujeto no empresa”.

Para que una ganancia sea gravada conforme este apartado, se deben dar en forma concomitante la trilogía de elementos que conforman la definición legal, a saber:

1-Periodicidad: este requisito definitorio del concepto de renta existe cuando el ingreso persiste o es susceptible de persistir en el tiempo, y debe entenderse como real o potencial. Es decir, debe considerarse que se cumple con este requisito cuando la fuente generadora de esta renta tiene una habitualidad potencial para generarla, aún cuando en el período fiscal haya verificado un solo acto que genere esta renta. En suma, el concepto de periodicidad debe ser entendido como la habitualidad que tiene un sujeto para generar la misma, toda vez que su título habilitante o su pericia para generar la renta convierte a la misma en periódica.

Esta periodicidad no debe implicar el agotamiento de la fuente generadora de rentas, sino que la misma debe subsistir a su explotación, lo que debe entenderse que las



operaciones que no cumplieren con este requisito complejo quedan fuera de la imposición en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas.

Un ejemplo de la aplicación de este requisito sería el caso de un profesional que habitualmente no ejerce la profesión y obtiene honorarios por una actuación esporádica. Dichos honorarios están gravados aunque no exista frecuencia en el ingreso, dado que el mismo es consecuencia de su profesión y existe la posibilidad que el mismo se repita (potencialidad en la periodicidad). Si el mismo profesional participara de un torneo y ganara un premio en dinero, si bien económicamente es ganancia, la misma no está dentro del objeto del impuesto, dado que no se cumple el requisito de periodicidad, porque si bien existe la posibilidad de se repita, la misma no es consecuencia de su actividad profesional.

Por lo tanto, podemos inferir que conforme a este primer requisito para que fiscalmente se considere a una renta como gravada es indispensable que sea consecuencia de una actividad que tenga como fin obtener el rédito.

2- Permanencia de la fuente productora: este requisito significa que una vez que se obtiene el rédito, la fuente productora sigue perteneciendo al contribuyente, es decir que para que sea renta gravable debe tratarse del rendimiento de una fuente durable o permanente y no se debe extinguir la fuente con la obtención del rédito.

Un ejemplo donde se cumple este segundo requisito es el caso del alquiler de un inmueble, donde la fuente productora del alquiler (el inmueble) sigue perteneciendo al sujeto sin que la obtención de la renta extinga el capital fuente.

3- Habilitación: consiste en la preparación o en el acondicionamiento de los elementos productivos aptos para generar una ganancia, es decir que el bien este en condiciones de producir una ganancia.

Por su parte el inc. 2) del art. 2° establece el concepto de ganancia aplicable a todos los sujetos empresa al disponer:

*"(...) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el*

*art. 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incs. f) y g) del art. 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.(...)"*

Como podemos observar, el inc. 2) transcrito establece taxativamente la gravabilidad de todo ingreso al comprender los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, abandonando así el requisito de la periodicidad-habitualidad y el de la permanencia de la fuente.

De esta manera la Ley adopta un concepto más amplio que la definición de renta otorgada para personas físicas y sucesiones indivisas, dado que al ser considerado el sujeto-empresa como la fuente generadora de la renta gravada, la misma no se agota con la enajenación de bienes sean estas operaciones de tipo habitual u ocasional.

No obstante, creemos que al constituir el propio sujeto-empresa la fuente generadora de la renta, cualquier operación, se encuentre o no enunciada en el objeto social de tratarse de sociedades regularmente constituidas, y por la misma razón, en aquellos sujetos que no se encuentren constituidos regularmente pero que se encuentren organizados en forma de empresa, quedan alcanzados por el tributo.

Por último, el inc. 3) dispone la gravabilidad de :

*"(...) Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga (...)"*

Este apartado es un complemento de la definición de ganancia para personas físicas y sucesiones indivisas.

Cabe tener presente que la incorporación en este inciso de los resultados provenientes de la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores se produjo a través de la ley 25.414 (B. O. 30/03/2001) o ley de "Superpoderes", la cual fue posteriormente derogada por su similar 25.556 (B. O. 28/12/2001) sin realizar ningún tipo de aclaraciones, lo cual ha generado controversias doctrinarias respecto de la actual vigencia de este inciso.

Volveremos sobre este tema en Capítulo III del presente trabajo.



➤ **Categorías de renta : Ámbito de aplicación**

El artículo 2 de la ley establece que las ganancias indicadas en el mismo como objeto del gravamen, lo son *sin perjuicio de los dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas*, de lo cual podemos admitir que la definición dada por dicho artículo no es completa sino que la misma se complementa con la enunciación de cada categoría de renta que establece la ley.

De esta manera existen conceptos que no entran dentro de la definición general de ganancia imponible del Art. 2 pero al estar expresamente mencionada en alguna de las cuatro categorías, quedan comprendidas dentro del objeto del impuesto.

Así la Ley 20.628 establece cuatro categorías de rentas las cuales están enunciadas taxativamente en los artículos 41, 45, 49 y 79. Las mismas tienen su origen en la antigua estructura cedular del impuesto, en función de la cual se establecía un tratamiento diferente para cada categoría de renta.

En la actualidad el Impuesto a las ganancias es de tipo mixto, dado que combina las categorías de renta con el tipo global, por lo cual el impuesto se aplica sobre el conjunto de ganancias de cada contribuyente, sin que halla una alícuota separada para cada tipo de rentas.

De las cuatro categorías de renta, dos están referidas a los ingresos provenientes de la mera posesión o tenencia de bienes, sin mayor actividad por parte del sujeto que las obtiene, excepto la de una simple administración, y comprenden la renta de los capitales inmobiliarios (primera categoría llamada “renta del suelo”) y la de los capitales mobiliarios (segunda categoría denominada “renta de capital”). La tercera categoría alcanza a las rentas producidas por el capital y trabajo de sus titulares, llamadas “renta empresaria” y la cuarta categoría se refiere a las rentas que provienen preponderantemente del trabajo personal.

Por último cabe destacar que para los entes comprendidos en el Art. 69 de la ley , denominadas sociedades de capital (sujetos empresa), todas las ganancias son de tercera categoría, en cambio para las personas físicas y sucesiones indivisas (sujetos no empresa) las mismas pueden obtener ganancias de cualquier categoría .

Ganancias de la primera categoría (Renta del suelo)

**“Artículo 41:** *En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:*

a) *El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales.*

b) *Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.*

c) *El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte en que éste no esté obligado a indemnizar.*

d) *La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo.*

e) *El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.*

f) *El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.*

g) *El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.*

*Se consideran también de primera categoría las ganancias que los locatarios obtienen por el producido, en dinero o en especie, de los inmuebles urbanos o rurales dados en sublocación.*

Ganancias de la segunda categoría (Renta de capitales)

**“Artículo 45:** *En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría:*

a) *La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago.*

b) *Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos.*

c) *Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida.*

d) *Los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de LA SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal.*

e) *Los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo 101.*

f) *Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo.*

g) *El interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo. Cuando se trate de las cooperativas denominadas de trabajo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 79, inciso e).*

h) *Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.*

i) *Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 69.*

j) *Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados. Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.*

k) *Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones.”*

Ganancias de la tercera categoría (Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio)

**“Artículo 49:** *Constituyen ganancias de la tercera categoría:*

a) *Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.*

b) *Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.*

c) *Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.*



d) *Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512.*

*...Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.*

e) *Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.*

*También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolsos de gastos efectuados.*

*Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.”*

#### Ganancias de la cuarta categoría (Renta del trabajo personal)

**“Artículo 79:** *Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:*

a) *Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.*

b) *Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.*

c) *De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.*

d) *De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos*

de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 45, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos.

f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario. También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme a lo previsto en el inciso j) del artículo 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.”

### **C) SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: SUJETOS NO EMPRESA Y SUJETOS EMPRESA**

La Ley del Impuesto a las ganancias establece en su artículo 1° que quedan sujetas al gravamen las ganancias de:

- Las personas de existencia visible
- Las personas de existencia ideal
- Las sucesiones indivisas



Por su parte cierta doctrina clasifica a los sujetos pasivos del impuesto en función a las dos definiciones de ganancia que se desprenden del art. 2 apartado 1 y 2 de la Ley, denominándolos como “sujetos no empresa” por un lado y “sujetos empresa” por el otro.

➤ **Sujetos no Empresa: Concepto. Excepciones al concepto de renta**

Dentro de esta categoría la doctrina incluye a los siguientes sujetos:

- Las personas físicas que trabajan en relación de dependencia.
- Quienes se dediquen exclusivamente al ejercicio de profesiones liberales u oficios, a las funciones de mandatario, albacea, síndico, gestor de negocios, fideicomisario, director de sociedad anónima, socio administrador de sociedad de responsabilidad limitada, sociedad en comandita simple o por acciones, corredor, viajante de comercio y despachante de aduana, sin complementarlas con explotación comercial alguna.
- Las sucesiones indivisas, las cuales están sujetas a las mismas disposiciones que las personas de existencia visible, por las ganancias que obtengan desde el día siguiente al del fallecimiento del causante hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se declare válido el testamento que cumpla la misma finalidad (artículo 53 D. R.)
- Los beneficiarios del exterior, ya sean personas físicas, sucesiones indivisas o personas jurídicas, estas últimas no constituidas en el país.

Las personas Físicas son contribuyentes del impuesto a raíz del Art. 1 de la Ley que así expresamente lo establece y conforme al Art. 2 apartado 1 quedan alcanzados por el impuesto en tanto obtengan ganancias y las mismas respondan al concepto de ganancia imponible conforme a la teoría de la fuente, la cual limita el concepto de renta gravada a los beneficios que reúnen las tres condiciones que posibilitan su reproducción en virtud del mantenimiento del capital fuente del cual provienen, los cuales hemos desarrollado al inicio de este capítulo.

De esta manera quedan alcanzados por el impuesto las personas físicas (capaces o incapaces conforme al Derecho Civil) y también los dueños de empresas unipersonales y los socios de sociedades de hecho y demás sociedades comerciales



de la ley 19.550 que no estén comprendidas dentro del Art. 69 de la Ley de impuesto a las ganancias, es decir que las sociedades de personas (no incluidas en el Art. 69 de la ley) no son contribuyentes, sino que las ganancias que surgen de sus balances les han sido atribuido a los socios, los cuales son contribuyentes a título personal conforme al Art. 50 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

En relación a la Sucesión indivisa, el Art. 1 de la Ley de impuesto a las Ganancias la considera como sujeto pasivo del impuesto, otorgándole personalidad fiscal propia distinta e independiente a la del causante. De esta manera, producido el fallecimiento del causante (persona física) y hasta el día que el juez del sucesorio dicte la declaratoria de herederos o declare válido el testamento, esta figura creada por el legislador a los efectos fiscales será contribuyente del impuesto por las ganancias obtenidas entre el mencionado período.

En cuanto a los beneficiarios del exterior, según el artículo 91 de la ley se considera como tal, a los efectos del impuesto a las ganancias, a aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de un mandatario en el país, y a quien, percibiéndolas en el país, no acredite residencia estable en el mismo. En estos casos el sujeto deviene obligado al pago del impuesto según las normas del Título V de la ley, es decir, a través de retenciones con carácter de pago único y definitivo, que se calcula aplicando el 35% sobre una presunción de ganancia que el legislador ha establecido y que no admite prueba en contrario.

Las retenciones deben efectuarse e ingresarse a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) cada vez que se le paguen beneficios netos de cualquiera de las cuatro categorías de renta.

Por último cabe citar el segundo párrafo del artículo 8 del decreto reglamentario, el cual establece que las sociedades mencionadas en el apartado 2 del artículo 2º, referido a la teoría del balance, son las incluidas en el inciso b) del artículo 49, es decir, las constituidas en el país. Por lo tanto, los beneficiarios del exterior son tratados por la ley como sujetos no empresa, aún cuando fueran sociedades, debiendo aplicarse a los efectos de la determinación de su ganancia los incisos 1 y 3 del artículo 2º de la ley.

En lo que respecta al concepto de Ganancia Gravada que les es aplicable a los sujetos no empresa, en principio se deben analizar los tres requisitos que se desprenden de la Teoría de la fuente consagrada en el Art. 2 apartado 1 (periodicidad,



permanencia de la fuente y habilitación). Pero el análisis no se agota aquí, dado que conforme se desprende del inicio de la redacción del art. 2 de la Ley, podemos admitir que la definición dada por dicho artículo dista de ser completa, puesto que en la enunciación de cada categoría existen conceptos que no entran dentro de la definición general, además de reconocer que las enumeraciones de las categorías no comprenden todas las ganancias imponibles, es decir, que alguna puede no estar mencionada expresamente en ninguna de ellas.

De esta manera podemos concluir que existen conceptos que si no estuvieran contemplados en los artículos que establecen cada categoría de renta (a saber art. 41, 45, 49 y 79 de la Ley), no podrían ser ganancias gravadas en cabeza de los sujetos que tributan por el criterio de la fuente, personas físicas y sucesiones indivisas, y la doctrina los consagra como excepciones al los requisitos del Art. 2 apartado 1 por tratarse de ganancias de capital gravadas para los sujetos no empresa.

Analizando el contenido de las cuatro categorías encontramos que dichas excepciones son:

#### Loteos con fines de urbanización

La ley 21.437, con efecto a partir del 16/10/1976, incorporó a la ley 20.628 una norma (actualmente artículo 49 inciso d) por la cual quedan gravadas por el impuesto, entre otras, las ganancias *derivadas de loteos con fines de urbanización*. De esta forma la utilidad por la venta de una fracción de tierra que sea loteada con fines de urbanización realizada por los sujetos a quienes se aplica el concepto de renta conforme a la teoría de la fuente (personas físicas y sucesiones indivisas) está alcanzada por el impuesto.

