

Universidad FASTA

Facultad de Ciencias Económicas

Contador Público

Seminario de Graduación

Tema: Objeto del Impuesto a las Ganancias

Autora: Mariana Fantasía

Asesoramiento:

- ❖ **Tutor: Profesor Gustavo Schroeder**
- ❖ **Departamento de Metodología de la Investigación**

Agosto de 2006



ÍNDICE:

<u>Abstract</u>	Pág. 1
<u>Introducción</u>	
Tema	Pág. 2
Problema	Pág. 2
Objetivo general	Pág. 2
Objetivos específicos	Pág. 2
Justificación	Pág. 2
Estado de la cuestión	Pág. 3
Enfoque del marco teórico	Pág. 4
Cronograma de actividades	Pág. 4
<u>Marco teórico</u>	
1. Actividad financiera del Estado	
• La ciencia de las finanzas públicas	Pág. 6
• Distinción con el derecho financiero y el derecho tributario	Pág. 6
• Fines públicos y necesidades públicas	Pág. 7
• Bienes y servicios públicos	Pág. 7
• Gasto público	Pág. 8
• Recursos públicos	Pág. 8
• Clasificación de los recursos tributarios	Pág. 9
2. El derecho tributario	
• Concepto	Pág. 10
• Las subdivisiones del derecho tributario	Pág. 10
• Derecho tributario constitucional	Pág. 10
• Derecho tributario material o sustantivo	Pág. 11
• Derecho tributario penal	Pág. 11
• Derecho tributario administrativo o formal	Pág. 12
• Derecho tributario procesal	Pág. 12
3. Los principios superiores de la tributación	
• Introducción	Pág. 12
• Principio de legalidad	Pág. 13
• Principio de igualdad	Pág. 15
• Principio de equidad	Pág. 16
• Principio de proporcionalidad	Pág. 16
• Principio de no confiscatoriedad	Pág. 16
4. La división de poderes en la Constitución Nacional	
• La tríada de poderes	Pág. 17
• Los productos del Poder Legislativo	Pág. 19
• Los productos del Poder Ejecutivo	Pág. 21
• Implicancias de la reforma de 1994	Pág. 24
• Atenuación del presidencialismo en la reforma de 1994	Pág. 26
• Los productos del Poder Judicial	Pág. 27
5. El impuesto a las Ganancias: evolución y características	
• Formas antiguas y modernas de imposición a la renta	Pág. 28
• Evolución en la República Argentina	Pág. 30
• Características generales del impuesto	Pág. 31
➤ ¿Directo o indirecto?	Pág. 31
➤ ¿Real o personal?	Pág. 32
➤ ¿Progresivo o regresivo?	Pág. 32

Capítulo I: El objeto en la Ley de Impuesto a las Ganancias

- Introducción Pág. 34
- Sujetos empresa Pág. 37
- Ganancias gravadas para los sujetos empresa Pág. 40
- Sujetos no empresa Pág. 41
- Ganancias gravadas para los sujetos no empresa Pág. 42
 - Periodicidad Pág. 43
 - Jurisprudencia Pág. 44
 - Permanencia de la fuente productora Pág. 45
 - Jurisprudencia Pág. 46
 - Habilitación Pág. 46
 - Jurisprudencia Pág. 46
 - Otros elementos a tener en cuenta Pág. 47
- El contenido de las cuatro categorías Pág. 48
- Ganancias de la primera categoría (Renta del suelo) Pág. 50
- Ganancias de la segunda categoría (Renta de capitales) Pág. 50
- Ganancias de la tercera categoría (Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio) Pág. 51
- Ganancias de la cuarta categoría (Renta del trabajo personal) Pág. 52
- Ganancias de capital gravadas para los sujetos a los cuales se aplica la teoría de la fuente: Pág. 53
 - Fraccionamiento de inmueble (loteos) Pág. 53
 - Ingresos por la transferencia de derechos de llave, marcas, patentes de inversión, regalías y similares: Pág. 54
 - Ingresos por obligaciones de no hacer Pág. 54
 - Realización de bienes recibidos para cancelar créditos Pág. 55
 - Incrementos patrimoniales no justificados Pág. 56

Capítulo II: Cronología de las últimas reformas que afectaron la definición del objeto del impuesto

- La ley 25.414 y el decreto 493/01 Pág. 57
- Crítica a la modificación Pág. 58
- La ley 25.556 Pág. 60
- Observaciones sobre la vigencia de la ley 25.556 Pág. 61
- Análisis del dictamen 351/2003 del PTN Pág. 63
- Gráfico ilustrativo Pág. 68

Capítulo III: La constitucionalidad de la ley 25.414 y el decreto 493/01

- La delegación legislativa en la constitución histórica de 1853/60 Pág. 69
- La reforma de 1994 Pág. 71
- La delegación legislativa en materia tributaria Pág. 73

Conclusiones

Bibliografía

Pág. 76
Pág. 77

Abstract:

El presente trabajo tiene como finalidad determinar con la mayor precisión posible el alcance del aspecto objetivo del impuesto a las ganancias según la ley vigente en la República Argentina.

La recordada crisis económica atravesada por nuestro país en el año 2001 trajo, entre otras consecuencias, la ampliación del concepto de "ganancias" a los fines de la aplicación del tributo respectivo, realizada por el Poder Ejecutivo en virtud de la delegación legislativa efectuada por la ley 25.414, también conocida como ley de "superpoderes". Reformas posteriores carentes de la adecuada precisión y técnica legislativa que se requiere en estos casos derivaron en lo que respecta al objeto del impuesto a las ganancias en un escenario susceptible de generar diversas interpretaciones.

Teniendo en cuenta, por lo tanto, que la definición de este tema presenta aun algunas alternativas, este trabajo tiene como objetivo el análisis pormenorizado de cada una de ellas, además de realizar las críticas correspondientes en cuanto al contenido de la delegación legislativa en cuestión, y su correspondencia con las disposiciones de la Constitución Nacional.

Introducción

Tema: Objeto del impuesto a las ganancias

Problema: ¿Cuál es la definición vigente del objeto del impuesto a las ganancias a la luz de las últimas modificaciones introducidas, según la ley respectiva en la República Argentina?

Objetivo general: Analizar la definición general de ganancia provista por la norma legal vigente y demostrar que existen aspectos de la misma que requieren una definición por parte del organismo recaudador, y examinar implicancias de las diferentes alternativas

Objetivos específicos:

- ✓ Analizar las normas legales que establecen la definición general del objeto del impuesto a las ganancias en nuestro país
- ✓ Distinguir entre los distintos tipos de sujetos responsables del gravamen según lo dispuesto por la ley
- ✓ Definir y explicar el concepto de ganancia gravada adoptado por la ley para cada uno de ellos
- ✓ Analizar aspectos conflictivos susceptibles de generar interpretaciones diversas con relación al tema propuesto
- ✓ Demostrar las consecuencias derivadas de una técnica legislativa defectuosa en lo que se refiere al tema del presente trabajo

Justificación:

El impuesto a las ganancias, en su papel de regulador de la imposición a la renta en la República Argentina, constituye, como es sabido, uno de los pilares fundamentales de nuestro sistema tributario.

Como consecuencia de ello, se advierte la imperiosa necesidad de que los diversos aspectos (objetivo y subjetivo) que constituyen el hecho imponible del gravamen estén clara y precisamente definidos por la norma legal en cuestión.

Sin embargo, al igual que lo que sucede con gran parte del resto de los gravámenes en nuestro país, la ley de impuesto a las ganancias es frecuentemente objeto de modificaciones que no sólo generan incertidumbre en los contribuyentes, sino también frecuente sacrificio tanto para el Fisco como para sus administrados.

Desde el punto de vista del contador público, esto genera la exigencia de una permanente actualización y consulta de un cuantioso número de leyes, decretos y resoluciones generales, así como también de los decisorios de la justicia que habitualmente debe intervenir para subsanar vacíos legislativos o normas poco claras.

En este trabajo se intenta poner en evidencia, en este caso en lo relativo al objeto del impuesto a las ganancias, las dificultades que pueden surgir cuando se legisla atendiendo sólo razones de índole coyuntural, sin tener en cuenta los basamentos teóricos del gravamen ni elementales principios imprescindibles a la hora de imponer contribuciones; a la vez que provee de herramientas al profesional en ciencias económicas a la hora de resolver cuestiones que estén relacionadas con el tema que nos ocupa.

Estado de la cuestión:

La cuestión del aspecto objetivo del hecho imponible u objeto es abordada en los tratados y manuales referidos al impuesto a las ganancias como uno de los temas fundamentales para el estudio y comprensión del funcionamiento del referido tributo.

La recordada emergencia económico financiera atravesada por nuestro país en el año 2001 trajo, entre otras consecuencias, la ampliación del concepto de "ganancias" a los fines de la aplicación del impuesto respectivo a través de la ley 25.414 (publicada en el Boletín Oficial el 30 de marzo de 2001), conocida también como ley de "Superpoderes" por la delegación en el Poder Ejecutivo de facultades en materia impositiva. La posterior derogación de esta norma ha generado controversias e incertidumbre respecto de la actual vigencia del artículo afectado, pudiendo citarse como autores que se han ocupado del tema a Adalberto Dalmasio, Enrique Reig, y Armando Lorenzo entre otros.

Cabe señalar que con respecto a esta cuestión el Procurador General de la Nación ha dado a conocer su opinión a través de su dictamen 351/2003, mientras que las autoridades fiscales no se han expedido sobre el tema, dando lugar a diversas interpretaciones posibles cuyas consecuencias serán analizadas en el presente trabajo.

Enfoque del marco teórico:

Antes de adentrarnos en el estudio de un tributo como es el impuesto a las ganancias, o de un aspecto en particular del mismo, hemos considerado necesario explicar en forma breve el funcionamiento de la denominada actividad financiera del Estado, y los mecanismos con que el mismo cuenta para lograr el poder de compra necesario para efectuar los gastos propios de dicha actividad, cuestión ésta que se constituye en el objeto de estudio de la ciencia de las finanzas públicas.

Entre esos recursos de los cuales dispone el Estado se destacan los tributos en sus diferentes formas; la imposición y recaudación de los mismos da origen a la relación jurídica tributaria, la cual es regulada desde su nacimiento hasta su extinción por el Derecho Tributario. Este poder fiscal debe ser ejercido por la organización estatal dentro de determinados límites establecidos por nuestra Constitución Nacional, los cuales han sido denominados por la doctrina *principios superiores de la tributación*.

Además, a la hora de imponer contribuciones existe un sistema republicano establecido por la Constitución Nacional que debe ser respetado; por ello, y debido a que uno de los conflictos analizados en el presente trabajo se origina en una delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, se destacarán las principales características de la división de poderes que la Ley Fundamental instituye, y las atribuciones que corresponden a cada uno de ellos en cuanto a la emisión de disposiciones normativas.

En lo que se refiere al impuesto a las ganancias en particular, el enfoque consistirá en una breve reseña histórica acerca de las formas que ha asumido dicho gravamen a través del tiempo, tanto en el ámbito mundial como en el ámbito local, para luego continuar con el desarrollo de sus principales características y aspectos más sobresalientes.