Este es uno de los casos en los que no se cumple con los requisitos del Art. 2 apartado 1, pero por estar expresamente en el Art. 49 inc. d, es ganancia gravada.

El decreto reglamentario, a través del artículo 89 define cuáles constituyen loteos con fines de urbanización a los efectos del inciso d) del artículo 49 y los establece sobre la base de la existencia de una cantidad superior a 50 lotes en un fraccionamiento; o la venta, en el término de dos años, de igual número de ellos aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas, siempre que pertenezcan a la misma fracción o unidad de tierra. Por su parte el Art. 91 del mismo decreto, establece cual es el costo computable para determinar el resultado gravado de la enajenación de dichos lotes.



Ingresos por la transferencia de derechos de llave, marcas, patentes de inversión, regalías y similares:

El artículo 45 inciso h) de la ley incluye entre las ganancias de la segunda categoría a *los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.*

Este apartado contempla otra de las excepciones al Art. 2 inc. 1, al incluir dentro del ámbito del impuesto estas ganancias con respecto a los sujetos alcanzados por la teoría de la fuente, es decir que quedan alcanzadas por el impuesto estas rentas aun cuando sean obtenidas por personas físicas o sucesiones indivisas, al estar taxativamente consideradas como renta de capital, aunque no se cumpla el requisito de la permanencia de la fuente productora.

Cabe aclarar que para las sociedades o empresas sujetas a la teoría del balance ya se encontraban gravadas con independencia de la habitualidad o no de dichas operaciones.

Otros ingresos derivados de la transferencia de derechos no enumerados expresamente en la norma están también alcanzados por el impuesto. Esto surge de la inclusión de la expresión “y similares” en el texto del inciso (por ejemplo, los provenientes de la concesión de servicios públicos).

Ingresos por obligaciones de no hacer:

El artículo 45 incluye también entre las ganancias de la segunda categoría, en su inciso f), a las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer, o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Se hace la salvedad de los casos en que dicha obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo, en los cuales la ganancia será considerada como de tercera o cuarta categoría según corresponda.

Por lo cual estas rentas si no estuvieran expresamente contempladas en esta disposición de la ley, no estarían nunca dentro del ámbito de impuesto para los sujetos a los cuales se aplica la teoría de la fuente.



Transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos:

El Art.8 del decreto reglamentario, en lo que respecta al objeto del impuesto, establece que todas las rentas que sean una consecuencia indirecta del ejercicio de actividades que generen rentas en el marco del Art. 2 apartado 1, también están alcanzadas por el impuesto , bajo la condición de que así estén tratadas por la ley o el decreto reglamentario.

De esta manera este tipo de rentas esta alcanzada por el impuesto en cabeza de los sujetos no empresa. Por su parte el Art. 114 del decreto reglamentario establece al alcance de la expresión “ganancias obtenidas indirectamente por el ejercicio de actividades gravadas” , conforme el cual son “los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos años.

Así cierta doctrina critica dicha norma sosteniendo que el artículo 114 del reglamento *avasalla los derechos de los contribuyentes no respetando el principio de legalidad*, mientras que otra postura manifiesta que *en un exceso reglamentario, la norma viene a cubrir un vacío legal para resguardar el erario público*.

➤ **Sujetos Empresa :Concepto . Ganancias Gravadas**

La doctrina denomina como tales a aquellos sujetos pasivos a los cuales se les aplica la definición amplia de ganancias adoptada por el inciso 2 del artículo 2º, (Teoría del Balance) quedando dentro de esta categoría según la ley los siguientes sujetos:

- a) Sociedades comerciales constituidas en el país, de alguno de los siguientes tipos: (Apartados 1, 2 y 4 del inciso a) del artículo 69)
  - Anónimas
  - En comandita simple y por acciones
  - De responsabilidad limitada
  - De economía mixta
- b) Asociaciones civiles o fundaciones constituidas en el país (Apartado 3 del inciso a) del artículo 69)

c) Entidades y organismos nacionales, provinciales o municipales a los que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016 (empresas con participación estatal, que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso) (Apartado 5 del inciso a) del artículo 69)

d) Fideicomisos constituidos en el país (Apartado 6 del inciso a) del artículo 69)

e) Fondos comunes de inversión constituidos en el país (Apartado 7 del inciso a) del artículo 69)

f) Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior. Se trata de las llamadas *sucursales de empresas extranjeras*, no constituidas en el país como sociedades, tal como surge del artículo 102 del reglamento (Inciso b) del artículo 69)

g) Sociedades comerciales no incluidas en el anterior punto a), constituidas en el país (sociedades colectivas, de capital e industria, en participación, de hecho o irregulares), las cooperativas y las sociedades civiles. Se excluyen las que desarrollen actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79, en tanto no se complementen con una explotación comercial.

h) Toda empresa o explotación unipersonal ubicada en el país, excepto, al igual que en el caso anterior, cuando las mismas se dediquen al ejercicio de las tareas enunciadas en el artículo 79 incisos f) y g) de la ley, sin complementarlas con una actividad comercial.

Los sujetos enumerados en los puntos a) al f) precedentes son los que la ley denomina en su artículo 69 como *sociedades de capital*. Los mismos son considerados como sujetos empresa *cualquiera fuese la actividad que desarrollaren*.

En cuanto al punto g), el mismo comprende a toda sociedad, cualquiera fuese su objeto, excluidas aquellas que desempeñen actividades generadoras de ganancias de cuarta categoría (artículo 79) sin realizar actividad comercial alguna, para los cuales se considera que si bien sus ganancias son de tercera categoría (por estar incluidas en el inciso b) del artículo 49), al no revestir la calidad de sujetos empresa, la definición de ganancias que les es aplicable es la establecida por la teoría de la fuente.





El punto h) incluye, con la misma exclusión mencionada en el párrafo anterior, a toda empresa o explotación unipersonal.

Por su parte el Dictamen 7/1980 , el organismo recaudador en relación al concepto de Empresa interpretó que a los fines fiscales se entiende que es una “organización de cualquier índole (sea industrial,comercial,agropecuaria,de servicios, profesional)que generada por el ejercicio habitual de una actividad económica utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de sus fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención de beneficios el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

Así en estos casos se considera que la empresa o explotación se desprende de la personalidad de su dueño, pudiendo éste ser titular de varias de ellas que funcionen separadamente una de la otra , por lo cual deducimos que las personas físicas podrían ser sujetos empresa por los resultados de sus explotaciones, mientras que al mismo tiempo podrían ser consideradas sujetos no empresa por otras actividades u operaciones, si ellas existieran.

Por su parte la exclusión a que hacen referencia los puntos g) y h) comprende a toda sociedad o explotación unipersonal que desempeñen las tareas generadoras de ganancias de cuarta categoría incluidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, siendo dichas tareas las siguientes:

- Ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedad anónima, fideicomisario, socio administrador de sociedad de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.
- Actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

Debemos aclarar que la exclusión sólo tiene sentido para los casos de ejercicios de profesiones liberales u oficios, mandato, gestión de negocios, corretaje y viajeros de comercio, en los que dichas ocupaciones suelen organizarse en forma de sociedad o empresa.

La exclusión procede en tanto y en cuanto no se desarrolle actividad comercial alguna, resultando que, como consecuencia de ser considerados sujetos no empresa, la definición de ganancia que les será aplicable es la definida por el inciso 1 del artículo



2º (Teoría de la fuente ).Si por el contrario si se realizaran actividades que no sean de las mencionadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, o cuando complementaran dichas actividades con una explotación comercial, serán considerados como sujetos empresa a los fines de la determinación de su ganancia gravada. Un ejemplo de esta situación nos lo provee la ley en el párrafo final de su artículo 49, cual es el de los sanatorios, actividad complementaria del ejercicio de una profesión, o bien un farmacéutico propietario de una farmacia en cuyo caso el resultado total de la actividad que se considera que lo obtiene una empresa unipersonal.

Respecto a las ganancias gravadas para estos sujetos, como expresamos en el comienzo de este capítulo, son todas sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior, sean periódicas o eventuales, relacionadas con su objeto, con su actividad principal con sus actividades accesorias, hagan o no profesión habitual del cumplimiento de tales actividades.

Por lo tanto todas las ganancias que queden comprendidas bajo el concepto de “renta empresaria” están gravadas por el impuesto conforme al Art. 2 apartado 2, entendiéndose por tal a la renta que obtienen los sujetos empresa, para lo cual debemos aclarar que no es necesario que cumplan los requisitos consagrados en el Art. 1 apartado 1 de la Ley (permanencia, periodicidad y habilitación) porque el carácter de ganancia surge por la calidad del sujeto empresa dado que la Ley considera que están siempre aptos para producir rentas.

Conforme a la Teoría del balance es ganancia todo incremento patrimonial originado en un periodo fiscal, es decir la diferencia existente entre el patrimonio neto al inicio y el patrimonio neto el final del periodo fiscal, adicionando los consumos en el mencionado periodo, sin importar la naturaleza del beneficio que ha llegado a formarlo.



**CAPITULO II : RETROACITIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN**  
**ANÁLISIS EN EL MARCO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**

**A. INTRODUCCIÓN**

En este capítulo desarrollaremos las materias que comprende el Derecho constitucional tributario en el ámbito general y como funcionan los Principios generales de la tributación como límite al ejercicio del poder tributario.

Luego analizaremos como juegan dentro del campo de los principios mencionados, los denominados Derechos Adquiridos, y por último ahondaremos dentro de su propio ámbito de delimitación, cual es la retroactividad o irretroactividad de las leyes.

**B. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**

➤ **Concepto**

El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen. Estudia también, las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno. En este sentido, sólo puede considerarse “tributario” por el objeto al cual se refiere, su tarea es regular el poder de imperio estatal.

Siguiendo el encauce en la construcción doctrinaria, se define a este derecho como el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación; es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura .

➤ **Análisis del objeto de estudio**

Las materias que comprende este tipo de derecho la podemos organizar de la siguiente manera:

- 1.- Asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario.
- 2.- Regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, provincias y municipalidades y de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados.
- 3.- Principios que limitan el poder tributario del Estado: legalidad, igualdad , no confiscatoriedad, razonabilidad , etc. Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.

Como podemos observar la finalidad, es la de disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes.

Por lo tanto, hemos considerado oportuno tratar la cuestión planteada en el presente capítulo , partiendo de lo mas general a lo particular por lo cual desarrollaremos en general y en primer lugar las materias que estudia el Derecho constitucional tributario , para luego adentrarnos en el análisis de los Principios Constitucionales Tributarios, en especial al Derecho de Propiedad y los derechos adquiridos, para finalmente llegar al propio ámbito de aplicación, cual es la retroactividad o irretroactividad de las leyes en materia tributaria.

### **1) Asignación de competencias en el ejercicio del Poder tributario**

Por regla general la doctrina define al Poder tributario o potestad tributaria como una de las manifestaciones del poder de imperio estatal, y que consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas conforme a la competencia estatal. Asimismo comprende el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.

Como lo explica García Belsunce<sup>10</sup>, *“el poder fiscal o tributario es un poder inherente al de gobernar ,ya que no hay gobierno sin tributo, de lo cual resulta el deber ético-político –social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado (...)de ese poder fiscal nace la relación jurídica tributaria (...)una relación de derecho ,de base constitucional ,porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia(...)y*

---

<sup>10</sup> García Belsunce, Horacio” **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**”, (2001).



*fija los límites al ejercicio de ese poder , que configuran las llamadas Garantías Constitucionales del contribuyente”.*

Por otra parte , la doctrina mayoritaria clasifica al Poder tributario en originario y derivado, y en este sentido García Vizcaíno<sup>11</sup> entiende que *“en la Constitución Nacional solo la Nación y las provincias tienen el ejercicio del poder fiscal originario ,que como su nombre lo indica ,tiene su origen en la Constitución ,mientras que los municipios ejercen el poder fiscal derivado ,puesto que este emerge de una instancia intermedia , constituida por la normas provinciales en uso de la atribución conferida por el Art. 5 de la Constitución “.*

También es importante que destaquemos que antes de la reforma constitucional de 1994, se sostuvo que los municipios solo podían ejercer las facultades comprendidas en la competencia trazada por las provincias y por la Nación.

Posteriormente, con la reforma constitucional de 1994, los Art. 123 y 129 de la Carta Magna consagran el Principio de autonomía municipal, conforme al cual cada provincia en su Constitución debe asegurar esa autonomía, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo económico y financiero.

Por su parte la Corte Suprema reconoció autonomía formal a los municipios en la causa “Rivademar ,Ángela Martínez Galván de , c.Municipalidad de Rosario” , del 21/03/1989.

No obstante parte de la doctrina sigue sosteniendo que aún el poder tributario que ejercen es derivado – de las constituciones de las provincias, que por los art. 5 y 123 de la Constitución Nacional han sido obligadas a asegurar en ellas la autonomía municipal – de modo que ésta es derivada de la autonomía provincial.

Que se trate de una autonomía derivada significa básicamente que los municipios no pueden establecer impuestos que sean de la competencia tributaria federal, dado que ningún ente puede delegar el ejercicio de un poder mayor que el que tiene.

De esta manera las municipalidades ejercen la competencia tributaria que les asignan las provincias o la Nación y no pueden apartarse de los lineamientos de los acuerdos inter-jurisdiccionales como son las llamadas “leyes-convenio” o “convenios multilaterales”.

---

<sup>11</sup> García Vizcaíno , **“Los tributos frente el Federalismo”**,p.85 y299



En relación a la distribución del poder tributario en nuestro sistema, corresponde que hagamos una diferenciación entre un antes y después de la reforma constitucional de 1994.

Al respecto, Jarach<sup>12</sup> interpretando la Constitución nacional desde el punto de vista literal sostiene que:

*“desde un punto de vista estrictamente jurídico(...)conforme se desprende de nuestra Constitución nacional(antes de la reforma de 1994),la Nación no puede gravar con impuestos indirectos,y sólo puede establecer impuestos directos en circunstancias extraordinarias.(...)no habría problemas de doble imposición entre la Nación y las provincias (en tiempos ordinarios),pues los impuestos indirectos serían del resorte exclusivo de las provincias en virtud de lo dispuesto por el entonces Art. 104 de la Constitución, hermenéutica que si bien es jurídicamente correcta ,está reñida con el cúmulo de atribuciones que debe tener en la época moderna el gobierno central para satisfacer las necesidades estatales , lo cual hace imprescindible la reforma de nuestra ley suprema”.*

En relación a la actual distribución de facultades impositivas entre la Nación, las provincias y las municipalidades, es de destacar que los lineamientos de la Constitución Nacional reformada se basaron en la doctrina mayoritaria de la distribución de competencias tributarias, más precisamente respecto a los tributos indirectos internos, ya que los tributos aduaneros si bien son indirectos, son de competencia exclusiva de la Nación, conforme al Art. 75, inc.1 de la Constitución Nacional.

En conclusión, conforme a la redacción actual de nuestra Constitución Nacional nos pareció adecuada la siguiente clasificación doctrinaria:

➤ Facultades impositivas del gobierno federal

1. Exclusivas y de ejercicio permanente: tributos indirectos aduaneros (de importación y exportación); facultades de reglar el comercio internacional e interprovincial (Art. 75 inc.13) y lo atinente a la Capital Federal sin perjuicio de su autonomía (Art. 75 inc.30 y 129).

---

<sup>12</sup> Jarach, **ob. Cit.**, Pág. 149



2. Concurrentes con las provincias y de ejercicio permanente: tributos indirectos internos -al consumo, a las ventas, a los servicios-(Art. 4, 17 y 75 inc. 2).
3. Con carácter transitorio y al configurarse situaciones excepcionales previstas: tributos directos (Art. 75 inc 2).

➤ Facultades impositivas de las provincias

1. Exclusivas y que ejercen en forma permanente: tributos directos (Art. 121 y 126 CN).
2. Concurrentes con la Nación y de ejercicio permanente: tributos indirectos internos (Art. 75 inc. 2, 121 y 126 de la CN).

**2) Regímenes de coordinación del Poder tributario**

Desde el punto de vista económico, cuando determinada manifestación de capacidad contributiva es gravada dos o mas veces se produce lo que la doctrina denomina como doble o múltiple imposición interna o externa, es decir que la misma es por efecto de la superposición de poderes tributarios, ya sea en el ámbito nacional o internacional, y para evitarla la mayoría de los países adoptan sistemas de coordinación financiera.

De esta manera, y a los efectos de evitar la doble imposición interna, existen en nuestro sistema tributario las llamadas leyes de coparticipación impositiva.

La coparticipación es entendida como la distribución de una masa de recursos entre varios centros de poder , como la Nación , las Provincias y las municipalidades y la misma puede ser establecida por ley unilateral o recurriendo a las Leyes – convenio expresión que se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada por el Congreso Nacional, se la entiende como una propuesta a la cual las provincias deben adherirse por medio de las legislaturas locales, por lo cual el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos y distribuye la recaudación entre las provincias adheridas, y estas últimas renuncian a sus atribuciones de recaudación y legislación respecto de dichos gravámenes, mientras que las provincias no adheridas si bien tienen atribución para establecer y recaudar esos gravámenes , no tienen lógicamente derecho a la recaudación del gobierno nacional por medio de dichas leyes – convenio.



Cabe resaltar que en la Constitución Nacional (luego de la reforma de 1994) se consagró el Principio de la Coparticipación respecto de las contribuciones nacionales indirectas internas y las directas del Art. 75 inc.2, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica. Quedan fuera de la masa coparticipable los derechos de importación y exportación del Art. 75 inc. 1 de la Constitución Nacional y la recaudación tributaria que tenga asignación específica.

Un ejemplo que podemos mencionar es en relación al impuesto a los ingresos brutos y al problema de las dobles imposiciones que se generaban en virtud del carácter territorial del mismo.

Para solucionar el mismo se celebran acuerdos interjurisdiccionales como el llamado Convenio Multilateral, es decir que estos procuran subsanar el problema de la superposición y, armonizar y coordinar el ejercicio del poder tributario por parte de distintos entes autónomos, tratando de que el hecho de que el contribuyente realice actividades interjurisdiccionales no lo genere mayores gravámenes que los que tendría que pagar si desarrollara su actividad en una sola jurisdicción, para lo cual este tipo de acuerdos no distribuye impuestos sino base imponible.

### **3) Principios que limitan el Poder tributario del Estado**

En esta materia en particular pondremos mayor énfasis, dado que es dentro de ellas en la que seguimos el encauce del desarrollo del presente capítulo.

Podemos afirmar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y ninguno de ellos puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos.

De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal.

En este trabajo nos limitaremos a mencionar los Principios Generales de la Tributación desarrollados por la mayoría de la doctrina.

#### ➤ Principio de legalidad

El Art. 4° de la C.N. establece la forma de integrar el Tesoro Nacional con el cual el Gobierno Nacional ha de proveer a los gastos de la Nación.

Después de enumerar algunos recursos menciona "*las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general*".





De esta manera se establece que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o a las Legislaturas provinciales, en su caso.

El Art 17° consagra el principio de inviolabilidad de la propiedad enunciando que *"ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, 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"*

Luego el precepto se refiere a la materia tributaria con la siguiente redacción: *"Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°"*.

De esta manera podemos afirmar que el principio de legalidad comprende los siguientes corolarios:

\* Es el Congreso Nacional el titular del Poder Fiscal en la esfera de la creación del impuesto o de las exenciones.

\*Necesidad que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial. Hay una tendencia a atenuar dicho principio, considerándolo satisfecho cuando el Congreso define los elementos fundamentales del presupuesto legal del gravamen y delega en el Poder Ejecutivo o en la repartición recaudadora complementar la ley en aspectos secundarios, siempre que se mantenga el espíritu de las normas dictadas por el Congreso. En el Art. 99 inciso 2°, se atribuye al Poder Ejecutivo la facultad de expedir *"las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias"*.

\*Inconstitucionalidad de la retroactividad del impuesto y de las exenciones. Se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en el ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco que les garantice las reglas del juego.

\*Interpretación de las normas tributarias materiales. Parte de la doctrina entiende que las normas del derecho tributario deben ser interpretadas literalmente y condena la integración analógica, lo que significa que la existencia de otros hechos similares no gravados especialmente no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas.



\*Obligación para el legislador de no reconocer o conceder a la administración o a la justicia facultades discrecionales en materia de impuesto.

\*Las obligaciones impositivas nacidas por ley no pueden ser derogadas por acuerdo de partes por las cuales uno se haga cargo del impuesto del otro.

➤ Principio de igualdad

El origen clásico de este principio se identifica con el principio de la capacidad contributiva.

En nuestra Constitución el Art. 16 dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

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

Significado de la igualdad

En el desarrollo de nuestra principal jurisprudencia y doctrina no hallamos una definición precisa, pero no obstante a través de fallos se ha elaborado, mediante ejemplos o especificaciones, el criterio de la igualdad.

El principio de igualdad no significa simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo.

El principio va mucho más allá, la ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo.

No existe, pues, un criterio objetivo suministrado por la ciencia de las finanzas que pueda ser utilizado para la interpretación del principio de igualdad constitucional.

En cuanto al significado que la jurisprudencia ha atribuido al principio de igualdad se puede afirmar que un impuesto es igual a otro cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador.

En este caso, los distingos que hace el legislador, fundados en diferentes capacidades tributarias, concuerdan con las apreciaciones del Poder Judicial y, por lo tanto, los impuestos resultan iguales. Si, en cambio, el Poder Judicial no comparte las opiniones



y los propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas por el legislador, si no hay punto de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, entonces el Poder Judicial considera que los distinguos hechos por el legislador no se ajustan a criterios racionales de tributación y, por consiguiente, los impuestos son desiguales.

La jurisprudencia ha establecido la posibilidad de la formación de distinguos y categorías de contribuyentes, siempre que dichos distinguos y categorías sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar, por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la capacidad contributiva es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines y propósitos de la tributación.

De esta manera podemos afirmar que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden.

#### Principio de igualdad e incentivos

Los incentivos tributarios constituyen disposiciones que favorecen a categorías o sectores del mundo económico mediante exenciones o rebajas subsidios, lo que implica una desigualdad y una violación del principio constitucional correspondiente.

Respecto al principio de igualdad, la crisis es producida por el choque de las nuevas tareas que la ciencia de las finanzas públicas ha asignado a la política fiscal con el propósito de la redistribución del ingreso o el del mantenimiento de la plena ocupación y del crecimiento sostenido de la renta nacional o también, en su caso, el de la lucha contra la inflación.

De allí surge inevitablemente el problema de la justicia o injusticia de la exención tributaria con fines extrafiscales o, para decirlo con lenguaje jurídico más próximo y directo, el de la legitimidad constitucional de ese tipo de exenciones.

Finalmente, otra recomendación emanada de la doctrina es que los regímenes de incentivos tributarios pueden contrariar el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva.



➤ Principio de equidad

Este principio deriva del Art. 4º de la CN, el cual preceptúa que las contribuciones que imponga el Congreso deberán recaer en forma equitativa sobre la población, por lo cual inferimos que dicho principio actúa como condición del uso del Poder Fiscal por el Congreso Nacional. Sin embargo, la jurisprudencia ha dicho en numerosas oportunidades 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.

En este mismo sentido la Corte Suprema ha sostenido que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales ("Fallo López López, Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero", del 15/10/1991). En fallos más recientes, la corte parece identificar el principio de equidad con el de no confiscatoriedad.

➤ Principio de proporcionalidad

Se encuentra consagrado en forma incidental en el Art. 4º de la C.N. juntamente con el principio de equidad ("*... las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...*") y en Art. 75 inciso 2º el cual dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser ("*...proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación...*").

El significado de este principio en general ha sido objeto de diferentes interpretaciones por parte de la doctrina.

En este sentido la mayoría interpretó 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, por lo cual podemos afirmar que este principio requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago, funcionando como una especie de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.



➤ Principio de no confiscatoriedad

Está consagrado en el Art. 17 de nuestra C.N. en el que la ley establece la garantía del derecho de propiedad, dice que sólo el Congreso establece los impuestos a los que hace referencia en el Art. 4°.

En dicho artículo se afirma que nadie puede ser privado de su propiedad sino en virtud de sentencia fundada en ley y que la confiscación de bienes queda eliminada del Código Penal.

La doctrina entiende que los constituyentes han querido en materia impositiva 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, es decir, el principio de legalidad es la garantía misma del derecho de propiedad.

Por su parte, a través de una serie de fallos, la Corte Suprema ha ido elaborando una doctrina totalmente distinta, en la que la garantía del derecho de propiedad deja de ser simplemente formal para convertirse en verdaderamente sustancial.

Es así como se revela con mayor claridad que la tutela que el estado hace de la propiedad privada no se reduce sólo a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, inclusive en su contenido útil o económico.

Es así que la Corte manifiesta que no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el Poder Legislativo venga a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad. Fundándose en el principio que los impuestos no pueden ser confiscatorios, no hay en el sentido que se respete la garantía formal de legalidad, sino que se quite al derecho de propiedad su contenido.

El impuesto a la transmisión gratuita de bienes derogado en la Argentina en 1973, ha sido uno de los campos más amplios y fecundos de aplicación de este principio. Se trataba de un gravamen sobre la sustancia patrimonial de los herederos que afectaba directamente a la propiedad, en el sentido que el impuesto recaía sobre el patrimonio y que en virtud de los principios del Código Civil, los herederos y legatarios son propietarios de los bienes de la sucesión desde el mismo momento de la muerte del causante.



El problema era aplicar el principio ya sentado respecto a que no puede ser lícito el poder fiscal ejercido por el Congreso para vaciar de contenido el derecho de propiedad.

En alguno de los primeros fallos se consideró que era confiscatorio un impuesto del 15% y luego del 20%. Durante mucho tiempo se estableció que el impuesto era confiscatorio cuando absorbía más del 33% del haber hereditario.

El impuesto a la transmisión gratuita de bienes ha quedado en la Argentina como una simple reliquia histórica, puesto que la reforma del sistema tributario nacional y provincial ha eliminado totalmente dicho gravamen, a partir del año 1973, inclusive.

Con respecto al impuesto inmobiliario, es confiscatorio cuando llega a absorber reiteradamente un porcentaje importante de la renta anual del inmueble, es decir, más del 33%. El índice de imposición no se mide sobre el capital sino sobre la renta, la Corte adopta el criterio del 33%, pero su doctrina hace una especificación muy interesante ; no es el 33% de la renta real del inmueble, cualquiera ella sea, sino de la renta del inmueble.

Por consiguiente, el impuesto no se considera confiscatorio en los casos de inmuebles no explotados, donde implícitamente la Corte afirma que cargue el propietario con la consecuencia del hecho de no explotar la propiedad o no explotaría en forma racional y adecuada.

Se entra así en un terreno donde el criterio de la confiscatoriedad es relativo y se transforma en una mera cuestión de hecho, o sea, saber si existe o no una explotación racional.