Cronograma de actividades:

Abril de 2006: Entrevista con el Departamento de Metodología de la Investigación y el profesor tutor a fin de establecer las pautas metodológicas del trabajo. Presentación del protocolo de investigación. Recopilación de la bibliografía y demás material necesario. Elaboración del marco teórico.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Mayo - junio de 2006: Elaboración del trabajo de investigación con el asesoramiento del profesor tutor. Desarrollo de los objetivos planteados en el mismo. Exposición de los avances realizados ante el Departamento de Metodología.

Julio - agosto de 2006: Elaboración de las conclusiones y los anexos del trabajo. Revisión y realización de las correcciones finales. Presentación de las copias definitivas. Defensa pública ante el tribunal examinador.

Marco teórico:

1. Actividad financiera del Estado

- **La ciencia de las finanzas públicas:**

La ciencia de las finanzas públicas es definida por los diversos autores como aquella cuyo objeto de estudio consiste en la investigación, el análisis y la descripción de la denominada actividad financiera del Estado. La misma se exterioriza a través de la obtención de recursos y la realización de gastos, lo cual trae aparejado, recíprocamente, la recaudación fiscal y la afectación de erogaciones.

Según Jarach¹ las finanzas públicas constituyen la actividad económica del sector público con su peculiar estructura que convive con la economía de mercado en una suerte de asociación biológica o *simbiosis*. Esta relación así caracterizada se verifica tanto en el aspecto de la actividad financiera como productora de bienes y servicios, como en el de instrumento de política económica para la redistribución de ingresos, la estabilización y el desarrollo.

En efecto, no es concebible la economía de mercado sin la existencia de un marco ambiental donde la sociedad y todos sus componentes disfruten de la defensa exterior, de la seguridad interior, de la organización de un sistema de justicia, de servicios sanitarios y educacionales, y de la existencia y mantenimiento de una infraestructura básica tal como caminos, conexiones, puertos, obras sanitarias, etcétera.

- **Distinción con el derecho financiero y el derecho tributario:**

Esa actividad financiera del Estado se caracteriza por ser esencialmente compleja o polifacética debido a que comprende diversos aspectos, entre los cuales se destacan el político, el económico, el social, el administrativo y finalmente el jurídico. La ciencia de las finanzas públicas, por lo tanto, reconoce distintos campos de estudio o especialidades, los cuales se denominan respectivamente *política financiera*, *economía financiera*, *sociología financiera* y *administración o técnica financiera*. El aspecto jurídico, sin embargo, no es un

¹ Jarach, Dino, **Finanzas públicas y derecho tributario**, Bs. As., Abeledo-Perrot, 2003, 3º edición, p. 39.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

objeto propio del estudio de aquella ciencia, sino de las ciencias jurídicas, y más específicamente dentro de ellas, del denominado *derecho financiero*.

Debido a que la totalidad de la actividad financiera del Estado necesariamente debe desarrollarse conforme a reglas jurídicas, resulta que el contenido del derecho financiero es tan vasto y heterogéneo como aquella. Por lo tanto, la mayoría de los autores niegan la posibilidad de que pueda tratarse científicamente todo el contenido del derecho financiero. Sin embargo, una de las partes de esta rama del derecho puede ser sistematizada y sus normas son susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan una materia bien definida como es la relación jurídica tributaria, desde su origen hasta su finalización, y que por lo tanto se denomina *derecho tributario*.

- Fines públicos y necesidades públicas:

El Estado se concibe como una organización humana con determinados cometidos o fines, los cuales le son asignados por las fuerzas políticas existentes en un tiempo y lugar determinados. Estas funciones que le son asignadas al Estado se denominan *fines públicos*.

A partir de los fines del Estado surgen las llamadas *necesidades públicas*, es decir que éstas provienen de las funciones asumidas por la organización estatal, según las premisas establecidas por los órganos con función decisoria en un determinado contexto espacial y temporal. Esto significa que el concepto de necesidad pública no es preexistente a la existencia del aparato estatal, sino que nace y se desenvuelve a través del tiempo conjuntamente con el mismo.

Las necesidades públicas no adquieren tal carácter por su naturaleza, lo que sucede es que existen necesidades que a lo largo de la historia han sido sistemáticamente satisfechas por el Estado, y que por lo tanto son asumidas como públicas en la generalidad de los casos.

- Bienes y servicios públicos:

Con el propósito de cumplir con sus fines o cometidos el Estado deberá producir o hacer producir los bienes materiales o inmateriales necesarios para satisfacer las necesidades públicas. Tales bienes se denominan, por lo tanto, *bienes públicos*.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Cuando dichos bienes son de naturaleza inmaterial, hablamos preferentemente de *servicios públicos*.

Existen servicios que, al mismo tiempo de satisfacer una necesidad pública, benefician particularmente a aquellas personas que los demandan o que se ven obligadas a requerirlos por imperio de la ley, y que por lo tanto deben abonar la tasa o prestación pecuniaria exigida como contraprestación. En estos casos, el servicio público se conoce como divisible. (Ejemplo: los servicios prestados en nuestro país por el Registro de la Propiedad Automotor)

En otros casos el Estado presta servicios destinados a satisfacer necesidades públicas que no son susceptibles de demanda individual, es decir, que no son solicitadas particularmente por las personas que se verán beneficiadas por las prestaciones, y que por lo tanto se denominan servicios públicos indivisibles. (Ejemplo: la defensa exterior de un país)

- Gasto público:

El gasto público consiste en todas aquellas erogaciones que el Estado debe efectuar a los fines de adquirir los bienes necesarios para la prestación de los servicios públicos a los cuales se hacía referencia en el punto anterior.

Puede tratarse de bienes intermedios y factores de la producción que luego serán transformados, o bien el Estado puede adquirir directamente bienes en el mercado destinados a asumir la función de bienes públicos sin sufrir modificación alguna.

- Recursos públicos:

Constituyen recursos del Estado todos aquellos procedimientos mediante los cuales aquél logra el poder de compra necesario para efectuar los gastos propios de su actividad financiera. Los recursos también pueden ser definidos como *toda riqueza devengada a favor del Estado y acreditada como tal por su Tesorería*.²

Existe una variada gama de recursos, entre los cuales podemos nombrar a los beneficios de las empresas del Estado, los tributos en sus diferentes formas, la contratación de deuda pública, la emisión de moneda, entre otros.

² Martín, José María, **Derecho tributario argentino**, Bs. As., Ediciones Cima, 1981, p. 9.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Por lo general el rubro más importante para un Estado moderno está conformado por los recursos tributarios, concebidos éstos como aquellas detracciones de parte de la riqueza de los particulares que el Estado obtiene mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder de imperio, todo ello con la finalidad de promover el bienestar general.

- Clasificación de los recursos tributarios:

Históricamente se han reconocido en la doctrina principalmente tres clases de tributos, atendiendo a las distintas características y finalidades de cada una de ellas: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El *impuesto* es el tributo exigido a su favor por el Estado como medio de financiación de los llamados servicios públicos indivisibles, es decir que las sumas recaudadas a través del mismo por lo general no tienen una afectación específica. Es un tributo exigido por ley a aquellos sujetos respecto de los cuales se verifique el hecho imponible establecido expresamente por ella como revelador de capacidad contributiva, ya sea teniendo o no en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.

La *tasa*, en cambio, es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. En este caso, a diferencia del impuesto, dicho servicio se materializa a través de una serie de prestaciones que, no obstante servir al interés público, benefician particularmente a aquellas personas que las solicitan o que deben requerirlas por exigencias de la ley. Las tasas con que se cubren los gastos ocasionados por esos servicios públicos, deben por consiguiente exigirse a quienes efectiva o potencialmente los utilizan.

Finalmente las *contribuciones especiales* se constituyen en el medio de financiación de determinadas obras construidas por el Estado u otras entidades públicas, de las cuales (no obstante ser de demanda presunta o coactiva y satisfacer necesidades colectivas) derivan ventajas de índole patrimonial para determinado número de particulares, generalmente los dueños de los inmuebles que experimentarán un incremento de su valor como consecuencia de las mismas.

2. El derecho tributario

- Concepto:

Concebido el derecho financiero como aquella ciencia cuyo objeto de estudio está constituido por el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, tenemos que el derecho tributario debe ser ubicado como una de las partes de esa rama del derecho, cuyas normas están referidas a la imposición y recaudación de los tributos.

El objeto del derecho tributario, por lo tanto, se identifica con la relación jurídica que surge a partir de los recursos tributarios que les son exigidos coactivamente a los particulares por parte del Estado, en virtud de su competencia para crear y exigir contribuciones respecto de personas y/o bienes que se encuentran en su respectiva jurisdicción.

- Las subdivisiones del derecho tributario:

La relación jurídica tributaria comprende, además de la obligación principal en la cual el Estado se constituye en acreedor de los particulares, otro importante conjunto de obligaciones y deberes que podría clasificarse como secundario. Ello da origen a toda una serie de relaciones jurídicas entre ambas partes, las cuales reconocen diversa naturaleza.

El derecho tributario, por lo tanto, admite distintas subdivisiones, cada una de ellas con el objeto específico de regular a cada sector de dichas relaciones que reconozca la misma naturaleza.

- Derecho tributario constitucional:

Esta subdivisión se conforma con todos aquellos preceptos y normas provenientes de la Constitución que puedan estar referidos al fenómeno de la tributación.

En ella encontramos aspectos de tanta significación como el poder tributario, la distribución de las facultades impositivas entre la Nación y las provincias, así como también los principios o garantías constitucionales que constituyen los límites al ejercicio del poder fiscal por parte de los distintos poderes del Estado. Estos principios no pueden ser quebrantados pues de lo contrario privarían de validez a los actos que hayan sido

ejecutados sin tenerlos en cuenta. (Ej.: principio de legalidad, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad, etc.)

La política fiscal y la política económica del Estado no pueden desligarse del ordenamiento jurídico constitucional, razón por la cual sería erróneo suponer que la actividad financiera estatal puede anteponer principios y pautas de naturaleza económica sin tener en cuenta en forma prioritaria a la constitución.

- Derecho tributario material o sustantivo:

El derecho tributario sustantivo es el que regula la obligación tributaria propiamente dicha, que se entabla entre el Estado y los particulares como consecuencia de la aplicación de los recursos tributarios. Teniendo en cuenta que esta obligación debe necesariamente originarse, desarrollarse y extinguirse, en todos los casos, de acuerdo a preceptos legales, resulta evidente que sus normas reconocen como única fuente a la ley.

Esta circunstancia, junto con el hecho de poseer institutos con naturaleza jurídica propia y conceptos cuya significación es distinta a la que les asignan otras ramas del derecho, conducen a que esta subdivisión del derecho tributario sea la única que puede considerarse jurídicamente autónoma del resto de las ramas del derecho.

- Derecho tributario penal:

En nuestro derecho las normas que definen las infracciones fiscales y establecen las sanciones correspondientes no están previstas en el Código Penal, sino que están enunciadas en distintas leyes tributarias generales o especiales.

Además, debido a la organización federal con la que cuenta nuestro país, las legislaciones provinciales y municipales también contienen normas que definen las infracciones a sus propias instituciones y prevén las sanciones que correspondan.