Finalmente, la Corte dice que cualquiera sea el fin del legislador, si en el caso concreto se llega a absorber más del 33% de la renta por un cierto número de años, el impuesto es confiscatorio.

En el caso del gravamen a los consumos, la corte ha afirmado que los impuestos que gravan las mercaderías, si se trata de bienes de consumo, no son impuestos confiscatorios, porque la confiscatoriedad sólo se aplica cuando se afecta el capital o la renta de la persona, y un impuesto muy elevado sobre un artículo de consumo por un impuesto interno no resultan confiscatorios.

Por último es de destacar que con respecto a la superposición de varios gravámenes sobre un mismo contribuyente, la corte ha indicado que mientras no se llegue a la confiscatoriedad es constitucional. Al contrario, es inconstitucional la acumulación de

impuestos que excede del límite admitido por la jurisprudencia. Pero a partir de allí se entra en un terreno difícil, por determinar cuál de los impuestos resulta confiscatorio, porque cualquiera de ellos, en definitiva, se pagan con la renta o con el capital, cualquiera fuere la base técnica imponible.

#### **4. Los Derechos Adquiridos como límite al Poder tributario**

Conforme a la construcción ideológica de la clásica teoría de los derechos adquiridos, la cual está conformada por diversas doctrinas con un fondo común, establecen que la ley nueva no puede alterar los derechos incorporados definitivamente al patrimonio del individuo, sino tan sólo los derechos en expectativa.

Por eso, cuando pensemos en la idea de un derecho adquirido, automáticamente debe asociarse con el derecho de propiedad, y dado que nos estamos manejando dentro del ámbito del derecho público – derecho tributario – consecuentemente lo incorporamos al campo del derecho constitucional. Es por eso que, como punto de partida nos ubicamos dentro de éste y apuntamos directamente a la visión de los derechos adquiridos dentro del derecho de propiedad en nuestra carta magna. Es así como, nos parece muy clara la idea conceptual vertida por Bidart Campos<sup>13</sup>, quien dentro de los contenidos del derecho de propiedad alude a los derechos adquiridos e ingresados al patrimonio, considerando que, “esta calidad de “adquirido” que tiene un derecho proviene directamente de alguno de los actos jurídicos que le confieren, la ley, contrato, acto administrativo, sentencia, etc., y no depende del hecho “material” de que un bien esté realmente en “posesión” de quien titulariza el derecho adquirido. A tal fin, continúa diciendo, “*es menester entender que si un derecho se puede “adquirir” a través de distintas fuentes (ley, contrato, acto administrativo, sentencia, etc.), la “adquisición” por ley presenta interés especial, porque hay casos en que una ley engendra por sí misma y automáticamente – sin necesidad de ningún otro acto particular de aplicación a favor de un sujeto -, un derecho adquirido a favor de éste.*”

Como corolario este autor trae a colación un fallo de la Corte, el cual estipuló que si bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en esa ley para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay “derecho adquirido” aunque falte la

---

<sup>13</sup> BIDART CAMPOS, “**Tratado elemental de derecho constitucional argentino**”, t. 1, pág. 367,



declaración formal de una sentencia o de un acto administrativo, pues estos sólo agregan el reconocimiento de ese derecho o el apoyo de la fuerza coactiva necesaria para que se haga efectivo.

### **5. Retroactividad o Irretroactividad de las Leyes**

En nuestro ordenamiento positivo, la presunción de eficacia de la ley es sólo para el futuro; por lo tanto en principio una ley no puede ser interpretada como que tiene efecto retroactivo sino resulta ello de modo expreso.

En este sentido se ha determinado que la atribución de eficacia retroactiva es aceptada en la medida que la ley lo disponga expresamente aún cuando conlleve resultados no deseables para los contribuyentes. Ahora bien la norma puede ser interpretada en sentido retroactivo, sin la expresa letra de la ley cuando beneficie al contribuyente.

De la doctrina y jurisprudencia, surge la aceptabilidad de la retroactividad de la ley tributaria, en la medida que no se vulneren los principios constitucionales.

No obstante, concuerdan en rechazarla al fundamentar la ilegitimidad de la retroactividad tributaria en la rigurosa prohibición constitucional de la retroactividad de las normas penales o sancionatorias.

En cuanto a la seguridad jurídica, como límite a la retroactividad, podemos distinguir entre retroactividad auténtica e impropia.

La primera se produce cuando pretende anudar determinados efectos a situaciones de hecho producidos con anterioridad a su entrada en vigor. Entonces la prohibición de retroactividad es plena y sólo podrá excepcionarse cuando lo justifiquen exigencias cualificadas del bien común. Por su parte, la retroactividad impropia se produce cuando la ley afecta a relaciones y situaciones jurídicas actuales cuyos efectos aún no han concluido, por lo que no se aplica la restricción indicada precedentemente.

En este mismo orden de ideas, corresponde señalar que de acuerdo a lo establecido por el artículo 3° del Código Civil, las leyes *"No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales"*.





A continuación desarrollaremos la evolución e involución del concepto, dentro de nuestra doctrina y jurisprudencia.

El principio de irretroactividad es una regla general que el legislador puede modificar en algunas circunstancias, dictando normas retroactivas, a condición de que no se afecten derechos protegidos por garantías constitucionales, por otro lado, constituye un resguardo fundamental de la libertad humana, reconocido en el art. 19 CN .

En concordancia, se aceptan excepciones al principio cuando en materia penal se aplica la ley más benigna (art. 2 CP); las leyes interpretativas, con la única valla de los derechos protegidos por garantías constitucionales; y las leyes de orden público.

Antes de la reforma de la ley 17.711, el artículo 3 de nuestro Código Civil indubitadamente estipulaba la irretroactividad de las leyes.

Tal como está consignado - por la vía de su incorporación en el Código Civil – constituye un criterio normativo para el juez, pero no rige para el legislador, el cual puede dejarlo de lado con relación a ciertas materias, que en su opinión deban quedar al margen de este principio.

En función de ello, y atento que esta disposición surgía de una ley especial y no de la normativa constitucional, la jurisprudencia sentó que la irretroactividad al no figurar en la Constitución sino en códigos comunes, es una advertencia para el intérprete, más no limita al legislador, es por eso que este principio proviene de la ley, no de la Constitución, por ende no liga al Poder legislativo, que puede derogarlo cuando el interés general lo exija, pero se reconoció como límite el no alterar un derecho adquirido, donde el principio deja de ser una norma legal para fusionarse con el principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad art. 17. No obstante, con posterioridad se dejó de lado este precedente, dando lugar al orden público consagrado en el derogado artículo 5º del Código Civil.

Se determina así que este principio constituye un criterio puramente interpretativo, y que sólo importa una directiva para los jueces, de ahí la necesidad de entrar en el examen del mismo para saber cuándo podrán ellos aplicar una nueva ley a hechos acontecidos después de originados antes, sin incurrir en aplicación retroactiva de la normas, lo que les está vedado.

Con la reforma del artículo 3 del Código Civil por la ley 17.711, se ha regulado la teoría de los efectos temporales de las leyes.

Esta nueva redacción incorpora la elaboración jurisprudencial interpretativa del artículo en cuestión, por cuanto se aclara que el principio de irretroactividad no obliga al legislador sino al intérprete, pues siempre puede el Poder Legislativo, en ejercicio de sus atribuciones, dictar normas retroactivas, mientras haya material social regulable. Pero se dejó de lado la idea de “derechos adquiridos”, y se la intentó reemplazar por la teoría del hecho cumplido o situación jurídica.

Borda<sup>14</sup>, autor de la reforma, considera que frente a la irretroactividad de las leyes se encuentran en colisión dos tipos de principios: seguridad y justicia, y que en definitiva, los derechos amparados por garantías constitucionales nunca pueden dejarse de lado.

Sin embargo, la pauta de los “derechos adquiridos” sigue siendo utilizada por la doctrina y la jurisprudencia.

En efecto, el concepto de propiedad consagrado por la jurisprudencia de la Corte incluye a los llamados derechos adquiridos, que quedan entonces protegidos por la garantía de la inviolabilidad de la propiedad contemplada por el art. 17 CN. No obstante, la redacción del nuevo artículo ha sido criticada, en especial el tercer párrafo, el cual declara que *“la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales”*, tildándolo de prevención innecesaria, inútil, peligroso y contradictorio, pues, es innecesario aclarar que la constitución está por encima de las leyes, que la misma sea la valla contra la retroactividad y por último referirse a los derechos amparados, los que de hecho configuran una subespecie de los derechos adquiridos, término que se quiso evitar en la reforma pero resulta implícito.

Por su parte, García Belsunce<sup>15</sup> elabora el esquema vigente del artículo 3 de la siguiente manera:

a) Las nuevas leyes tutelan consecuencias y efectos de relaciones existentes, siempre que los efectos futuros no se vinculen con la situación jurídica de la cual derivan, pues dicha consecuencia ya se incorporó al patrimonio como “derecho adquirido”, “hecho cumplido” o “situación jurídica existente”

b) La regla es que las leyes no tendrán efecto retroactivo, salvo disposición en contrario. Esto concede al legislador un poder irrestricto siempre que no se afecten derechos.

<sup>14</sup> BORDA G. “La reforma del Código Civil. Efectos de la ley con relación al tiempo”. ED, t. 28, pág. 807.

<sup>15</sup> García Belsunce, **ob. cit**

c) La norma nueva no rige en relaciones o situaciones jurídicas cumplidas o extinguidas antes de la ser dictada, ni a efectos futuros en relación de causalidad con la relación preexistente.

### La retroactividad en materia tributaria

Las normas regulatorias de la irretroactividad, a pesar que están incluidas en la normativa del Código Civil, no son exclusivas del derecho privado, sino que están receptadas en la parte preliminar del cuerpo, formando el derecho común que fija principios generales válidos, en función de ello, se lo considera aplicable el artículo 3 del Código Civil a la materia tributaria.

Hay autores que están por la validez de la retroactividad tributaria sin condicionamiento, pero con el límite temporal puesto dentro del ejercicio financiero y por cuestiones presupuestarias.

A contrario sensu, la postura ampliamente mayoritaria de autores argentinos , está por la irretroactividad.

En esta línea se encuentra Fonrouge<sup>16</sup>, quien le pone tope a esa irretroactividad en situaciones especiales en las que se busca desbaratar maniobras de evasión fiscal al período transcurrido entre el proyecto de modificación y sanción de la ley, o desde su promulgación hasta la entrada en vigencia por medio de “leyes candado”.

La Corte Suprema ha establecido que las leyes financieras pueden tener efecto retroactivo, pero al propio tiempo, procuró atenuar sus efectos recurriendo a la doctrina de los derechos adquiridos, fundando su postura en la garantía de propiedad amparada por el artículo 17 CN., lo cual desarrollamos en párrafos anteriores.

De esta manera se ha ido elaborando jurisprudencialmente la doctrina de cuándo hay derechos adquiridos en materia tributaria, y a tal fin, didácticamente nos ha parecido conveniente exponerla en relación a los siguientes puntos.

#### 1) **Ámbito contractual**

Sólo existe un derecho patrimonial garantizado por la Constitución, cuando media un contrato o una convención especial en virtud de la cual ese derecho está incorporado realmente al patrimonio del deudor, como es el caso de una concesión que asegure el

---

<sup>16</sup> Guillani Fonrouge, Carlos M. , “Curso de derecho financiero”, Vol. I.

pago de un gravamen determinado durante su vigencia , y a tal efecto la falta de cumplimiento por la Nación de sus obligaciones, ante la existencia de derechos adquiridos a favor del administrado, la hace responsable de daños y perjuicios.

En este sentido García Belsunce<sup>17</sup>, considera que cuando el Estado conviene con un particular (como por ejemplo en un régimen de promoción), la liberación de los impuestos por tiempo determinado, totales o parciales, se opera una suerte de contrato entre ambos, del que surge un derecho adquirido para el particular a serle respetada la situación tributaria.

No obstante lo expuesto, entendemos que frente a un supuesto caso de incumplimiento contractual por parte del Estado en un régimen de promoción industrial hay que estarse a la situación fáctica que se presente, a las condiciones particulares del contrato y determinar cuales de las partes primero incumplió derivándose en el decaimiento de la promoción.

## 2) Efecto liberatorio del pago

Al respecto, la doctrina elabora una interesante reseña jurisprudencial de la Corte Suprema en relación a este efecto, partiendo de la base del Art. 505 del Cód. Civil invocando la relación que le da la Corte con la garantía del derecho de propiedad privada, de la siguiente manera:

1.- Ni el legislador, ni el juez pueden en virtud de una ley nueva o su interpretación arrebatar derechos patrimonialmente incorporados.

Y esta situación se da cuando mediante un contrato o convención especial se libera de impuestos, o se asegura el derecho a pagar uno menor, o cuando el Estado aceptó la liquidación presentada por el deudor o hubiera otorgado recibo de pago.

2.- El efecto retroactivo de la ley encuentra un valladar insorteable en una situación definitiva y creada al amparo de la ley anterior.

3.- El pago regularmente efectuado surte efecto liberatorio de la obligación tributaria dando lugar a un derecho patrimonial que requiere la protección constitucional a la propiedad.

---

<sup>17</sup> García Belsunce, **ob. cit**

4.- El pago de un tributo surte pleno efecto extintivo que no permite revivir la obligación (salvo que mediare ocultación o dolo por parte del contribuyente), en razón de originar una relación de naturaleza contractual entre fisco y contribuyente, que determina el surgimiento de un derecho patrimonial que merece la garantía del art. 17 CN.

5.- No cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor, y que sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda el contribuyente al amparo de aquella garantía. Y ésta procederá en la hipótesis en que se haya incorporado al patrimonio del deudor, mediante una liberación de pago del impuesto, o asegurado el derecho a pagar uno menor, o mediante la intervención del ente recaudador que hubiese aceptado la liquidación presentada por el deudor del tributo u otorgado recibo de pago con efecto cancelatorio.

La doctrina de este fallo, en palabras de Guiliani Fonrouge<sup>18</sup>, ha sido criticado por la omisión del supuesto en que la retroactividad afecte un derecho adquirido, y dada la exigencia de que no basta el mero pago sino que medie aceptación o recibo de pago con efecto liberatorio, y al subyacente carácter contractual con que se fundamentan las conclusiones.

En la misma línea de crítica García Belsunce<sup>19</sup>, agrega que el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido, por tanto aboga la vuelta a la anterior doctrina, basada en que ante los hechos imposables cumplidos nace un derecho adquirido, igualmente para efectos futuros o a cumplir si éstos están vinculados por relación de causalidad, o sean presupuesto indispensable del hecho imponible anterior.

6.- Quien realizó un acto lícito al amparo de un beneficio legal y teniéndolo probablemente en cuenta en el cálculo de sus legítimas ganancias, no puede ser privado del mismo por una ley posterior, sin afectar el derecho de propiedad que la Constitución garantiza.

---

<sup>18</sup> Guiliani Fonrouge, Carlos M. , **ob. Cit.**

<sup>19</sup> García Belsunce, **ob. cit**

El fundamento de peso de esta postura se encuentra en el requisito de reserva de la ley en la materia, el cual no se agota, en que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que se requiere además, que esa ley sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia tributaria, entendida la garantía constitucional, como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes.

7.- El deudor que bajo la vigencia de la ley, había cumplido con todas las obligaciones formales y sustanciales, pasó a ser titular de un derecho, siendo inadmisibles su modificación posterior sin agravar el derecho de propiedad.

Como observación de la jurisprudencia sentada, podemos decir que la doctrina del pago parece ser insuficiente como freno a la retroactividad, pues existen otras situaciones que merecen ser protegidas y que con la expresada interpretación quedarían desamparadas.

En la verdad del derecho, la obligación se constituye por la ley y no por la declaración jurada o determinación, y se extingue por las causales que la norma señale. Sin embargo la jurisprudencia no lo ha entendido así, exigiéndole a la doctrina del pago ciertos requisitos, como la buena fe del contribuyente o responsable que se configura:

- a) cuando se halla oblada la obligación, constituyendo el mismo un derecho patrimonial adquirido, y, si medió error del fisco, no podría invocárselo para dejar sin efecto una resolución, de lo contrario los particulares tendrían inseguridad en su relación con el fisco.
- b) el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, siempre y cuando éste no haya actuado con culpa o dolo.

A contrario sensu, aprecia la inexistencia de la buena fe en las siguientes situaciones:

- a) quien abonó un impuesto anticipadamente y obtuvo un recibo en el que consta tratarse, no de un pago definitivo sino “pago provisorio” sujeto a las tasas que fijara el Poder Ejecutivo según el reajuste de los avalúos, está sujeto por la



diferencia resultante de ese período por la sanción de una ley modificatoria de la escala impositiva establecida por la anterior.

b) para que el pago goce del amparo constitucional debe extinguir la obligación.

Villegas<sup>20</sup>, establece que el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho a quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado el hecho imponible.

Al referirnos al hecho imponible hay que distinguir el hecho imponible instantáneo, el que se verifica y perfecciona en un sólo momento determinado , y cuando rige la ley vigente al momento en que el hecho ocurre, donde ninguna ley posterior a la vigente en el momento del hecho imponible puede aplicarse para modificar la obligación tributaria nacida, y el hecho imponible de ejercicio, el hecho generador del tributo se verifica al cierre del ejercicio comercial o anual , en consecuencia, antes que la situación jurídica quede constituida definitivamente, una ley puede legítimamente aplicarse en forma inmediata, no configurándose un caso de retroactividad propiamente dicho, aunque los efectos económicos de la nueva ley se proyecten sobre todo el ejercicio en curso a la fecha de su sanción, pues no se perfeccionó el hecho imponible.

Por lo expuesto, el quid de la cuestión es determinar cuándo se configura el hecho imponible escogido por la ley para dar nacimiento a la obligación tributaria.

A tal fin, nuestra Corte Suprema sostuvo que, la retroactividad ocurre si el hecho imponible ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo eleva a imponible, y en la causa, donde el acreedor tenía el derecho a percibir intereses de un plazo fijo, el hecho imponible sólo se verificó a su vencimiento, oportunidad en que ya estaba en vigencia el nuevo tributo. Cabe resaltar que esta postura es criticada por la doctrina, ello en relación a lo ya tratado en el acápite de los efectos cancelatorios del pago.

---

<sup>20</sup> VILLEGAS Héctor, “**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**”, tomo único, 6º Edición , 1997, Depalma.



### **C. ACLARACIÓN FINAL AL CAPITULO II**

Consideramos que el principio de los Derechos Adquiridos constituye un criterio puramente interpretativo, y que sólo importa una directiva para los jueces, en concordancia con todo lo expuesto en este capítulo, en especial frente a su falta de consagración constitucional específica.

Por otro lado, resaltamos la postura de nuestra Corte Suprema, al reconocerle rango constitucional a los derechos adquiridos mediante la vía analógica del derecho de propiedad; y la de la mayoría de los autores argentinos en relación a la irretroactividad.

Los derechos no valen, valen sus garantías, lo demuestra la circunstancia que desde el nacimiento del Estado de Derecho y del Constitucionalismo, llamado liberal, al tiempo que se declaran los derechos se establece la tutela o garantía para su defensa, de manera que cuando aquellos son afectados o es impedido su ejercicio, en el mismo momento nace la garantía, es decir, la posibilidad de obtener su restitución.





## **CAPITULO III : ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VINCULADA A LA PROBLEMÁTICA DEL AP.3 DEL ART. 2 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

### **A. INTRODUCCIÓN**

La sucesión de leyes y decretos vinculados con la problemática derivada del AP 2 del Art. 3 de la ley de Impuesto a las Ganancias , se inicia con la sanción de la ley 25.414, denominada de “superpoderes” o de delegación de atribuciones legislativas (publicada en el Boletín Oficial el 30/03/2001) que en el marco de la emergencia pública declarada por la ley 25.344( BO:21/11/2000), delegó en el Poder Ejecutivo el ejercicio de atribuciones en determinadas materias de administración y fijó sus alcances , y entre ellas facultades en materia impositiva como la de crear y eliminar exenciones.

Cabe destacar que al respecto nuestra Constitución Nacional establece en el artículo 76 expresamente *que “se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el congreso establezca.”*

Dicha situación de emergencia pública requerida por la constitución, había sido previamente declarada por el artículo 1º de la ley 25.344 por un año a partir de su promulgación, lo cual brinda a la delegación efectuada por la ley 25.414 sustento constitucional; y en relación al *plazo de ejercicio*, el mismo fue establecido hasta el 01/03/2002, por el artículo 1º de la ley de superpoderes.

### **B. CRONOLOGÍA DE LA NORMATIVA**

#### **1. Modificaciones de la ley 25.414**

Originariamente, antes de la sanción de la ley 25.414, el AP. 3 del artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias enunciaba que eran ganancias:

*"3) los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga."*



Posteriormente el artículo 7 de la ley mencionada, disponía sustituir el inciso 3 del artículo 2, ampliando el objeto original del impuesto, que consideraba "ganancia" a los resultados provenientes de la venta de bienes muebles amortizables, extendiéndolo a los provenientes acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, quedando redactado de la siguiente manera:

*"3) Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga."*

Asimismo la ley 25.414, también modificó el inciso w) del artículo 20 de la ley, ampliando la exclusión del objeto del impuesto el concepto que éste contemplaba.

La exención contenida en dicha norma alcanzaba a los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores obtenidos por personas físicas y sucesiones indivisas, en la medida en que llevaran a cabo esas operaciones en forma habitual, siendo esto último suprimido.

Por ende, lo que se podía observar hasta aquí, era que, sí bien se había ampliado el alcance del impuesto a aquellas rentas que derivaran de las operaciones mencionadas (sin importar que el sujeto que las obtuviera lo hiciera en forma habitual o no), también se había hecho lo mismo con el alcance de la exención.

Ésta es la razón por la que, a los efectos de la determinación del gravamen, no se había llevado a cabo ningún cambio significativo, en lo que al tema bajo consideración respecta, dado que quedó neutralizada la inclusión de los resultados en cuestión dentro del gravamen, con una exención equivalente.

➤ **La delegación Legislativa nuestra Constitución Nacional**

Conforme a la doctrina existe delegación de facultades legislativas cuando el Congreso, que está investido constitucionalmente con la potestad de emitir leyes, transfiere el ejercicio de esa potestad a otro órgano.

De esta manera, recordemos que nuestra carta magna del año 1853 estableció el principio de la división de poderes en varios artículos, como por ejemplo el 1º, que establece que la Nación Argentina adopta para su gobierno *la forma representativa, republicana y federal*; y el artículo 29, que dispone que el Congreso no podrá conceder



al ejecutivo nacional, a las legislaturas provinciales o a los gobernadores de provincia, *facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna.*

Así la mayoría de la doctrina administrativa entendía que era inviable e inconstitucional la delegación de facultades legislativas en el Poder ejecutivo Nacional. Posteriormente, hasta la reforma constitucional de 1994, comenzó a surgir otra corriente doctrinaria, pronunciándose por la validez de los actos legislativos emanados del poder ejecutivo, efectuados a través de una delegación explícita del Congreso o por medio de los denominados decretos de necesidad y urgencia.

Entre los argumentos en que se basaba esta postura se encontraban aquel basado en que ante el gran volumen de labor que ha adquirido el Congreso; le impide por un lado brindar respuestas satisfactorias con una adecuada celeridad, y por otro en la inexistencia de la suficiente capacitación técnica y prudencia entre los miembros de dicho cuerpo, necesaria para afrontar situaciones de emergencia.

El fundamento de esta postura se sustentaba en la ausencia de una prohibición expresa en la constitución (por lo menos hasta la reforma de 1994) con respecto a la emisión de actos legislativos por el poder ejecutivo y en los poderes implícitos que surgían del entonces artículo 67 inciso 28 (actual artículo 75 inciso 32) de la Constitución Nacional; es decir, en la facultad que tiene el Congreso de hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio todos los poderes concedidos por la constitución al gobierno argentino.

Fue así que a partir de 1984 comenzaron a manifestarse opiniones en ciertos sectores políticos que propiciaban en este sentido modificaciones muy importantes de la Carta Magna, hasta que en el año 1994 tuvo lugar la conocida reforma de la Constitución Nacional, a partir del llamado "Pacto de Olivos" en el cual se establecieron los temas y el contenido que debería tener esta reforma constitucional, avalado por el Congreso Nacional mediante la sanción de la ley 24.309.

Dentro de las modificaciones propuestas figuraban la delegación de facultades legislativas en el órgano ejecutivo, y la emisión por parte de éste de decretos por razones de necesidad y urgencia. Ambas atribuciones fueron incorporadas en la Constitución Nacional.

Finalmente, como consecuencia de la reforma constitucional de 1994, el principio general en materia de delegación legislativa y decretos de necesidad y urgencia quedó plasmado en los artículos 76 y 99 inciso 3 de la Ley Fundamental.



En relación a dicha delegación la doctrina al profundizar el análisis de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo ha expresado que este se encuentra en mejor aptitud que los demás Poderes, enumerando una serie de razones que justifican su afirmación, destacando que el mismo cuenta con medios que le permiten desempeñarse con cierta prontitud ante determinadas situaciones .

En la inteligencia de nuestros constituyentes, pueden observarse que el Poder Ejecutivo puede dictar cuatro tipos de decretos a saber:

a) Decretos de ejecución: Son aquellos dictados en función de su facultad para reglamentar las leyes sancionadas por el Poder Legislativo. Dicha facultad deviene de lo prescripto por el inc. 2. del art. 99 que expresa: *"El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...) 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (...)"* resguardo constitucional que en el derecho tributario sustantivo no siempre se cumple. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que las normas reglamentarias *"(...) si bien subordinadas a la ley, la completan, regulando los detalles indispensables para asegurar no solo su cumplimiento, sino también los fines que se propuso el legislador(...)"* .

En suma, el Poder Ejecutivo debe cuidar que mediante los decretos reglamentarios o de ejecución, no se altere el fin último de la ley a quien le debe subordinación.

b) Decretos o reglamentos autónomos: dictados en el ejercicio de sus potestades de organización administrativa. En este sentido, debe entenderse que es el mismo ordenamiento Constitucional quien le atribuye dicha potestad, siendo reafirmada por el inc. 2 del art. 100 de nuestra Ley Fundamental el cual expresa: *"(...) Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde: (...) 2. Expedir los actos y reglamentos que sean necesarios para ejercer las facultades que le atribuye este artículo y aquellas que le delegue el presidente de la Nación, con el refrendo del ministro secretario del ramo al cual el acto o reglamento se refiera (...)"*.

c) Decretos de necesidad y urgencia: dictados por el Poder Ejecutivo en situaciones excepcionales. Así es que el inc. 3. del art. 99 de nuestra Ley fundamental dispone taxativamente que *"El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad*



*absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.(...)"* permitiendo solamente en caso que "*(...) circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos en(...)"* nuestra "*(...) Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia (...)"*, debiéndose observar un tratamiento de control por parte del Congreso de la Nación a través de la Comisión Bicameral Permanente dentro de los diez días, debiéndose en igual plazo elevar dictamen a cada una de las cámaras para su tratamiento.

d) Decretos de integración o delegados: Estos son dictados a través de una habilitación expresa por parte del Poder Legislativo. El art. 76 de nuestra Constitución Nacional establece como mencionamos en los párrafos anteriores, la prohibición de la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, excepto en materias determinadas de administración o de emergencia pública, constituyendo esta excepción un mecanismo de celeridad ante las demoras de normas necesarias e imprescindibles para la gobernabilidad.