Todo ese cuerpo de normas es el que conforma el denominado derecho tributario penal, el cual, según Jarach³, es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario.

³ Jarach, Dino, **ob. cit. en nota 1**, p. 404.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

- Derecho tributario administrativo o formal:

Esta rama del derecho tributario regula las facultades y atribuciones de la administración a la cual se ha encomendado la percepción y el control de los tributos, así como también los deberes de los administrados, entre ellos, el de presentar declaraciones juradas.

Su contenido está dado por todas las actividades de los órganos administrativos destinadas a lograr el cumplimiento del derecho sustantivo.

En las relaciones tributarias administrativas el sujeto activo es la Administración Pública, mientras que los sujetos pasivos son los contribuyentes y responsables, así como también puede haber otros terceros involucrados que no son parte de la obligación tributaria principal.

El derecho tributario administrativo es una parte del derecho administrativo, por lo tanto reconoce como fuente no sólo a las normas legales, sino también a los decretos reglamentarios y resoluciones dictadas por los órganos encargados de la recaudación de los ingresos públicos.

- Derecho tributario procesal:

Cuando hablamos de derecho procesal nos referimos al conjunto de normas que regulan todos aquellos procesos en los cuales se dirimen cuestiones litigiosas, ya sean éstas de índole civil, comercial, penal, laboral, tributaria, o de cualquier otra índole.

El derecho tributario procesal, por lo tanto, es una parte de aquél cuyos preceptos encauzan todos aquellos conflictos cuya naturaleza sea tributaria.

Esto es así porque ninguna cuestión que esté referida a las relaciones entre el Estado y los particulares puede sustraerse al control jurisdiccional del Poder Judicial.

3. Los principios superiores de la tributación

- Introducción:

Los denominados principios de la imposición están determinados por el derecho tributario constitucional, y tienen como objetivo actuar como verdaderos límites del poder de imperio del Estado en materia de recursos tributarios. Es decir, se asumen como

orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.

Esto se debe a que el propósito del régimen de contribuciones programado por nuestra Constitución Nacional es, además de la provisión de recursos al Estado, la satisfacción de las exigencias del bienestar general de la población y el desarrollo pleno de las fuerzas productivas.

Los destinatarios de estos principios constitucionales son los distintos poderes del Estado, resultando que ninguno de ellos (legislativo, ejecutivo y judicial) puede infringirlos pues ello acarrearía como consecuencia la invalidez de sus actos.

- Principio de legalidad:

Este principio, también denominado de "reserva de ley", emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, y afirma la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez; es decir, reconoce en la ley el único y exclusivo modo de manifestación del poder tributario del Estado (*nullum tributum sine lege*). Si ello no ocurriera, esa facultad estatal adquiriría el carácter de una mera acción de despojo.

En nuestro país el artículo 4º de la Constitución Nacional establece la forma en la cual se integra el Tesoro Nacional con el cual el Gobierno Federal 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, aunque en forma indirecta, que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o a las Legislaturas Provinciales, en su caso. El artículo 17, por su parte, dedica su texto a la consagración del principio de la inviolabilidad de la propiedad, y entre otras consecuencias inmediatas del mismo, establece en materia tributaria que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º de la Constitución.

Como apunta Bidart Campos⁴, el principio de legalidad traslada a materia tributaria la pauta del art. 19 de la constitución: nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda.

De un principio tan importante como lo es el de la legalidad se derivan los siguientes corolarios:

⁴ Bidart Campos, Germán, **Manual de la constitución reformada**. Bs. As., Ediar, 1998, Tomo II, p. 159.

➤ La atribución de la creación del impuesto o de las exenciones corresponde al Congreso Nacional, el cual es el titular del Poder Fiscal. Esto excluye la legalidad del impuesto creado por un gobierno de facto, aunque una vez dictada la ley que introduce o modifica un tributo, ésta rige por todo el tiempo que resta a dicho gobierno y también más allá de ese término, mientras el Congreso no resuelva derogarla.

➤ El Congreso Nacional debería también establecer en el texto legal todos los aspectos que definen el hecho imponible: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial. Sin embargo, existe una tendencia a la atenuación de este requisito, considerándose satisfecho el principio de legalidad cuando el Poder Legislativo define los elementos fundamentales del gravamen y delega en el Poder Ejecutivo complementar la ley en aspectos secundarios, siempre que se mantenga el espíritu de las normas dictadas por el Congreso. Esta facultad del Poder Ejecutivo está prevista por la Constitución Nacional en el artículo 99 inc. 2, el cual establece que el Presidente de la Nación “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”. Sin perjuicio de ellos la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo está prohibida por el artículo 76 de la misma norma legal, salvo en lo referente a materias determinadas de administración o de emergencia pública, debiendo fijarse un plazo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación establecidas por el Congreso.

➤ Otra derivación de este principio es la inconstitucionalidad de la retroactividad del impuesto y de las exenciones, lo cual es una consecuencia lógica concordante con el propósito fundamental de la legalidad, cual es el de garantizar a los administrados un ambiente de adecuada seguridad jurídica que les permita desarrollar libremente su actividad económica.

➤ En cuanto a las normas tributarias, las mismas deben ser interpretadas en forma literal y no por medio de la integración analógica. Esto significa que cuando la ley establece la aplicación de un impuesto sobre determinado hecho imponible, la verificación de otros hechos similares no gravados especialmente no puede generar similares obligaciones impositivas, puesto que no puede presumirse que la ley los hubiera sometido a dicho tratamiento.

➤ El principio de legalidad también implica la imposibilidad de que el legislador conceda a la administración o a la justicia facultades discrecionales en materia impositiva, pues de lo contrario se estarían violando preceptos constitucionales.

➤ Por último, las obligaciones impositivas establecidas por normas legales no pueden ser derogadas por acuerdo de partes, tanto entre el Fisco y el contribuyente como entre particulares, uno de los cuales se haga cargo del impuesto del otro. Es decir que estos acuerdos entre los administrados no pueden ser opuestos al Fisco, sin perjuicio de su validez entre ellos.

- Principio de igualdad:

Este principio ha sido interpretado como un verdadero límite al ejercicio del poder fiscal por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución Nacional, tiene la facultad de invalidar la ley que lo infrinja.

El principio de igualdad está consagrado y establecido en nuestra Constitución Nacional a través de su artículo 16, el cual dispone que la igualdad “es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Esta declaración de igualdad que hace nuestra Carta Magna no admite una interpretación literal, es decir, no se trata de una regla de igualdad aritmética conforme a la cual todos los contribuyentes deberían pagar exactamente la misma cantidad en concepto de tributos. Por el contrario, la aplicación de una igualdad numérica materia impositiva, sin considerar la diversidad de condiciones y circunstancias que pueden presentar las personas, daría lugar a la mayor de las injusticias.

Por ello la doctrina y la jurisprudencia han interpretado con acierto que lo que estatuye aquel precepto constitucional es la obligación del legislador de igualar a los contribuyentes afectados por un tributo dentro de la categoría o clasificación razonable que corresponda, evitando distinciones arbitrarias, excepciones o privilegios, o el beneficio de un sector de la población en detrimento de otro.

En suma, no se trata de una igualdad absoluta sino relativa, la cual se alcanza, según el criterio de nuestra Corte Suprema, cuando se otorga igual tratamiento a igualdad de capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza.

- Principio de equidad:

El principio de equidad se halla expresado en nuestra Constitución Nacional incidentalmente en el artículo 4º, como condición que deberán cumplir las contribuciones fijadas por el Congreso General, las cuales pasarán a formar parte del Tesoro Nacional.

Este principio ha sufrido una importante evolución jurisprudencial, debido a que en un principio la Corte Suprema sostuvo que la equidad no era materia de contralor judicial, es decir, la necesidad del recurso y la magnitud del gravamen eran de exclusivo dominio del legislador.

En fallos más recientes, la Corte parece identificar el principio de equidad con el de no confiscatoriedad, es decir, que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual.

- Principio de proporcionalidad:

Este principio también se halla expresado en la Constitución en el artículo 4º, juntamente con el principio de equidad (“... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”), y en el artículo 75 inc. 2, el cual establece como atribución del Congreso la de imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”.

Nuestra Corte Suprema ha interpretado que la proporcionalidad dispuesta por la norma constitucional no está referida exclusivamente a la cantidad de habitantes, sino que, concordantemente con las disposiciones del artículo 16 (igualdad) y 75 inc. 2, debe entenderse en función a la capacidad económica proporcional de los habitantes.

De esta forma, el principio de proporcionalidad ha quedado equiparado al principio de igualdad que ya fue explicado anteriormente.

- Principio de no confiscatoriedad:

El principio de no confiscatoriedad de los tributos está consagrado por el artículo 17 de nuestra Carta Nacional, el cual establece la garantía del derecho de la propiedad. En el mismo la Constitución, en medio de un conjunto de principios relativos a la inviolabilidad del derecho de propiedad, dice que sólo el Congreso impone las contribuciones expresadas en el artículo 4º.

Es decir, con respecto a los impuestos, no se dice que no puedan ser confiscatorios, sólo se afirma que el Congreso es el encargado de establecerlos. La consecuencia lógica que debería extraerse de esta disposición es, según lo expresa Jarach⁵, la siguiente: que los constituyentes han querido, en materia impositiva, salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. O sea que lo que la Constitución expresa es que el derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso.

Sin embargo la Corte Suprema, en una larga serie de fallos, ha ido elaborando una doctrina totalmente distinta, en la que la garantía del derecho de propiedad deja de ser meramente formal para convertirse en sustancial. Dicha doctrina se funda en el principio de que los impuestos no pueden ser confiscatorios, no sólo en el sentido que se respete la garantía formal de la legalidad, sino que no se quite al derecho de propiedad su contenido. En efecto, según la doctrina de la Corte, el carácter confiscatorio de un tributo, y su incompatibilidad por tal motivo con la garantía constitucional del derecho de propiedad, resulta de la prueba de la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, configurándose en ese caso una confiscación inconstitucional.

El derecho judicial (jurisprudencia) ha elaborado una pauta general en orden a la confiscatoriedad, reputándose inconstitucional el tributo que excede el treinta y tres por ciento de la base imponible por lesión al derecho de propiedad.

4. La división de poderes en la Constitución Nacional

- La tríada de poderes:

En vista de que las normas que imponen tributos sólo pueden tener origen en la sanción de una ley, veremos que la Constitución Nacional asigna la facultad de su creación a uno solo de los tres poderes en los cuales se encuentra dividido el Estado Argentino.

Ello se debe a que nuestra Carta Magna ha adoptado el sistema clásico de la llamada *división de poderes*, consistente en el reparto de órganos y atribuciones entre la trilogía compuesta por el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial. La finalidad básica de esta estructura está dada por la necesidad de evitar la concentración

⁵ Jarach, Dino, **ob. cit. en nota 1**, p. 325.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

del poder, que puede degenerar en autoritarismo o tiranía, y por el resguardo de la libertad y los derechos de las personas.