➤ **Ejercicio de la función legislativa en materia tributaria**

Con relación a la aceptabilidad de la delegación al Poder Ejecutivo Nacional de facultades legales en materia tributaria, y a la posibilidad de dictar decretos-leyes, la Constitución Nacional establece en el artículo 99 inciso 3 ,(en cuanto a la facultad del Poder Ejecutivo de dictar decretos de necesidad y urgencia con fuerza de ley), que... "*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia...tributaria..."*

De esta manera si bien la Constitución Nacional establece ciertos requisitos o límites explícitos para que la delegación sea viable, existen también otros límites implícitos que surgen de la interpretación armónica y sistemática de la Carta Magna realizada por la doctrina, al considerar que a partir de la reforma de 1994 la delegación de facultades legislativas en materia tributaria es improcedente, al igual que en materia penal, electoral o referente al régimen de los partidos políticos, dado que el inciso 3 del artículo 99 de la constitución faculta al Poder Ejecutivo para sancionar normas

legislativas, cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Ley Fundamental con referencia a la sanción de las leyes. En tales casos el órgano ejecutivo puede legislar mediante la emisión de decretos de necesidad y urgencia.

## 2. El Decreto 493/2001

Es justamente en uso de las facultades delegadas por el Poder Legislativo a través de la ley 25.414, que el Poder Ejecutivo dicta en abril de 2001, durante la vigencia de la ley citada, una cantidad significativa de decretos, entre ellos el Decreto de integración 493/2001.

Entre las modificaciones que introdujo a la ley de impuesto a las ganancias vinculadas con el tema que queremos tratar, podemos mencionar que se incorpora como inciso k) del artículo 45 de la ley a los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, quedando así dichas ganancias comprendidas dentro de las rentas de la segunda categoría (renta de capitales) y a su vez se modificaron los alcances de la exención dispuesta por la ley 25.414 en el inciso w) del artículo 20, el cual quedó redactado finalmente del siguiente modo:

*“w) los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, obtenidos por personas físicas y sucesiones indivisas, en tanto no resulten comprendidas en las previsiones del inciso c) del artículo 49, excluidos los originados en las citadas operaciones, que tengan por objeto acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, cuando los referidos sujetos sean residentes en el país.*

*A los efectos de la exclusión prevista en el párrafo anterior, los resultados se considerarán obtenidos por personas físicas residentes en el país, cuando la titularidad de las acciones corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, que por su naturaleza jurídica o sus estatutos tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en la misma ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula, no siendo de aplicación para estos casos lo dispuesto en el artículo 78 del Decreto N° 2.284 del 31 de octubre de 1991 y sus modificaciones, ratificado por la Ley N° 24.307*

*La exención a la que se refiere este inciso procederá también para las sociedades de inversión, fiduciarios y otros entes que posean el carácter de sujetos del gravamen y/o de la obligación tributaria, constituidos como producto de procesos de privatización, de conformidad con las previsiones del Capítulo II de la Ley N°*

*23.696 y normas concordantes, en tanto se trate de operaciones con acciones originadas en programas de propiedad participada, implementadas en el marco del Capítulo III de la misma ley.”.*

Mediante esta modificación quedaron alcanzados los resultados provenientes de la enajenación de acciones para los sujetos que eran habitualitas en la compra - venta de acciones solamente cuando las mismas no coticen en bolsas o mercados de valores y siempre que los sujetos intervinientes sean residentes en el país.

En síntesis, desde el momento en que entraron en vigencia las modificaciones comentadas, y hasta la promulgación de la ley 25.556, los resultados bajo consideración fueron alcanzados por el gravamen, para luego ser eximidos. Pero, con la excepción de aquellos excluidos por el decreto 493/2001.

Haciendo una reseña ajustada de toda esta historia, podemos afirmar que:

1. La ley 25.414 amplió el objeto del impuesto a las ganancias, al introducir en el apartado 3 de su artículo 2 que estaban alcanzados, por el gravamen de que se trata, los resultados que derivaran de la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores.
2. La misma ley modificó el inciso w) de la ley de impuesto a las ganancias, con el fin de que éste eximiera a las operaciones de compraventa cuyo objeto fuera los bienes mencionados en el punto 1.

En ambos casos, es decir, en lo que hace a la ampliación del objeto del tributo, como a su exención, las operaciones alcanzadas eran aquellas realizadas por personas físicas y sucesiones indivisas.

Es importante que mencionemos que lo que se gravó para luego eximir, fueron las rentas obtenidas por operaciones no habituales, puesto que si lo fueran, quedarían alcanzadas en el marco de lo dispuesto por el apartado 1 del artículo 2 para los sujeto empresas.

3. El decreto 493/2001 restringió la exención del inciso w), ya que excluyó de la misma la venta de acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, cuando los vendedores fueran personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el país, o cuando la titularidad de las mismas perteneciera a entes del exterior que, por su naturaleza jurídica o sus estatutos, tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de su jurisdicción, sin poder ejercer en ellas ciertas operaciones y/o inversiones.



### 3. Modificaciones de la ley 25.556

Con fecha 28 de diciembre de 2001 el Congreso de la Nación dictó la ley 25.556, (B. O. 28/12/2001), que enunció en su parte dispositiva del artículo 1 la siguiente frase: "Derógase la ley 25414".

La brevedad de esta medida instaló una interesante polémica en la doctrina acerca de los efectos que producía la derogación de una ley que había modificado otra de carácter impositivo.

Ante este escenario, la doctrina y jurisprudencia se planteó una serie de interrogantes, entre otros:

\*Si la ley 25.556 derogó sólo los "superpoderes" que le fueron otorgados al Poder Ejecutivo, o todo lo establecido por la ley 25.414.

\*Qué efectos produjo la derogación citada.

\*Cuál es el tratamiento que les cabe a las ganancias derivadas de la transferencia de acciones ocurrida durante los meses de 2001 en los que no había entrado en vigencia la reforma implantada por la ley 25.414, sobre el cual no ahondaremos en profundidad dado que no es tema del presente trabajo el análisis del mencionado tratamiento impositivo, sino solo lo relacionado a el interrogante por su fecha de entrada en vigencia y sus efectos retroactivos.

#### ➤ Posturas doctrinarias y jurisprudenciales

En relación a los interrogantes mencionados precedentemente, debemos destacar que las primeras dudas surgieron con respecto a qué fue lo que efectivamente se dejó sin efecto y las consecuencias que produjo la derogación de la ley 25.414, lo que dio lugar a la generación de dos corrientes de pensamiento:

#### Opinión del Fisco

Por un lado la Administración Federal de Ingresos Públicos, afirmó que " *la modificación de la ley de impuesto a las ganancias efectuada por la ley 25.414, no puede ser derogada por una ley general (la ley 25.556), salvo que esta última lo manifestara expresamente*" (cosa que no ocurrió).





De esta manera el Fisco dio respuesta afirmativa a la consulta formulada a través del Grupo de Enlace con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la reunión del 20 de abril de 2005, en la que se planteó si los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables por parte de las personas físicas no se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Así concluyó que la sanción de la ley 25.556 produjo la “desaparición total” del inciso 3 del artículo 2 de la ley del impuesto a las ganancias, sin que por tal motivo se produzca el renacimiento del texto anterior a la reforma establecida por la ley 25.414.

Adicionalmente y reafirmando su postura, la AFIP se manifestó en una consulta vinculante relacionada con la venta de una aeronave utilizada para el servicio de transporte aéreo de pasajeros por parte de una persona física en el mes de abril de 2005, ya vigentes los términos de la ley 25.556.

En la nota de respuesta a la consulta descrita precedentemente, concluye que los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables por una persona física quedarían fuera del objeto del impuesto a las ganancias, ya que el inciso 3 del artículo 2, LG, había sido derogado y alara que ...” en el caso particular se trate de una empresa unipersonal, sería distinta la conclusión si la persona cumpliera con lo dispuesto por el inciso 2 del artículo 2, LG, en cuyo caso no reviste relevancia la habitualidad de las operaciones.”

En conclusión esta posición se inclinó por la total derogación de la ley 25.414, es decir, por el retorno a la situación anterior a su sanción, como si la misma nunca hubiera existido, fundada en la circunstancia de que la ley 25.556 no formula distingo alguno, por lo tanto no podría suponerse que la derogación de la ley 25.414 ha sido sólo parcial. Recobraría así vigencia, según esta postura, la exclusión de objeto anteriormente consagrada por la normativa con respecto a las ganancias provenientes de operaciones de enajenación de acciones y otros títulos valores obtenidas por personas físicas y sucesiones indivisas.

Por último debemos mencionar que la AFIP, y en contraposición con lo que ella misma había señalado anteriormente, con posterioridad avaló la postura del Procurador (la cual desarrollaremos a continuación), en su instrucción 5/2004.



### Opinión del Procurador del Tesoro de la Nación

En otro sentido se encuentra la postura adoptada al respecto por el Procurador del Tesoro de la Nación por lo cual sin introducirnos en la problemática del tratamiento del resultado de la compraventa de acciones, analizamos las conclusiones del dictamen 351/2003.

A su vez, nos pareció importante destacar que el Procurador General de la Nación es quien tiene a su cargo la dirección del Ministerio Público Fiscal actuando en una doble función. Es por un lado el Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación y se desenvuelve como tal en los asuntos judiciales en los que tiene intervención este cuerpo, dictaminando en las causas judiciales que a tal efecto le son remitidas y es por otro lado el jefe máximo de todos los Fiscales y en tal sentido coordina su accionar, estableciendo, entre otras potestades y deberes, las pautas de la política criminal del estado. De esta manera cuando existen discrepancias y opiniones controvertidas respecto de un mismo tema entre diversos organismos del Estado, esto debe ser dirimido por la Procuración del Tesoro de la Nación, la cual por lo tanto sienta doctrina para que tengan una opinión homogénea respecto a ciertos temas. Su opinión solamente tiene un efecto vinculante para los servicios de asesoría jurídica de cada uno de los organismos del estado.

#### **4. El Dictamen 351/2003**

En su dictamen 351 del 3 de Julio del año 2003, el Procurador entendió que con respecto a los efectos jurídicos que produjo la derogación de la ley 25.414 por su similar 25.556 (en el cual compartió lo expresado oportunamente por la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección General de Asuntos Jurídicos, ambos del Ministerio de Economía), que la ley 25.556 derogó a su similar 2.414 en forma total, de modo que la reforma que esta última introdujo en la ley de impuesto a las ganancias también quedó abrogada, *"...sin que ello implique restablecer la vigencia del texto de la ley del tributo sustituido por ella"*.

Señaló que la subsistencia de las normas incorporadas a la ley de impuesto a las ganancias, con prescindencia de las leyes que les hayan acordado vigencia, *"...violenta... el principio constitucional de legalidad del tributo, que exige que, para reputarse vigente, toda norma de naturaleza impositiva debe encontrar respaldo en una declaración expresa de voluntad del Poder Legislativo"*.



De esta manera conforme al dictamen del Procurador surge que el AP 3 del artículo 2 de la ley ha quedado derogado. Como consecuencia de ello, los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores obtenidos de manera no habitual, realizados por personas físicas y sucesiones indivisas, quedaron al margen del objeto del gravamen.

Expresó asimismo que toda norma de naturaleza impositiva debe encontrar respaldo en una declaración expresa de voluntad del Poder Legislativo Nacional y que después del dictado de la ley 25.556, las modificaciones introducidas por su similar, la ley 25.414, en la ley de impuesto a las ganancias habrían quedado sin dicho sustento.

Por último debemos mencionar las opiniones de la doctrina en relación a la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones de la ley 25.556, y a su eficacia con respecto a las operaciones que dejaron de estar gravadas como consecuencia de la derogación de la ley 25.414, las cuales se relacionan con el objeto del presente trabajo.

De esta manera, atento a que la norma no efectuó indicación alguna, la doctrina se cuestionó si sus efectos comenzaron a operar en forma inmediata, y consecuentemente no se encuentran gravadas las operaciones de este tipo realizadas en el ejercicio 2001; o si es de la aplicación del artículo 2º del Código Civil, con lo cual la derogación de la 25.414 habría operado recién para el ejercicio fiscal 2002.

Cabe aclarar que las disposiciones supletorias del Código Civil a las cuales aludíamos, se refieren al caso en que una ley omite indicar la fecha de su entrada en vigencia, caso en el cual se establece que la misma operará recién a partir de los ocho días de la publicación oficial de la norma en cuestión.

Así la doctrina consideró que en cuanto a la aplicación temporal de la derogación, ésta surtió efectos a partir del ejercicio fiscal 2002 inclusive, dado que la ley fue publicada en el Boletín Oficial el 28/12/2001, sin establecer fecha para su vigencia, por lo que se concluye que la misma rige a partir de los ocho días corridos a partir de la publicación.

Con estos argumentos, y a pesar de que desde el punto de vista doctrinario fue históricamente aceptado y no cuestionado, queda eliminado en forma total el ap. 3 del Art. 2 de la ley de Impuesto a las Ganancias, incluyendo los resultados obtenidos por la enajenación de Bienes muebles amortizables, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga, orientado a los sujetos no empresa.



### **C. SITUACIÓN ACTUAL**

Sobre la base de las referencias efectuadas, a continuación brindaremos un detalle del tratamiento que debe otorgarse a los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, y a las acciones, títulos, bonos y demás títulos valores realizada por personas físicas, con prescindencia de las opiniones personales, las que expondremos en la conclusión final del presente trabajo.

En primer lugar, el ap. 3 del artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias debe considerarse derogado, por lo que la venta de los bienes señalados en el párrafo anterior, en la medida en que sea efectuada por sujetos que no califiquen como empresa, o que no reúnan la condición de "habitualitas", no forma parte del hecho imponible del gravamen de que se trata.

Cuando hicimos referencia a los bienes muebles amortizables recordemos que, conforme a las posturas expuestas, la derogación de la ley 25.414 no significó la restitución del párrafo anterior a la reforma.

Siguiendo el criterio emanado por el Procurador, el inciso w) del artículo 20 de la ley de marras no se encuentra vigente, por lo que el objeto del impuesto se ha ampliado a aquellos sujetos que hacen habitualidad de las operaciones bajo análisis.

En segundo lugar, la derogación cobró efectos para el período fiscal 2002, siendo las modificaciones señaladas, por ende, de aplicación para el período señalado.

En lo que hace al decreto 493/2001, el mismo ha perdido operatividad y vigencia. Lo que aquí habría que preguntarse es qué sucede con las disposiciones que éste contiene y que no guardan relación con la materia derogada, e incluso, trasladar el interrogante a aquellos otros decretos dictados por el Poder Ejecutivo en aquel entonces, en uso de las facultades que le fueran delegadas.

## **ANEXO I : ANÁLISIS DE CASOS**

### ➤ **Aclaración previa**

Hemos considerado oportuno desarrollar a modo de ejemplo dos casos prácticos en los cuales podamos demostrar como por consecuencia de un problema de interpretación y mala legislación generados por la falta de claridad de la normativa analizada en el presente trabajo, se desencadenó en una inequidad del tributo , la cual a su vez rompe con la neutralidad del Impuesto a las Ganancias, todo en relación a la problemática respecto a si actualmente se encuentran o no alcanzadas las rentas del Art 2 AP 3 de la ley.

Para ello analizaremos dos situaciones económicas ,en las cuales podamos visualizar el tratamiento que la ley le otorga a los resultados generados por la enajenación de bienes muebles amortizables; según quien sea el sujeto que realice la operación, es decir un “sujeto -empresa” o “sujeto no empresa”.

Así, nos pareció oportuno enfocar el análisis en el tratamiento impositivo de la venta de automóviles (bien mueble amortizable), considerando las limitaciones que dichos bienes han tenido en la deducibilidad en el impuesto a las ganancias, aunque se encuentren afectados a la actividad del contribuyente.

En primer lugar plantearemos un caso relacionado con las rentas de cuarta categoría, y luego continuaremos con un caso práctico vinculado a las rentas de tercera categoría.

De esta manera dejaremos expuesto el impacto económico que producen las situaciones planteadas para cada tipo de sujeto pasivo.

Por último esperamos que el siguiente análisis pueda contribuir en la toma de decisiones por parte de los profesionales en Cs. Económicas, cuando en el ejercicio de la profesión se encuentren con situaciones similares a las expuestas.



➤ **Sujetos no empresa**

**Caso I : Honorarios Profesionales . Renta de cuarta categoría**

Previamente debemos recordar que las rentas derivadas del ejercicio de profesiones liberales de cualquier tipo, no realizado bajo la forma de sociedad civil o sociedad de hecho integrada por estos profesionales, están comprendidas en la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias. La excepción estará dada sólo para aquellos profesionales que complementen su actividad con una explotación comercial. La distinción respecto a la categoría en que deban considerarse encuadradas a las rentas en cuestión, resultará de suma importancia dado que, si el encuadre llevara a considerar a estas rentas formando parte de la tercera categoría, los sujetos que las obtengan deberán imputarlas por el criterio del devengado, en tanto si las mismas resultan de cuarta categoría, el método de imputación será el de lo percibido.

**Planteo**

Teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, partimos del análisis de una persona física y de profesión Ingeniero Agrónomo, y que no complementa su actividad profesional con una explotación comercial.

Supongamos que en relación al ejercicio de su profesión obtuvo los siguientes ingresos durante el periodo fiscal 2008.

- A. Honorarios facturados a Empresas Agropecuarias durante en año 2008 \$100.000 de los cuales percibió \$ 80.000.
- B. Honorarios facturados y cobrados a Agronomías por asesoramiento durante el año 2008 \$25.000.
- C. Durante el año 2008 vendió la camioneta Ford F-100 que utilizaba para su trabajo en el campo en \$17.000. Dicho vehículo había sido adquirido en el año 2000 en \$30.000, y se encuentra afectado en un %100 a su actividad profesional.

Por otra parte supongamos que los egresos vinculados a su actividad profesional en el año 2008 fueron:



- A. Sueldos y Cargas sociales de la secretaria pagados \$9.000
- B. Alquileres oficina pagados \$15.000
- C. Derecho de ejercicio profesional pagado \$900

Ahora consideremos que el detalle de los Bienes de uso de su oficina profesional esta conformado por:

FECHA DE ADQUISICIÓN	DESCRIPCIÓN	VALOR ORIGEN	VIDA UTIL ESTIMADA
26/03/2007	Computadora e impresora	3.000,00	3 años
12/07/2005	Mobiliario oficina	6.000,00	10 años
16/11/2004	Sistema de aire acondicionado	7.500,00	10 años
	<b>Total Bs. de Uso</b>	<b>16.500,00</b>	

Recordemos que en relación a las rentas el trabajo personal debemos observar específicamente las siguientes normas:

- Ley : ART 18 Y 79 , 80 de LG y siguientes
- Decreto reglamentario : Art 110 a 115

### **Análisis del tratamiento impositivo**

#### **1. Determinación de la ganancia bruta**

La ganancia bruta gravada se conformará con los importes percibidos durante el año 2008 que tenga vinculación con la actividad profesional.

1. A ) Honorarios facturados a Empresas Agropecuarias en el año 2008 y percibidos \$80.000
2. B ) Honorarios facturados y cobrados a Agronomías \$25.000
3. C) Venta del Bien de Uso: Rodado

Lo primero que debemos definir es si el AP.3 del Art. 2 se encuentra vigente o no. Debemos recordar que tal como lo expresamos en el Cáp. III del presente trabajo, este apartado fue modificado por la denominada "Ley de superpoderes" (L. 25.414) durante el año 2001. Luego, a través de la Ley 25.556(B.O:28/12/2001), se deroga totalmente



la Ley 25.414 y , por lo tanto, surgieron las dudas sobre si volvía a renacer el antiguo AP.3 del Art. 2 , o si existía una derogación de dicho apartado.

La consecuencia es importante: si sostenemos que “renace” el anterior AP .3 , quiere decir que la venta de bienes amortizables , por parte de personas físicas y sucesiones indivisas ( sujetos no empresa), queda fuera del ámbito de la imposición.

La Procuración del Tesoro de la Nación se expidió en el año 2003 a través del Dict. (PTN) 351/2003, por medio del cual, si bien no se expide expresamente sobre el tema , opina que cuando se deroga una ley , no quiere decir que vuelva a estar vigente el artículo antes de la reforma , por lo que , entonces que el ap. 3 del Art. 2 no se encuentra vigente. Esta posición es compartida por la mayoría de la doctrina.

Volviendo al ejemplo que estamos desarrollando, quiere decir que entonces, la venta del automóvil no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Como mencionamos anteriormente y de acuerdo con la actual legislación, la venta de bienes muebles amortizables para personas físicas y sucesiones indivisas se encuentra excluida del objeto del impuesto a las ganancias.

De todos modos, conocemos que, dentro del esquema de presentación de la declaración jurada del tributo, se debe informar el patrimonio del contribuyente al inicio y al cierre del período fiscal, por lo que debemos determinar el costo computable de esa venta no gravada .y el resultado por la venta que deberá ser considerado como una justificación en el cuadro de variaciones patrimoniales, la cual forma parte de la liquidación del impuesto para los mencionados sujetos.

En el caso planteado el resultado sería el siguiente:

	Resultado de la operación
* Precio de venta	\$ 17.000
* Costo Computable: en este caso se encuentra totalmente amortizado así que el costo es 0	-
* Resultado de la venta (no gravado )	\$ 17.000

**Así el total ganancia bruta de cuarta categoría sería: \$105.000,00**







❖ Amortización sistema de aire acondicionado (16/11/2004)	
\$7.500,00 / 15 años x1,00	\$500,00

Aclaración : el valor 1,00 es en todos los casos el coef. De actualización

De esta manera el total de Amortizaciones deducibles es de \$2.100,00.

En resumen el total de deducciones admitidas en el ejemplo son:

➤ Deducciones que implican erogación de fondos	\$24.900,00
➤ Deducciones que no implican erogación de fondos	<u>\$2.100,00</u>

<b>Total de deducciones admitidas de cuarta categoría</b>	<b>\$27.000,00</b>
---	--------------------

### 3. Determinación de la Ganancia Neta

➤ Ganancia Bruta	\$105.000,00
➤ Deducciones admitidas	<u>(\$27.000,00)</u>

<b>Ganancia neta de cuarta categoría</b>	<b>\$76.400,00</b>
--	--------------------

De esta manera podemos observar por un lado que el profesional se ha computado en cada ejercicio fiscal las amortizaciones correspondientes al mobiliario de su oficina, su computadora, y todos los demás bienes muebles que son parte de la fuente que ha generado los rendimientos; incluida la amortización del automóvil, que en este caso es 0 dado que el bien se encuentra totalmente amortizado.

Por otro lado debemos observar que al decidir vender su automóvil, percibiendo por ello una ganancia (por ser superior el precio obtenido que el valor actual del bien), si nos atenemos a la hipótesis de desaparición del AP. 3 del inciso 2, no debería tributar impuesto por ese resultado dado que según la normativa vigente, en el momento en el que se venda el automóvil, al tratarse de un bien mueble amortizable, la operación no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias para las personas físicas.



➤ **Sujeto Empresa**

**Caso II : Renta de tercera categoría**

A diferencia del tratamiento expuesto anteriormente; en el caso de los "sujetos-empresa" que declaran su renta según la denominada "teoría del balance" dispuesta en el Art. 2, AP 2 de la ley de impuesto a las ganancias, estos ingresos se hallan indudablemente sujetos al pago del tributo.

Si, por el contrario, la operación origina una pérdida, la misma tendría el tratamiento de quebranto deducible y compensable, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 19 de la ley de impuesto a las ganancias, y 31 y 32 del decreto reglamentario.

Recordemos que en este caso estaríamos frente a una renta de tercera categoría, y el criterio de imputación contable será el de devengado.

En relación a los gastos no deducibles recordemos que en un principio el impuesto a las ganancias, contemplaba como deducciones no admitidas a las amortizaciones y pérdidas por desuso cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patentes, seguros y combustible, entre otros), aunque estén afectados a la obtención de ganancia gravada. La restricción descrita no resultaba de aplicación cuando la explotación de los automóviles constituía el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

Posteriormente, dicha disposición fue flexibilizada limitando la mencionada deducción en la medida en que su valor de adquisición, importación o valor de plaza (si es de propia producción) exceda el importe de \$ 20.000, neto del IVA, lo cual se encuentra actualmente vigente ( art. 88, inc. I), LG.

Esto significa, expresado en otros términos, que no serán deducibles las amortizaciones de esos rodados en tanto excedan lo que podría descontarse si su costo de adquisición hubiera sido del importe descrito anteriormente. Lo mismo ocurre con las erogaciones en concepto de alquileres de estos bienes, incluso los derivados de leasing con el límite descrito.

Por último recordemos que, con relación a estos bienes, existe, en cuanto a la deducibilidad de los gastos de mantenimiento y funcionamiento de los automóviles (en



tanto no sean bienes de cambio), el tope de \$ 7.200 anuales por unidad en su deducción.

Planteo

Se describe a continuación un caso en el cual una sociedad anónima (sujeto-empresa) vende un automóvil a un valor de \$ 70.000 en el año 2009. El bien había sido adquirido en el año 2006 por un importe de \$ 50.000 (neto del IVA).

Si bien el crédito fiscal facturado había ascendido a \$ 10.500, el contribuyente sólo consideró en la declaración jurada del IVA el importe de \$ 4.200, dadas las restricciones vigentes.

Por lo tanto, el costo contable del bien ascendió a \$ 56.300 en el año 2006, a pesar de que, al momento de la declaración jurada, sólo pudo deducir \$ 4.000, considerando el tope sobre el valor de compra de \$ 20.000.

**Valor de adquisición del bien según factura**

Neto	\$ 50.000
IVA	<u>\$ 10.500</u>
<u>Total</u>	<u>\$ 60.500</u>

Crédito fiscal computable \$ 4.200

<b><u>Costo del bien</u></b>	<b><u>\$ 56.300</u></b>
------------------------------	-------------------------

En función de la interpretación de la normativa vigente podemos inferir que, si se adquiere un automóvil utilizado por el contribuyente para obtener renta alcanzada por el impuesto a las ganancias, su amortización podrá deducirse en la declaración jurada del gravamen hasta el importe de \$ 4.000 anuales en sus 5 años de vida útil, teniendo en cuenta las excepciones descriptas previamente.