Si bien la reforma de 1994 ha introducido modificaciones importantes en el diagrama constitucional de la división de poderes, existen ciertas pautas básicas que permanecen inalterables:

- a) la *independencia* de cada uno de los poderes con respecto a los demás;
- b) la *limitación de las atribuciones* de cada uno de ellos, dada por: la esfera propia de competencia adjudicada; la esfera de competencias ajena; los derechos de los habitantes; y la interpretación armónica y coherente que debe hacerse de la constitución, tanto en su parte dogmática (o de declaraciones, derechos y garantías) como en su parte orgánica (o de estructuración del poder del Estado); y
- c) el *control de constitucionalidad* a cargo de los jueces, no en un sentido de superioridad por sobre los otros dos poderes, sino como garantía de la defensa de la constitución cada vez que una disposición de la misma pueda verse transgredida.

Como resultado de la *tríada de poderes* establecida por nuestra constitución, "Congreso – Poder Ejecutivo – Poder Judicial", se anexa a cada uno de los respectivos órganos su propia función, que por consiguiente también se triplica: función *legislativa*, función *administrativa*, y *administración de justicia* o *jurisdicción*.

La *zona de reserva* de cada poder se compone por un margen de competencias peculiares y exclusivas que no pueden ser interferidas por los demás; tenemos así una zona de reserva de la *ley* (o del congreso); una zona de reserva de la *administración* (o del ejecutivo); y una zona de reserva de la *justicia* (o de los jueces)

Es decir que cuando la constitución señala a qué órgano asigna determinada función o atribución, implícitamente quiere decir que la misma no puede, como principio, ser ejercida por otro órgano (por ejemplo al señalar quien es el encargado de dictar las leyes está indicando el mismo tiempo quien *no* debe dictarlas)

Este reparto de competencias nos lleva al planteo de si es válido que un órgano transfiera *motu proprio* a otro alguna de sus atribuciones. Es lo que se denomina *delegación de competencias*, facultades o poderes, tal como ocurrió con la derogada ley 25.414/01 o "ley de superpoderes", a través de la cual el congreso delegó en el Poder

Ejecutivo Nacional el ejercicio de facultades en materia impositiva, entre ellas, la de crear y eliminar exenciones (tema que es motivo de análisis del presente trabajo)

La doctrina distingue al respecto entre dos clases de delegación, denominándose “propia” aquella en la que una autoridad investida de un poder determinado transfiere el ejercicio del mismo a otra autoridad o persona determinada. Esta forma de delegación, a falta de una norma constitucional que la habilite, es violatoria de la constitución.

La “delegación impropia”, en cambio, y como veremos más detalladamente al tratar los productos que elabora el Poder Ejecutivo, se produce en aquellos casos en los cuales la ley brinda un marco genérico y elástico para la materia de que se trate, y deriva en el ejecutivo la pormenorización reglamentaria de esos aspectos que sólo han recibido un tratamiento general.

- Los productos del Poder Legislativo:

En nuestro país el Congreso desempeña varias tareas: sanciona leyes, formula declaraciones y resoluciones, controla, etc. La denominación de “Poder Legislativo” que la constitución le asigna deriva precisamente del importante, aunque no exclusivo, papel que éste cumple en el proceso de elaboración de las leyes (*función legisferante*)

La ley puede ser definida, materialmente hablando, como *toda norma obligatoria general*. En ese sentido, también realizan *leyes* otros órganos del Estado: el presidente, al reglamentar una ley, dictar un decreto de necesidad y urgencia o un decreto con contenido de ley, por delegación del congreso; la Corte Suprema de Justicia, al regular por acordada determinados aspectos internos o de procedimiento; una municipalidad, al dictar una ordenanza; etc.

Formalmente, las leyes de la Nación, en sentido preciso, *sólo las pronuncia el congreso*; las mismas pueden tener contenido general o particular, y deben versar sobre los temas conferidos por la constitución al Poder Legislativo (generalmente enunciados en el artículo 75, referido a las atribuciones del congreso, aunque también los encontramos en otras partes del articulado de la Carta Magna)

El *proceso legisferante* se divide generalmente en cuatro etapas: a) iniciativa, b) sanción, c) promulgación (con publicación) y d) entrada en vigencia.

En cuanto a la *iniciativa*, “las leyes pueden tener principio en cualquiera de las Cámaras del Congreso, por proyectos presentados por sus miembros o por el Poder Ejecutivo, salvo las excepciones que establece esta Constitución” (art. 77)

Objeto del Impuesto a las Ganancias

La iniciativa de las leyes sobre contribuciones, que son las que prioritariamente nos interesan a los efectos del presente trabajo, corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados (art. 52) En rigor de verdad, no es la Cámara quien tiene la iniciativa en dicha materia, sino el Presidente de la Nación o un diputado en particular. Lo que en realidad significa es que *el tratamiento* del proyecto de ley debe comenzar en la Cámara baja. Las leyes sobre contribuciones involucran tanto a las que crean como a las que exceptúan o extinguen tributos.

Ambas cámaras del congreso, el Senado y la Cámara de Diputados, consideran por separado cada proyecto de ley, y cuando ambas lo aprueban se dice que el mismo cuenta ya con *sanción*, a tenor de lo dispuesto por el artículo 84 de la Constitución Nacional: "En la sanción de las leyes se usará de esta fórmula: El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina, reunidos en Congreso, ... decretan o sancionan con fuerza de ley".

Ya en el ámbito del Poder Ejecutivo, la aprobación del proyecto de ley se expresa cuando el presidente emite el decreto de *promulgación* (art. 99 inc. 3) El objeto es constatar la autenticidad del texto legal, comprobar su correcta tramitación y ordenar que se efectivice.

La *publicación* es el acto de comunicación de la ley al pueblo. Tradicionalmente era entendida como parte de la promulgación; sin embargo, la reforma de 1994 las separó en los siguientes términos, al decir que el Presidente de la Nación "participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar" (art. 99 inc. 3) La publicación se realiza en el Boletín Oficial, aunque la ley respectiva puede disponer otros medios de difusión.

Finalmente, la *entrada en vigencia* de una ley es variable: la misma puede disponerlo en forma expresa; de no ser así el Código Civil establece que las leyes serán obligatorias a partir de los ocho días siguientes al de su publicación oficial (art. 2 C. C.)

También existen otros actos que son propios del Congreso, y que se pronuncian por vías distintas a la ley:

En primer lugar tenemos las *resoluciones*, las cuales son definidas por el reglamento de la Cámara de Diputados como aquellas que tratan sobre "el rechazo de solicitudes particulares, la adopción de medidas relativas a la composición u organización interna de la Cámara, y en general toda disposición de carácter imperativo que pueda adoptar el cuerpo por sí o juntamente con el Senado" (art. 117)

El reglamento del Senado, en forma más escueta, califica de resoluciones sólo a aquellas que importan una decisión particular de la sala (art. 127)

Objeto del Impuesto a las Ganancias

En realidad gran parte de las resoluciones consisten en pedidos de informes al Poder Ejecutivo, sea a él directamente o a una de sus dependencias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, etc. Pero también existen resoluciones que adhieren a actos conmemorativos, hacen o no lugar al pedido de juicio político de magistrados, organizan foros, instituyen premios, etc.

Las *declaraciones*, por su parte, se refieren a expresiones del cuerpo sobre cualquier asunto de carácter público o privado, o sobre manifestar su voluntad de practicar algún acto en tiempo determinado, o de adoptar reglas generales referentes a sus procedimientos (art. 118 del reglamento de la Cámara de Diputados) Para el Senado tienen por meta "reafirmar las atribuciones constitucionales" de dicha cámara, o expresar una opinión suya (art. 129 del reglamento del Senado)

Por ejemplo, existen declaraciones que expresan el agrado o desagrado con respecto a ciertas medidas adoptadas por el Poder Ejecutivo, o con respecto a declaraciones de un ministro del mismo poder. En realidad, en la praxis parlamentaria no existe muchas veces una diferenciación intrínseca entre el contenido de una declaración y el de una resolución.

Las *comunicaciones*, como su nombre lo indica, están dirigidas a "contestar, recomendar o pedir algo, o a expresar un deseo o aspiración de la Cámara".

Los *decretos*, tienen por fin "originar una decisión especial de carácter administrativo" (art. 126 del reglamento del Senado), como por ejemplo, la citación de los miembros de una cámara para un asunto determinado.

Las *sentencias*, finalmente, se dictan en el trámite de juicio político previsto por la Constitución Nacional, en el cual el Congreso cumple funciones jurisdiccionales. En el mismo la Cámara de Diputados actúa como fiscal, *acusando* al o los involucrados ante el Senado (art. 53 C. N.), mientras que este último, constituido en Tribunal, dicta un *fallo* definitivo (art. 60 C. N.) En el caso de resultar condenatoria, la sentencia tiene el efecto de destituir al acusado, y aun de inhabilitarlo para ejercer cargos públicos en el ámbito de la Nación.

- Los productos del Poder Ejecutivo:

La decisión presidencial de manifiesta jurídicamente por medio de *decretos*, no obstante que la Constitución Nacional en su artículo 99, referido a las atribuciones del

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Presidente de la Nación, expresa que éste "... expide las *instrucciones y reglamentos* que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación..." (inciso 2)

En el derecho argentino se conocen cuatro clases principales de decretos del Poder Ejecutivo, los cuales pasamos a detallar:

Los *decretos de ejecución o reglamentarios* son los que dan nombre al Poder Ejecutivo en su carácter de órgano estatal encargado de instrumentar y efectivizar las leyes. Así, el artículo 99, inciso 2, de la constitución, establece entre las competencias del Presidente de la Nación la de expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes, *cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias*. El decreto reglamentario está jerárquicamente subordinado a la ley; es decir, en él aparece nítidamente la subordinación de la administración a la legislación.

Conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema, las normas reglamentarias completan la ley regulando los detalles indispensables para asegurar su cumplimiento, y también los fines que se propuso el legislador. Por lo tanto, las mismas son tan obligatorias para los habitantes como si sus disposiciones se encontraran insertas en la propia ley (siempre que se mantengan dentro de las limitaciones del artículo 99 inciso 2 de la constitución), y se consideran como parte integrante de la ley que complementan.

El texto legal puede ser modificado por el decreto en cuanto a sus modalidades de expresión, siempre que no afecte su sustancia; es decir, siempre que se mantengan su espíritu y sus fines.

Cuando el decreto reglamentario excede el ámbito de la interpretación posible u opinable de la ley, o cuando legisla en asuntos que son de exclusiva competencia del Congreso (por ejemplo, estableciendo sanciones no programadas por la ley), el Poder Ejecutivo incurre en un *exceso reglamentario*, el cual, a tenor de lo dispuesto por el mencionado artículo 99, es siempre contrario a la constitución (*inconstitucional*)

En el derecho constitucional argentino se ha elaborado la expresión "delegación impropia" para aquellos supuestos en los cuales el Congreso dicta una ley en la que traza el lineamiento de su política legislativa en la materia que regula, y deriva en el Poder Ejecutivo la pormenorización de aquellos aspectos que en dicha ley han recibido sólo un tratamiento general. Por ello en rigor de verdad no se trataría de una delegación legislativa, sino de una ampliación de la facultad reglamentaria que es propia de la administración con respecto a las leyes.

Los *decretos autónomos* o *independientes* son reglamentos sobre materias no reguladas por ley, y reservadas a la administración. Se fundaron en el antiguo artículo 86, inciso 1, de la Constitución Nacional, es decir, en las competencias del Presidente de la Nación como encargado de "la administración general del país". Esta explicación tiene ahora menos fundamento, ya que luego de la reforma constitucional de 1994 el artículo 100, inciso 1, establece que quien ejerce la administración general es el jefe del gabinete de ministros; mientras que el inciso 2 del mismo artículo le asigna la competencia de expedir los actos y reglamentos que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades. Por lo tanto, hay doctrina que a la facultad de emanar reglamentos autónomos la estima compartida entre el presidente y el jefe de gabinete⁶. Sin embargo, cabe aclarar que en la práctica el presidente continúa emitiendo sin dificultades decretos autónomos, con igual autoridad que antes de la reforma.

Como ejemplo de este tipo de decretos, podemos mencionar los concernientes a la organización administrativa del Poder Ejecutivo, y a la regulación de los recursos administrativos.

La diferencia entre los decretos autónomos y los reglamentarios y ejecutivos se halla en que los primeros pueden existir a falta de ley previa; y en que aun existiendo la misma, pueden abordar aspectos no tratados por ella.

El *decreto delegado*, a diferencia de los anteriores, se dicta en virtud de una habilitación conferida, ley mediante, por el Poder Legislativo. En estos casos el Poder Ejecutivo *legisla*, y no meramente *reglamenta*, y lo hace por expresa indicación del Congreso. La delegación legislativa permitida sólo puede ser efectuada a favor del presidente; es decir, no corresponde al jefe de gabinete de ministros, no a los ministros, ni a organismos administrativos.

Este tipo de delegación, denominada por la doctrina, como ya lo vimos, *delegación propia*, desde el punto de vista de la Constitución formal de 1853 – 1860 es inconstitucional. Más adelante, sin embargo, examinaremos las implicancias de la reforma de 1994 en lo que respecta a este punto. Como bien lo indica Sagüés⁷ violenta uno de los principios del derecho constitucional, denominado *de distribución o de corrección funcional*: si la constitución imputa una tarea a un órgano del poder, él debe asumirla, y no cederla o transferirla a otro; salvo que la misma constitución permita esa delegación, o

⁶ Bidart Campos, Germán, *ob. cit. en nota 4*, Tomo III, p. 247.

⁷ Sagüés, Nestor Pedro, *Elementos de derecho constitucional*, Bs. As., Editorial Astrea, 2003, Tomo I, p. 602.

que ésta, por vía del derecho constitucional consuetudinario, se haya impuesto pese a lo que diga la constitución oficial.

Ésta última era la situación imperante antes de la reforma de 1994, en cuanto existía una regla de derecho consuetudinario constitucional que había adosado al antiguo artículo 67, referido a las atribuciones del congreso, la de delegar en el presidente roles legislativos; y al anterior artículo 86, inciso 2 (actual 99 inciso 2) la facultad presidencial de dictar decretos en materia de legislación (siempre que versaran sobre asuntos determinados, no importaran cesión perpetua, y fueran dictados cumpliendo ciertas directrices establecidas por el congreso) La regla no era clara en cuanto a los topes de la delegación, debiendo intervenir en muchos casos la Corte Suprema, la cual en varias sentencias consintió delegaciones en sentido amplio.

Los *decretos de necesidad y urgencia*, también llamados *decretos – leyes*, son dictados por el Poder Ejecutivo sobre temas que la constitución reserva al congreso, sin previa autorización o delegación del mismo.

Pueden abordar materias diversas, y habitualmente han sido dictados invocando la excepcionabilidad de la medida adoptada y la urgencia o impostergabilidad de la misma.

Antes de la reforma de 1994 existían opiniones encontradas en la doctrina acerca de la constitucionalidad de estos decretos. Parte de los autores los admitían por entender que el Poder Ejecutivo tiene ciertas facultades implícitas para emitirlos, y otros los justificaban en la medida que existiera una necesidad inevitable y la imposibilidad de convocar normalmente al congreso. Otros autores, como Bidart Campos, los juzgaban siempre opuestos a la constitución.

Sagüés, por su parte, consideraba que no eran constitucionales, atento al principio de corrección funcional explicado en el apartado anterior, dado que la constitución no encomienda al Poder Ejecutivo las funciones que deja en manos del congreso.

- Implicancias de la reforma de 1994:

La constitución reformada ha incluido con respecto al tema que estamos tratando, ciertas prohibiciones antes inexistentes, pero ha añadido también las respectivas *excepciones*.

Las prohibiciones a las que aludíamos están referidas a:

- *la delegación legislativa* a favor del Poder Ejecutivo (art. 76 C. N.); y

Objeto del Impuesto a las Ganancias

- *la emisión por el ejecutivo de disposiciones de carácter legislativo (art. 99 inc. 3 párrafo 2º C. N.)*

Con respecto a los decretos delegados, la reforma los normó explícitamente excluyéndolos, como decíamos, a través del artículo 76, y permitiéndolos por otro lado en términos bastante amplios. En efecto, el mencionado artículo dispone que se prohíbe la delegación legislativa en el 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".

Es decir que en materia administrativa los decretos delegados no pueden abarcar *toda* la potestad del congreso, sino solamente "determinados" aspectos de la misma, con lo cual no se esclarece si es la ley la que debe señalar cuáles son esas materias determinadas o si, en cambio, lo que se ha querido puntualizar es que no se permite la delegación "global" en materia administrativa, siendo que cada aspecto que se delega exige una ley específica que la pormenore.

También es materia delegable lo referente a asuntos "de emergencia pública", expresión muy amplia y poco clara, que se refiere en realidad a la índole del problema (estado de emergencia) En consecuencia, parecería que la delegación legislativa está permitida por la constitución en cualquier ámbito, siempre que se de la situación de emergencia pública referida. Sin embargo, parte de la doctrina entiende que si el presidente no está habilitado para emitir decretos de necesidad y urgencia en materia penal, *tributaria*, electoral o del régimen de partidos políticos (art. 99 inc. 2), tampoco debería estarlo para dictar decretos delegados en dichas materias. A la luz de esta teoría el decreto delegado 493/01, dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en virtud de las facultades en materia impositiva que le delegó la ley 25.414, sería inconstitucional.

Con respecto al plazo, el artículo 76 dispone que el congreso debe fijar un término para el ejercicio de la legislación delegada. Añade que la caducidad del mismo "no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa". Esto debe entenderse en el sentido de que el vencimiento del término de delegación no quita, en principio, validez a los actos consumados bajo el período de duración de la misma.

En lo que a los decretos de necesidad y urgencia se refiere, el actual inciso 3 del artículo 99 establece en sus párrafos tercero y cuarto lo siguiente:

“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 penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso.”

Es decir que el inciso constitucional ajusta este tipo de decretos a determinados requisitos, demandándose para ello la concurrencia de varios presupuestos de hecho: razones de necesidad y urgencia, que a su vez configuren circunstancias excepcionales imposibilitantes de seguir los trámites ordinarios previstos para la sanción de las leyes. En consecuencia todo decreto que no cumpliera con alguna de estas hipótesis podría reputarse como contrario a la constitución.

Como surge del párrafo transcrito los decretos de necesidad y urgencia le están vedados al Poder Ejecutivo en cuanto se refieran a materia penal, tributaria, electoral o del régimen de partidos políticos, aun cuando concurrieran las circunstancias fácticas detalladas en el párrafo anterior.

- Atenuación del *presidencialismo* en la reforma de 1994:

Las nuevas normas producto de la reforma en cuestión han cambiado, por lo menos en parte, el sistema presidencial constitucional.

Hasta esa fecha, el Poder Ejecutivo presentaba un perfil reforzado, mientras que las disposiciones introducidas apuntan a moderar al presidencialismo, buscando acotar de alguna manera el poder investido por dicho órgano.

La atenuación a la que hacemos referencia se manifiesta en la Constitución Nacional en los siguientes aspectos:

- Dos *prohibiciones* enfáticamente expresas, seguidas de sus respectivas excepciones, a las cuales ya nos hemos referido: la que impide al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, salvo cuando se trate

reglamento interior y nombrará a sus empleados”. Son materia de regulación del mismo los días laborales; el control de asistencias; las licencias; el régimen de designación y promoción de los funcionarios y empleados; las reuniones de la Corte; el registro de profesionales para actuar ante el Poder Judicial como peritos; etc.

5. El Impuesto a las Ganancias: evolución y características

- Formas antiguas y modernas de imposición a la renta:

El impuesto a la renta (actualmente en la Argentina denominado *impuesto a las ganancias* y hasta 1973 *impuesto a los réditos*) es un tributo que, desde hace varias décadas, ocupa un lugar preponderante en la mayor parte de los sistemas impositivos de los estados modernos, aplicándose en la mayoría de ellos como impuesto en el ámbito nacional.

Las denominaciones de este tributo pueden variar (impuesto sobre las *utilidades*, a los *beneficios*, sobre los *ingresos netos*, etc.), así como también sus aspectos técnicos y estructurales pueden presentar matices en la aplicación práctica; sin embargo, existen características bien definidas que lo distinguen con precisión de otros gravámenes.

La característica principal y netamente diferencial del mismo está dada por la gravabilidad de los beneficios, producidos o rentas “como tales”, es decir, en forma independiente de los capitales o fuentes que los generen, considerando que con ello se obtiene una medida ideal de la capacidad contributiva de sus beneficiarios, permitiendo aplicar en forma adecuada el *principio de equidad* en la imposición.

Otra característica definitoria del gravamen es que el concepto de renta adoptado por el mismo se refiere a un beneficio *neto*, esto es, se permite la deducción de los costos y gastos necesarios para la obtención del mismo. Ello lo diferencia de otros impuestos que alcanzan simples ingresos o entradas, o sea, el beneficio *bruto*, como ocurre en nuestro país con el Impuesto a los Ingresos Brutos (aplicado a nivel provincial)

Por último, las exenciones o deducciones personales (mínimo no imponible y cargas de familia), así como la progresividad de las tasas, son también notas salientes que caracterizan universalmente el gravamen, y que concurren a clasificarlo como un impuesto de tipo personal (por oposición a los impuestos de tipo real)

En cuanto a la evolución histórica sufrida por este tributo, el antecedente más lejano en el tiempo de un impuesto sobre la renta podemos encontrarlo en los tributos locales a la propiedad aplicados en diversas comunas europeas durante la Edad Media. Los mismos se fijaban teniendo en cuenta principalmente el producido de los inmuebles, aunque luego fueron eliminándose los elementos personales, evolucionando así hacia un impuesto a la propiedad inmobiliaria tal como lo conocemos en la actualidad.

Las incipientes formas del impuesto a las que hacíamos referencia fueron de carácter local. Como impuesto general o del Estado central, encontramos precedentes importantes en la *talla*, tributo de uso general en Europa durante la Edad Media, consistente en un impuesto directo dividido en dos partes: la *talla real* y la *talla personal*. También en la *dixième* francesa, decretada en 1710 por Luis XV, y consistente en un impuesto del diez por ciento sobre todas las rentas del reino francés, convertido más tarde en un impuesto del cinco por ciento o *vingtième*. En estos impuestos aparece ya la clasificación de la renta según su naturaleza, a saber: de la propiedad inmobiliaria, de los salarios, de los valores mobiliarios y del comercio.