En consecuencia, salvo que el automóvil se destine a alquiler, taxi, remise, viajante de comercio o similares, se podrán considerar únicamente hasta \$ 4.000 de amortización en cada uno de los 5 períodos fiscales considerados de vida útil para el bien afectado a la actividad.



Expuesta la situación de esta manera, se plantea la controversia con respecto a cuál debe ser el costo computable para el caso en el que ese vehículo que estuvo afectado a la actividad fuera vendido.

Tomando en consideración los artículos relacionados con la enajenación de bienes muebles amortizables, que hemos analizado en los capítulos anteriores, podemos afirmar lo siguiente:

- Para determinar la ganancia bruta por la operación, se deberá restar del costo de adquisición las amortizaciones ordinarias relativas a los períodos de vida útil transcurridos, o en su caso, las amortizaciones aplicadas en virtud de normas especiales (art. 58, LG).
- La amortización se obtiene "dividiendo el costo o valor de adquisición por los años de vida útil probable de los mismos" (art. 84, pto. 1, LG).

Sobre la base del razonamiento que desarrolla una parte de la doctrina, interpreta que, a los efectos de obtener el valor residual, deben considerarse las amortizaciones sobre el valor total de compra, sean computables o no, sin tener en cuenta los \$ 20.000 del límite a la deducción (como se puede ver en el ejemplo desarrollado, Alternativa I).

El argumento que sostiene esta postura es que, de no ser así, la limitación de artículo 88, inciso I), se transformaría simplemente en un diferimiento de deducibilidad del valor total del bien en el momento de su venta, en detrimento de quien conserve el bien.

Otra postura con respecto a la determinación del costo computable en el caso de venta del bien, enuncia que sólo deben contemplarse las amortizaciones calculadas según las normas del impuesto a las ganancias, es decir, las que se hayan deducido conforme lo dispuesto por la normativa con el límite de los \$ 20.000 (como se puede ver en el ejemplo desarrollado, Alternativa II).

**Amortizaciones deducibles en el impuesto a las ganancias**

<u>Año 2006</u>	<u>\$ 4.000</u>
<u>Año 2007</u>	<u>\$ 4.000</u>
<u>Año 2008</u>	<u>\$ 4.000</u>
<u>Total de amortizaciones practicadas</u>	<u>\$ 12.000</u>



En el año 2009 se procede a efectuar la venta del bien de uso, por lo que se debe proceder a determinar su costo computable a los fines de la declaración del impuesto a la renta:

	<u>Alternativa</u> <u>I</u>	<u>Alternativa</u> <u>II</u>
Costo original del bien	<u>\$ 56.300</u>	<u>\$ 56.300</u>
<u>Amortizaciones</u>		
* Computables y no computables (\$ 56.300 / 5 x 3)	<u>(\$ 33.780)</u>	
* Computables (\$ 20.000 / 5 x 3)		<u>(\$ 12.000)</u>
<b>Costo computable</b>	<b><u>\$ 22.520</u></b>	<b><u>\$ 44.300</u></b>
<u>Determinación del resultado impositivo</u>		
(+) Precio de venta	<u>\$ 70.000</u>	<u>\$ 70.000</u>
(-) Costo computable	<u>(\$ 22.520)</u>	<u>(\$ 44.300)</u>
<b>(=) Resultado impositivo</b>	<b><u>\$ 47.480</u></b>	<b><u>\$ 25.700</u></b>
Impuesto a las ganancias (35%)	<u>\$ 16.618</u>	<u>\$ 8.995</u>
<u>Porcentajes sobre el importe de la operación</u>		
* De la utilidad sobre el total de la operación :	68%	37%
* Del impuesto sobre el total de la operación :	24%	13%

➤ **Conclusión Parcial**

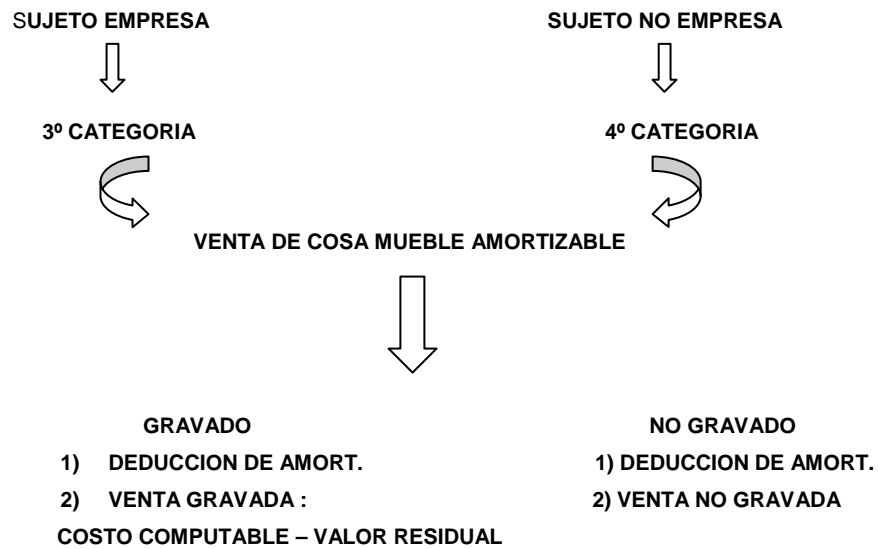
De acuerdo con todo lo expuesto precedentemente, podemos concluir en que para las personas físicas y sucesiones indivisas que no encuadren en la figura de "sujetos empresa", no se encuentran gravados por el impuesto a las ganancias los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, por lo que, tanto se trate de beneficio como de pérdida, no configuran ganancia gravada, ni concepto deducible, respectivamente.

Resulta relevante destacar que se produce en estos casos un desequilibrio generado por la inequidad y de falta de neutralidad del impuesto, dado que en los sucesivos períodos fiscales se permite la deducción de las amortizaciones de los bienes muebles destinados a la obtención de ganancia gravada, a pesar de que, en el momento de la venta, no pueda considerarse ningún concepto para la atribución de resultados.

Por el contrario, en el caso de tratarse de "sujetos empresa", las mismas operaciones se encuentran alcanzadas por el impuesto, por lo cual al momento de la venta se deberá tomar el costo del bien de uso neto de las amortizaciones practicadas según la ley de impuesto a las ganancias.

A continuación sintetizamos lo desarrollado en un cuadro a modo comparativo.

**RESULTADOS DE ENAJENACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES**





## **CONCLUSIÓN FINAL**

En el presente trabajo destacamos la complejidad de la normativa tributaria, en relación a la aplicación retroactiva de leyes y a la problemática generada por el Art 2 AP. 3 de la ley de Impuesto a las ganancias.

También indicamos la presencia de un cierto grado de conflictividad normativa, atento a que existen normas de diferente naturaleza y valor lo cual hace que la estructura del sistema tributario se presente como un conjunto en donde el nivel de entropía y desorden es creciente; junto a la movilidad del ordenamiento jurídico derivada de la incesante formulación y reformulación de principios y normas.

Si a este escenario le agregamos las defectuosas técnicas legislativas en cuanto conllevan a la falta de claridad en la exposición, o cuando resultan confusas, incompletas y contradictorias, nos encontramos ante una problemática que requiere una respuesta institucional tendiente a la simplificación de la normativa tributaria, a efectos de que las normas resulten no sólo de sencilla y fácil interpretación, sino que puedan ser ubicadas en forma rápida y precisa por el intérprete.

Precisamente en relación al tema del presente trabajo, no entendemos como el Poder Legislativo teniendo la facultad constitucional para modificar el Art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no lo ha hecho a la fecha de finalización del mismo.

En nuestra opinión, concluimos en que por un lado se deberían extremar los esfuerzos para mejorar la sintaxis como la elaboración de textos ordenados para hacer que la normativa aplicable a cada caso concreto sea "amigable", es decir, no solo fácilmente hallable, sino fácilmente entendible, dentro de los límites de la técnica tributaria.

Por el otro, en que sería conveniente una mayor simplificación normativa tributaria, dado que resultaría de gran utilidad para un desafío existente en la actualidad, cual es mejorar la relación Fisco-contribuyente y de esta manera incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, afianzando la aplicación de los principios constitucionales, tales como el de legalidad e igualdad ante la ley.

Por último consideramos que dentro del ámbito legislativo que estamos viviendo hoy día, así como la voracidad fiscal reinante, con todas sus consecuencias de avasallamiento, no ponerle límites a dichas situaciones, implicaría alcanzar un estado de inseguridad jurídica que nos obligaría a emplear los ya conocidos métodos de blanqueo, con sus desencadenantes disvaliosos.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Bibliografía general**

1. BIDART CAMPOS, “**Tratado elemental de derecho constitucional argentino**”
2. BORDA G. “**La reforma del Código Civil. Efectos de la ley con relación al tiempo**”
3. García Belsunce, “**El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**”, (2001), “**Garantías Constitucionales**” ,Ed. Desalma, Bs. As.(1984 ).
4. García Vizcaíno, Catalina, “**El derecho tributario: parte especial**”, 2da ed., Editorial Desalma, Buenos Aires, (2002); “**Los tributos frente el Federalismo**”,
5. Giuliani Fonrouge, Carlos M, “**Derecho financiero**” , 4a.ed.,Editorial Desalma, Bs. As. ; “**Impuesto a las Ganancias**”, Editorial Desalma, Bs.As., (2000).
6. Jarach, Dino, “**Curso de derecho tributario**”, Editorial Cima, Buenos Aires, (1989
7. VILLEGAS Héctor, “**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**”, Edición Depalma.

### **Bibliografía específica**

#### **Artículos y publicaciones :**

1. Grupo de Enlace AFIP- CPCECABA – Reunión del 20/04/2005, publicado en el mes de julio de 2005 .
2. Dict.(PTN) 20 de fecha 21/01/2005
3. MASSAD, Leonel Roberto, “**Simplificación tributaria**”, XX Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 1986, Buenos Aires.



4. Ossorio, Manuel: **"Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales"** - Ed. Heliasta - Bs. As. ,1989
5. Imirizaldu, Juan j."**La problemática derivada del apartado 3 del artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias**"-ERREPAR- DPT – Octubre 2006
6. Estevao Diaz Fernanda:"**Impuesto a las ganancias: algunas consideraciones relacionadas con la venta de bienes muebles amortizables**"-ERREPAR- PAT –Nº 588 – JULIO 2007- T.XIV-pag.15y sig.

**Trabajos de investigación:**

Fantasía Mariana, "**Objeto del impuesto a las Ganancias**", en tesis Universidad FASTA, (2006).

Rivada Norberto Damián,"**Aspectos conflictivos del Impuesto a las Ganancias**" , en tesis Universidad FASTA ,(2005).



## **AGRADECIMIENTOS**

Por último, al llegar al final de este camino recorrido; sólo me queda por decir **GRACIAS Y MIL GRACIAS** a todas y cada una de las personas que me acompañaron todos estos años, y que sin el apoyo de ellos tal vez no hubiera podido alcanzar esta meta.

Cada uno de ellos ocupan un lugar muy importante en mi vida, por eso considero que sería injusto nombrar a cada uno individualmente, y por ello decidí mencionarlos de la siguiente manera.

En especial a mis padres y hermano; por confiar en mí una y mil veces ,y sobre todo por darme el ejemplo de que con la perseverancia y constancia todo llega.....

A mi compañero en el camino de la vida, por estar a mi lado; siendo mi sostén en esos momentos más difíciles y dándome las fuerzas para seguir adelante.

A la Universidad toda, incluyendo profesores, autoridades y personal en general , quienes sin lugar a dudas ayudaron a mi formación personal y profesional , en particular los profesores que colaboraron en la tutoría del presente trabajo; por su apoyo y dedicación . ....

A todas aquellas personas que de una manera u otra contribuyeron a que hoy pueda decir **“LLEGUÉ A LA META FINAL“!!!!!!.....**



**UNIVERSIDAD FASTA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
CARRERA CONTADOR PÚBLICO**

**SEMINARIO DE GRADUACIÓN**

**Departamento de Metodología de la Investigación  
At. Profesora Laura Cipriano**

De mi mayor consideración:

Con motivo de haber sido elegido como tutor de la Srta. Ximena Pacheco en su trabajo del Seminario de Graduación, me es grato hacerle llegar un breve comentario de la labor desarrollada por la alumna.

El caso elegido referente “**Retroactividad de la Leyes Impositivas. Análisis en el marco del Art. 2 Apartado 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias**” se constituye en un interesante tema de estudio, vigente y actual que ocupa la atención de la profesión y la doctrina atento los conflictos de interpretación que ha producido una deficiente técnica legislativa.

Se hizo el seguimiento en la ejecución del trabajo en lo referente al tema elegido, su planteo siguiendo las pautas metodológicas fijadas por el Departamento de Metodología de la Investigación y el desarrollo del contenido, observando la documentación y bibliografía de respaldo.

El trabajo final cumple con los objetivos planteados y denota un buen grado de análisis y comprensión del tema elegido arribando a importantes conclusiones, principalmente la inseguridad jurídica que genera una mala técnica legislativa y la falta de atención debida para corregir esta situación por el Poder Legislativo y establecer claridad, considerando los principios de neutralidad y legalidad que toda norma que establece obligaciones de carácter impositivo debería respetar.

Como conclusión quiero manifestar mi conformidad con el trabajo desarrollado por la alumna Ximena Pacheco, el cual refleja claridad en el análisis del tema elegido y consistencia técnica en el desarrollo, por lo que se encuentra en condiciones de ser presentado para su defensa y evaluación final.

Aprovecho la oportunidad para hacerles llegar mis cordiales saludos.

***Cr. Gustavo F. Schroeder***  
***28/09/2009***