En el siglo XVIII, Francia fue lentamente superada por Inglaterra, donde en enero de 1798 se establece un impuesto que puede ser considerado como el precursor inmediato del impuesto a las rentas moderno, concebido como un impuesto general sobre las personas que poseyeran fortuna. El mismo clasificaba a los contribuyentes en tres clases, de acuerdo con las riquezas que poseyeran, y para cada una establecía escalas de impuesto, apareciendo la idea de progresividad. Se incorporaron las reducciones de impuesto en atención al número de miembros de la familia (deducciones personales) y también se autorizó la deducción de las primas por seguro de vida.

La moderna evolución del gravamen sobre la renta ha ido orientándolo hacia la aplicación sobre el monto global de las rentas a través de tasas progresivas, dándole pues un carácter eminentemente personal.

Ya en este siglo, y a partir de la década de 1990 se producen cambios en los sistemas fiscales como consecuencia del fenómeno conocido como globalización de las economías, el cual ha tenido también su influencia en la estructura de los impuestos a la renta en los diferentes países. El gran desarrollo de la informática ha facilitado enormemente las comunicaciones y el movimiento internacional de capitales, desdibujando las fronteras de los países moviéndolos, en un mundo cada vez más integrado, a mejorar la eficiencia y competitividad para poder mantener sus niveles de vida y desarrollo.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

En nuestro país, por ejemplo, se introdujo en 1992 el principio conocido como de "renta mundial" a los fines de la aplicación del impuesto a las ganancias, según el cual los sujetos residentes en la República Argentina deberán tributar sobre la totalidad de sus rentas, ya sean éstas obtenidas en el país o en el exterior. En cuanto a los sujetos no residentes en el país, los mismos han de tributar exclusivamente por sus rentas de fuente argentina.

- Evolución en la República Argentina:

El primer proyecto relativo a la creación de una imposición a la renta en nuestro país data del año 1918. El mismo fue elaborado por el Poder Ejecutivo y sometido a consideración del Congreso Nacional en agosto de ese mismo año; sin embargo su aprobación nunca llegó a concretarse. Idéntica suerte corrieron las reiteradas iniciativas presentadas por el mismo poder en los años 1919, 1920, 1922 y 1924; así como también el proyecto presentado en 1928 por un miembro de la Cámara de Diputados.

Finalmente el *impuesto a los réditos* (tal como se lo denominó en un principio) comenzó a regir en la República Argentina en enero de 1932, encontrándose el país regido por un gobierno de facto y atravesando una difícil situación financiera. Fue implantado a través de un decreto ley, y ratificado luego con modificaciones por el Congreso Nacional en junio de ese mismo año, a través de la ley 11.682. La principal reforma introducida con respecto al primitivo decreto ley consistió en la eliminación del impuesto cedular (dividido en categorías), pasando a convertir al impuesto en un gravamen global sobre el conjunto de las rentas, estructurado con alícuota progresiva. Desde que fuera sancionada y hasta el 31 de diciembre de 1973, dicha ley constituyó el cuerpo básico de legislación del impuesto a los réditos; durante ese lapso fue modificada en numerosas oportunidades.

A partir del 1º de enero de 1974 entró en vigor la ley 20.628, denominada de *impuesto a las ganancias*, reemplazando a la 11.682. Adoptó esa denominación debido a que en un principio abarcaba toda clase de enriquecimiento, tanto periódico como eventual; es decir, comprendía tanto normas del anterior impuesto a los réditos como del impuesto a las ganancias eventuales que se venía aplicando en el país. Más tarde, en 1976, la ley 21.286 excluyó de su ámbito de imposición a las ganancias eventuales o de capital; sin embargo, se mantuvo la denominación de impuesto a las ganancias, para lo que en realidad es un impuesto a la renta o los réditos.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

El impuesto a la renta nació con el carácter de impuesto de emergencia y con un término de duración de tres años, concordantemente con las disposiciones del entonces artículo 67 inciso 2 de la Constitución Nacional (actualmente artículo 75 inciso 2 luego de la reforma de 1994) El mismo establece que corresponde al Congreso, entre otras facultades, imponer contribuciones directas, *por tiempo determinado*, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

Las mismas razones conducen a que, hasta la actualidad, el impuesto a las ganancias se haya mantenido en vigencia a través de sucesivas prórrogas establecidas cada una de ellas por un término fijo de duración.

En la actualidad la imposición a la renta en la República Argentina se rige aun por la ley 20.628, sobre la base de su texto ordenado en 1997 (lo aprobó el decreto 649/97), también modificado en varias oportunidades, siendo su vigencia prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2009 por la ley 26.072 (publicada en el boletín oficial el 10/01/2006)

- Características generales del impuesto:

- ¿Directo o indirecto?:

Probablemente la clasificación de los impuestos que históricamente ha adquirido mayor importancia es aquella que los distingue en directos e indirectos.

Se consideran impuestos directos a aquellos que son soportados efectivamente por los contribuyentes que son designados como tales por la ley, es decir, que no son trasladados a otros sujetos.

Los impuestos indirectos, en cambio, son susceptibles de ser trasladados a sujetos distintos del contribuyente *de iure* (de derecho) Es así que en estos casos surge la figura del contribuyente *de facto* (de hecho), o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto correspondiente.

El impuesto a las ganancias ha sido considerado desde sus orígenes como típicamente directo, es decir que recae de manera definitiva en el contribuyente designado por la ley. Este concepto, sin embargo, no deja de ser controvertido en la actualidad, ya que se distingue el caso del impuesto personal del impuesto que recae sobre las sociedades de capital.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Es así que existe consenso en términos generales en considerar al impuesto individual a la renta o impuesto sobre la renta personal como de carácter directo, es decir, que no puede ser trasladado o repercutido, aun cuando existan circunstancias excepcionales en las cuales puede producirse la repercusión a corto plazo.

En cuanto al impuesto a la renta de las sociedades de capital, en la actualidad prevalece en el mercado una fuerte tendencia a la traslación a través de los precios de los bienes y servicios que constituyen el objeto de las sociedades obligadas a su pago. De todos modos, no hay que desconocer que no existe prueba definitiva de que el impuesto sea trasladado por completo o en una parte sustancial.

➤ ¿Real o personal?:

El criterio adoptado por la doctrina para esta distinción consiste en clasificar a los impuestos como personales cuando los mismos buscan determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, teniendo en cuenta las circunstancias económicas personales del contribuyente, como por ejemplo el conjunto de réditos de la persona, y las deducciones por cargas de familia.

Por el contrario se clasifican como reales aquellos impuestos cuyos hechos imponibles consisten en manifestaciones objetivas de riqueza, y que prescinden para la determinación de su cuantía de las situaciones personales del contribuyente.

El impuesto a las ganancias para las personas físicas se caracteriza por ser típicamente un gravamen de tipo personal. Este hecho está ratificado por la consideración de circunstancias personales tales como estado civil y cantidad de hijos, la aplicación de escalas a los fines de la determinación del impuesto dependiendo del conjunto de ganancias netas del contribuyente, así como de la admisión de ciertas deducciones inherentes a la persona como los gastos de sepelio y las contribuciones o descuentos previsionales.

➤ ¿Progresivo o regresivo?:

Se denominan progresivos a los impuestos que aplican una alícuota creciente sobre el monto imponible, y regresivos, por el contrario, a aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

El impuesto a la renta de las personas físicas se aplica universalmente a través de alícuotas progresivas, generalmente utilizando el sistema de progresividad por escalas, tal como el que se utiliza en nuestro país para la determinación del impuesto a las ganancias.

En nuestro país el artículo 90 de la ley 20.628 divide a la ganancia neta sujeta a impuesto en siete escalas, estableciendo alícuotas que oscilan entre el 9 % y el 35 %, cada una de ellas aplicable sobre el excedente resultante sobre el límite superior de la escala anterior.

Capítulo I: El objeto en la Ley de Impuesto a las Ganancias

- **Introducción:**

La Ley de Impuesto a las Ganancias, al igual que toda ley impositiva, se aplica sobre cierto *objeto*, tomado por la norma como hecho imponible considerado revelador de capacidad contributiva.

Se advierte de inmediato la importancia y necesidad de una precisa definición legal de los presupuestos objetivos del gravamen en cuestión, puesto que la cuantificación de los mismos será la que permita, en definitiva, la determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

La definición del objeto imponible en la ley de impuesto a los réditos, como se denominó en un principio, y en la ley de impuesto a las ganancias, como se denominó luego y hasta la actualidad, fue cambiando con el transcurso del tiempo, no siendo necesariamente coincidente con el concepto económico de renta o ganancia (para el cual, vale la aclaración, tampoco existe alguno al que se le reconozca validez universal)

Más allá del acuerdo o desacuerdo que pueda existir con respecto a los alcances del vocablo rédito o ganancia, desde el punto de vista de los contribuyentes lo que prioritariamente interesa es lo establecido por la ley en cuanto a lo que la misma entiende como su objeto de imposición, es decir, cuáles son las ganancias *gravadas*.

Por contraposición tenemos conceptos que quedan fuera de esa definición, al margen del impuesto, y que se denominan por lo tanto ganancias *no gravadas*.

Finalmente existen beneficios que, no obstante formar parte del objeto del impuesto, han sido exceptuados de tributar el gravamen respectivo por una norma legal; son las ganancias *exentas*, las cuales pueden ser reputadas como tales obedeciendo a razones de índole subjetiva (relacionadas con el sujeto que las obtiene) u objetiva (fundadas en la naturaleza de la ganancia)

Conforme a lo establecido por el artículo 1º de la ley vigente que regula el impuesto a las ganancias en nuestro país (ley n° 20.628) son objeto del mismo todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal, como así también por las sucesiones indivisas.

Desde la implantación del impuesto a los réditos en 1932 la ley había adoptado como criterio general el de gravar todas las ganancias de fuente argentina, si bien existieron algunas excepciones.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Sin embargo a partir de 1992 la ley n° 24.073 introdujo en relación con este tema una reforma fundamental, cual fue la de incorporar al impuesto a las ganancias el criterio conocido como de la *renta mundial*, ya que al sustituir el artículo 1° 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.

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.

El artículo 2° de la ley n° 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 podríamos denominar “sujetos empresa” y “sujetos no empresa” o personas físicas. 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.

En efecto, el inciso 1 del mencionado artículo 2°, aplicable a los sujetos no empresa, define como ganancia a:

“Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.”

El legislador adopta de esta manera el concepto de la *teoría de la fuente*, también conocida como de la renta-producto. Los requisitos que debe cumplir un rédito para quedar encuadrado dentro de esta teoría, conforme surge del inciso transcrito, son los siguientes:

- ❖ La existencia de una fuente que produzca la renta y subsista luego de obtenida la misma; es decir, el acto productor de los frutos no debe provocar la extinción de la fuente que los origina.
- ❖ La periodicidad real o potencial en la obtención del ingreso.
- ❖ Una actividad productora que habilite o explote la fuente, es decir, que haga fluir el beneficio.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

La intensidad de este fenómeno se hace patente al momento de analizar la evolución experimentada en el poder ejecutivo, cuyas funciones han ido en aumento como consecuencia de la actividad estatal.

Si bien no puede dejar de reconocerse que esta tendencia se manifiesta en todos los ámbitos gubernamentales, es claro que su proyección resulta mucho más significativa en el órgano ejecutivo, debido a su amplia función de gestión y administración de los asuntos públicos internos y externos de la Nación.

Debido a este fenómeno que acabamos de señalar, comenzó a tener un firme desarrollo la idea de la constitucionalización de esa situación de hecho. Es decir, se propiciaba la alternativa de convalidar el ejercicio de funciones legislativas por el órgano administrador, a través de una amplia delegación legislativa y de la emisión de decretos de necesidad y urgencia.

La Corte Suprema de Justicia había aceptado a través de sus decisiones la validez de la delegación legislativa, basándose en las potestades reglamentarias del ejecutivo emergentes del antiguo artículo 86, hoy artículo 99 inciso 2 de la Constitución Nacional. Siguiendo a Ekmekdjian¹², podemos afirmar que no todas las conductas reiteradas son aptas para generar derecho, sino que para ello hace falta la convicción mayoritaria acerca de su legitimidad.

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 Ley Fundamental. Sin embargo, ninguna de ellas llegó a tener consenso en la dirigencia política.

- La reforma de 1994:

Recién en 1994 tuvo lugar la conocida reforma de la Constitución Nacional, a partir de un acuerdo al que llegaron dos importantes figuras de la política argentina (Carlos Menem y Raúl Alfonsín) en el llamado "Pacto de Olivos". Dicho acuerdo fue concertado sin debate previo, sin publicidad y sin conocimiento de la ciudadanía, estableciéndose un "núcleo de coincidencias básicas" en cuanto a los temas y el contenido que debería tener esta reforma constitucional. El acuerdo fue avalado por el Congreso Nacional mediante la sanción de la ley n° 24.309.

¹² Ekmekdjian, Miguel Angel, **ob. cit. en nota** ¹², p. 27.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Entre 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. Se destacó que estas modificaciones, junto con otras que se introdujeron en la estructura del órgano ejecutivo, tenían por objeto limitar o atenuar las potestades del presidente.

En las sesiones plenarias de la Convención Constituyente de 1994 los convencionales expresaron opiniones diversas con respecto a la delegación de facultades legislativas, refiriendo por ejemplo que existen materias sobre las cuales la delegación por razones de emergencia sería inviable; tal el caso de las leyes penales, porque tienen reserva legal en la propia constitución, y por razones similares, entre otras, las cuestiones impositivas.

Se expresó también preocupación por la eventual concentración de poderes en el presidente, y la consecuente ruptura del equilibrio político que impone la doctrina de la división de poderes; mientras que otros rechazaron los riesgos de la delegación legislativa por tratarse de facultades excepcionales para situaciones de emergencia pública, y debido a que ella está sujeta al control del congreso.

Otro fundamento a favor de la delegación se basó en la inexistencia, hasta ese momento, de ningún tipo de límite para que el Congreso de la Nación delegue facultades en el presidente, conformándose a partir de la reforma un marco determinado en el cual el Parlamento no podrá delegar sus facultades de legislación en todo tiempo y lugar.

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, como una solución excepcional, limitada y de interpretación restrictiva. Con ello se puso fin a un largo debate doctrinario y jurisprudencial respecto de su viabilidad, fijando límites precisos en cuanto a su admisibilidad.

El primer artículo establece que se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo. El segundo, dispone que dicho poder no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

La excepción, en materia de delegación legislativa, también resulta del artículo 76, el cual, a continuación de imponer una prohibición tan categórica, añade que esa delegación está permitida 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 por ley.

Agrega que la caducidad resultante del transcurso del lapso previsto para su ejercicio de los poderes delegados, no permitirá revisar o alterar las relaciones jurídicas y los derechos adquiridos durante el tiempo de vigencia de las normas jurídicas dictadas como consecuencia de la delegación.

En cuanto a la emergencia pública que exige la constitución, el legislador deberá precisar en detalle las materias y justificar la existencia de la misma, especificando las circunstancias de tiempo y lugar que tornen indispensable acudir a la delegación legislativa.

- La delegación legislativa en materia tributaria:

Si bien la Constitución Nacional establece ciertos requisitos o límites explícitos para que la delegación sea viable, se advierte también la presencia de otros límites implícitos que surgen de la interpretación armónica y sistemática de la Ley Fundamental.

La doctrina anterior a la reforma de 1994 ya había ido perfilando las características y los límites para que la delegación legislativa no se tornara inconstitucional. Entre ellas, que según el tipo de facultad delegada debería existir una graduación en su intensidad. Se decía que en materia penal esta posibilidad era restringida a lo indispensable dado que está en juego el alto valor de la libertad física. Lo mismo sucede en *materia impositiva*.

Existe una corriente doctrinaria que considera 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.

Ello se debe a 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.

Sin embargo, dicho artículo establece una exclusión categórica con respecto a esas materias a las cuales hacíamos referencia: penal, tributaria, electoral o del régimen de los partidos políticos. Los actos legislativos que sobre alguna de ellas emita el ejecutivo

mediante los decretos de necesidad y urgencia, son nulos y no podrán ser convalidados legislativamente por el Congreso.

Si el Congreso no puede convalidar tales actos, tampoco podría según esta interpretación, autorizar al poder ejecutivo para que, mediante la delegación, proceda a regular aquellas materias.

Para avalar esta conclusión se puede citar el principio de legalidad, de gran raigambre histórica y consagrado por la constitución en varias partes de su articulado. El artículo 4º establece que las contribuciones deben ser impuestas por el Congreso, y el artículo 17 dispone que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º". Podría interpretarse entonces que esa exclusividad prohíbe la delegación en materia tributaria.

En ese sentido resultan cuestionables los textos de la ley 25.414 y del decreto 493/01, normas que fueron analizadas en el capítulo anterior.

La primera, recordemos, facultaba al Poder Ejecutivo Nacional a crear y eliminar exenciones (art. 1º, punto II, inc. A), mientras que el segundo suprime una serie de exenciones tributarias mediante la modificación de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La delegación efectuada a través de dichas normas podría ser considerada, por lo tanto, como inconstitucional, ya que se transfiere al poder ejecutivo el ejercicio de potestades tributarias al margen del régimen impuesto por la Ley Fundamental. El congreso es el único órgano habilitado por la misma para crear o suprimir tributos o exenciones.

Además, es importante tener en cuenta también que la Constitución Nacional dispone en su artículo 52 que corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados la iniciativa en materia de leyes sobre contribuciones (al igual que las que versen sobre reclutamiento de tropas)

Si la constitución le asigna a una de las cámaras del Congreso Nacional el carácter de cámara de origen para el tratamiento de una materia determinada, es porque pretende que, por una razón de representación popular en este caso, su consideración y debate primario se concreten en su seno con prescindencia de la otra cámara.

Esa prescindencia con mayor fundamento es extensible al Poder Ejecutivo, el cual podrá eventualmente observar la norma aprobada por el parlamento, pero no reemplazarlo en el ejercicio de las funciones legislativas cuando su tratamiento originario ha sido previsto constitucionalmente en una cámara determinada.

En conclusión, el artículo 76 de la Constitución Nacional no debería ser interpretado en un sentido meramente literal, sino teniendo en cuenta que el mismo está inmerso entre una serie de disposiciones que conforman en su conjunto la Ley Fundamental de la república.

De lo contrario, se corre el riesgo de constitucionalizar una práctica forjada a menudo por los gobiernos de facto, cual es la de concentrar en un solo órgano el ejercicio de las funciones ejecutivas y legislativas de gobierno.

En el caso de las normas tributarias, que son las que nos ocupan en el presente trabajo, no es aconsejable que las mismas, en lugar de ser sancionadas a través de una discusión parlamentaria en la cual se respeten las mayorías previstas por la constitución, lo sean por la voluntad de una sola persona, el Presidente de la Nación.

Aún cuando la delegación legislativa sea efectuada en momentos en los que el país esté transitando por épocas difíciles, es durante las mismas cuando más se deberían respetar los pilares fundamentales en los que se cimienta nuestra organización nacional, cuidando de no alterar el sistema representativo, republicano y federal de gobierno que ha previsto nuestra Constitución Nacional.

Conclusiones:

A través del desarrollo del presente trabajo se realizó un análisis detallado de las disposiciones legales que refieren al objeto del impuesto a las ganancias en nuestro país, así como también de las normas recientes que de alguna forma repercutieron en la definición de la situación actual en lo que respecta a ese tema.

En el transcurso de dicho análisis pudimos apreciar las consecuencias que pueden generarse cuando la oportunidad y el contenido de las modificaciones en la normativa tributaria se realizan atendiendo sólo razones de índole coyuntural, sin considerar los basamentos teóricos del gravamen ni principios fundamentales que deben respetarse en un Estado de derecho al momento de imponer contribuciones.

Además, demostramos cómo las circunstancias de la delegación legislativa efectuada a través de la ley de "superpoderes" presentan aspectos susceptibles de ser cuestionados conforme a una interpretación armónica y sistemática de la Constitución Nacional.

En definitiva, consideramos que la situación de indefinición actual en lo que al objeto del impuesto a las ganancias se refiere, requiere de un pronunciamiento de la autoridad de aplicación, además de que debería servir como ejemplo para la no repetición en el futuro de errores de la misma índole, ya que aun en situaciones de emergencia no deben dejar de respetarse los pilares fundamentales que sustentan una República, la cual debería brindar una adecuada seguridad jurídica a todos los administrados.

Por último, consideramos cumplida la intención del trabajo servir como herramienta de estudio y de trabajo al profesional en ciencias económicas, ya que presenta las diferentes alternativas que deben tenerse en cuenta al momento de resolver cuestiones relacionadas con los temas desarrollados en este trabajo de investigación.

Bibliografía:

- Bidart Campos, Germán, **Manual de la Constitución reformada**; Buenos Aires, Ediar, 1998, Tomos II y III.
- Dalmasio, Adalberto R., "Impuesto a las ganancias"; en: **Doctrina Tributaria**; Buenos Aires, Errepar DTE N ° 302, Mayo de 2005, p. 471 y sgtes.
- Diez, Gustavo E., **Impuesto a las ganancias**; Buenos Aires, La Ley, 2004, Primera edición.
- Ekmekdjian, Miguel Ángel, "El Poder Ejecutivo y el gabinete ministerial", en: **Reforma constitucional**; Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1994, p. 26.
- Gama, Juan Octavio, "Delegación legislativa y decretos de necesidad y urgencia", en: **La constitución argentina de nuestro tiempo**; Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 35.
- Jarach, Dino, **Finanzas públicas y derecho tributario**; Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2003, Tercera edición.
- Lorenzo, Armando; Bechara, Fabián; Calcagno, Gabriel A.; Cavalli, César M.; y Edelstein, Andrés M., **Tratado del impuesto a las ganancias**; Buenos Aires, Errepar, 2005, Primera edición.
- Raimondi, Carlos A., y Atchabaian, Adolfo, **El impuesto a las ganancias**; Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, Tercera edición.
- Raimondi, Carlos A., y Atchabaian, Adolfo, **El impuesto a las ganancias**; Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2001, Tercera edición: actualización al 30 de marzo de 2001.
- Reig, Enrique J., **Impuesto a las ganancias**; Buenos Aires, Bogotá, Caracas, México DF, Ediciones Macchi, 2001, Décima edición con apéndice de actualización al 31 de julio de 2001.
- Sagüés, Nestor Pedro, **Elementos de derecho constitucional**; Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, Tercera edición, Tomos I y II.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

- Análisis del Dictamen 351/2003 del Procurador del Tesoro de la Nación:

El Procurador General de la Nación 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. 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.

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.

La opinión del Procurador solamente tiene un efecto vinculante para los servicios de asesoría jurídica de cada uno de los organismos del estado.

En este caso las actuaciones se originan en una consulta formulada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos acerca del efecto que corresponde atribuir a la derogación de la ley 25.414 dispuesta por su similar 25.556; con relación a la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de las operaciones de enajenación de acciones y otros títulos valores realizadas por personas físicas y sucesiones indivisas.

La Dirección de Asesoría Legal (DAL) de la AFIP expresó al respecto que la derogación de una norma que hubiese derogado a su vez otra anterior no restablece la vigencia de esta última, salvo disposición expresa en contrario. Agregó 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 como es la ley 25.556, salvo que esta última lo manifestara expresamente, por ser la primera una ley especial.

De estas consideraciones dedujo que, al derogar la 25.414, el legislador sólo buscó dejar sin efecto la delegación de facultades al Poder Ejecutivo que ella contenía.

Concluyó, por todo lo dicho, que las enajenaciones de acciones y demás títulos valores no se encuentran alcanzadas por el tributo, salvo cuando aquellas no coticen en bolsa. Es decir, que se mantenía la situación vigente hasta ese momento.

La Dirección Nacional de Impuestos de Ministerio de Economía, por su parte, consideró que la intención del legislador al dictar la ley 25.556 fue derogar la ley 25.414

en forma total; de modo que la reforma que esta última introdujo en la ley de impuesto a las ganancias también quedó abrogada, y que ello no implicó restablecer la vigencia de la norma que había sido sustituida.

Al mismo tiempo, puso en duda la vigencia del decreto 493/2001 ya que, como acto dictado en ejercicio de facultades delegadas, perdió entidad propia a partir de la derogación de la ley 25.414.

La Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía se pronunció en el mismo sentido, ya que consideró que el dictado de la ley 25.556 aparejó la pérdida de efectos de la ley 25.414 y el decreto 493/01 pues, al no restringir la primera ley citada sus alcances, debe entenderse que la derogación que ella dispuso comprende tanto la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo, como la modificación de la ley de impuesto a las ganancias.

En cuanto al decreto 493/01 lo consideró abrogado en virtud de la inescindible ligazón existente entre dicha disposición y el inciso 3 del artículo 2º de la ley de impuesto a las ganancias, pues derogada la norma que establecía la gravabilidad de las operaciones en cuestión, necesariamente debe entenderse derogada la disposición que establecía la exención para algunas de las mismas.

No obstante, admitió que el tema examinado resulta opinable, por lo cual, teniendo en cuenta la trascendencia del asunto, consideró que corresponde requerir la opinión de la Procuración del Tesoro.

En virtud de esta consulta, el Procurador emitió su dictamen 351 del 3 de julio del año 2003, cuyos párrafos más relevantes transcribimos a continuación:

“III - EXAMEN DE LA CUESTIÓN

1.1. Comparto lo expresado por la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía en el sentido de que la ley 25556 derogó a su similar 25414 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.

En efecto, la derogación de la ley 25414 por su similar 25556 -sin reservas de ninguna especie- implicó privarla de todos sus efectos, uno de los cuales consistió precisamente en la modificación que la primera introdujo en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La tesis que sustenta la autonomía de las normas incorporadas a la Ley de Impuesto a las Ganancias y permite su subsistencia con prescindencia de las leyes que les hayan acordado vigencia violenta a mi juicio 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.

Cabe señalar a ese respecto que, después del dictado de la ley 25556, las modificaciones introducidas por su similar 25414 en la Ley de Impuesto a las Ganancias habrían quedado huérfanas de ese respaldo legislativo toda vez que su etiología sólo radica en esa última, que ha sido derogada.

1.2. No obsta a lo expresado precedentemente el principio de acuerdo con el cual la ley general no deroga la ley especial, pues no se encuentran dadas en este caso las características de generalidad del texto de la ley 25556, cuyo artículo 1 dispuso de manera específica: Derogase la ley 25414.

1.3. Obviamente, esa privación de efectos no puede implicar la reinstauración de los preceptos de la Ley de Impuesto a las Ganancias oportunamente modificados por la ley 25414 pues, para que pudiera admitirse tal cosa, la ley 25556 tendría que haberlo dispuesto así de manera expresa.

Ha dicho al respecto este órgano asesor que ...si bien la doctrina y la jurisprudencia han admitido el modo de derogación tácita de las normas jurídicas en los supuestos en que medie contradicción e incompatibilidad entre normas sucesivas (v. Dictámenes 109:237 y 112:189), no ha seguido igual criterio cuando se trata del establecimiento del derecho, el cual, en nuestro régimen jurídico, requiere un acto formal y expreso de la autoridad competente para dictarlo (Dictámenes 242:156 bis).

2. En lo que atañe al decreto 493/2001, modificatorio del inciso w) del artículo 20 de la ley del tributo, considero que ha perdido sin duda operatividad y vigencia al haber quedado sin efecto el artículo 2, inciso 3) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (modificado por artículo 7 de la ley 25414) que establecía la tributación del que ese decreto eximía.

Ello es así porque, como lo sentara esta Procuración del Tesoro en su precitado asesoramiento, ...al ser derogado un régimen jurídico dado, pierden efecto los preceptos que integraban su contexto normativo y cuya operatividad dependía de ese régimen derogado y no lo recuperan mientras ellos no sean puestos nuevamente en vigencia por medio de un acto formal y expreso dictado por el órgano competente.

3. La conclusión a que arribo resulta a mi juicio plenamente avalada por el debate parlamentario realizado en el ámbito del Honorable Senado de la Nación que precedió a la sanción de la ley 25556.

En efecto, de la aludida discusión claramente se desprende que la norma entonces en ciernes derogaba en forma total las disposiciones de su similar Nº 25414 (v. fs. 26/28)

La misma inteligencia cabe asignar a la existencia de un proyecto de ley -mencionado en el aludido debate parlamentario-, en el que se reproducen los artículos de la ley 25414 que no estaban vinculados con la delegación de facultades legislativas (v. expte. S. 1781/201, fs. 36/39)

4. En cuanto a los efectos en el tiempo de la derogación efectuada por la ley 25556, estimo que en tanto esta última fue publicada en el Boletín Oficial el 28 de diciembre de 2001 sin establecer fecha para su

Objeto del Impuesto a las Ganancias

vigencia, la misma rige a partir de los ocho días corridos contados a partir de esa publicación.

Ello determina que la virtualidad de la derogación cobra efectos en lo tocante al gravamen en análisis, a partir del Ejercicio Fiscal 2002 inclusive.”

Existe un párrafo entre los que acabamos de transcribir a partir del cual surge no uno, si no varios interrogantes. Nos referimos al que establece que la privación de efectos de la ley 25.414 no puede implicar la *reipristinación* de los preceptos de la ley de impuesto a las ganancias oportunamente modificados por la misma, pues para que pudiera admitirse tal cosa la ley 25.556 debería haberlo dispuesto en forma expresa.

Los interrogantes a los cuales aludíamos son los referidos a la actual vigencia y contenido del inciso 3 del artículo 2º. Conforme a la tesis expuesta por el Procurador, tendríamos como resultado que el inciso en cuestión habría desaparecido, con lo cual las ventas de bienes muebles amortizables habrían quedado fuera del objeto del impuesto, situación que no guarda coherencia con el esquema tradicional de gravabilidad en el impuesto a las ganancias.

Decimos esto porque según al artículo 82 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias, las *amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso* de los bienes que hayan formado parte de la fuente generadora de ingresos podrán deducirse, entre otros conceptos, de las ganancias de cualquiera de las cuatro categorías a las cuales hayan contribuido para obtener.

Si el inciso 3 del artículo 2º efectivamente ha desaparecido en su totalidad, el eventual beneficio derivado de la enajenación de un bien de este tipo no quedaría nunca alcanzada por el impuesto de tratarse de sujetos no empresa, por ser una típica ganancia de capital que no reúne los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación.

Es evidente que con ello se estaría generando un perjuicio para el órgano recaudador. Tomemos el caso de un profesional que ha computado 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 propios de la cuarta categoría, deduciéndolas en cada caso de su ganancia gravada.

En el supuesto de que dicho profesional decidieran vender alguno de los bienes mencionados, percibiendo por ello una ganancia (por ser el precio obtenido superior al valor actual del bien en cuestión), si nos atenemos a la hipótesis de desaparición del inciso, no debería tributar impuesto alguno por ese resultado.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Por otro lado, a partir de la opinión expresada por el Procurador del Tesoro de la Nación, los resultados provenientes de la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores obtenidos por personas físicas y sucesiones indivisas volverían a quedar al margen del objeto del gravamen, también por la desaparición del referido inciso.

Sin embargo, si como lo sostiene el Procurador la derogación efectuada por la ley 25.556 implica que no existe más la exención contenida en el inciso w) del artículo 20, los resultados obtenidos pasarán a estar alcanzados en la medida en que se verifiquen respecto del enajenante las condiciones de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación, conforme a lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 2º.

Esta situación difiere de la que imperaba antes de la sanción de la ley 25.414, por cuanto en ningún caso dichas operaciones eran alcanzadas por el impuesto.

Por lo tanto si nos remitimos a la opinión del Procurador debería analizarse en cada caso concreto si los resultados obtenidos por las personas físicas y sucesiones indivisas reúnen los requisitos necesarios para ser encuadrados en la teoría de la fuente, para determinar si se encuentran o no gravados por el impuesto a las ganancias.

Lorenzo¹⁰ expresa en su obra que no comparte la opinión de la Procuración, por considerar que de ninguna manera esta pudo haber sido la intención del legislador. Sí pudo haber sido su voluntad derogar los cambios introducidos en el año 2001, pero no la derogación del texto anterior de la ley.

Además, de las reformas introducidas por la ley 25.414 y el decreto 493/01 resultó la aplicación del impuesto para un espectro reducido de operaciones (venta de acciones sin cotización), por lo tanto, ante la derogación de dichas reformas, sólo deberían existir como escenarios posibles el que sostiene la vigencia de las disposiciones introducidas, o bien el retorno a la situación preexistente, que conduciría a la no imposición sobre operaciones efectuadas con acciones, bonos y títulos valores en general.

Por ello existe la necesidad ineludible de que las autoridades fiscales se expidan sobre este tema, corrigiendo el problema cuanto antes, para evitar situaciones dudosas que generan perjuicio para ambas partes de la relación jurídico tributaria.

¹⁰ Lorenzo, Armando y otros, **Tratado del impuesto a las ganancias**, Bs. As., Errepar, 2005, 1º edición, p. 27

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Gráfico ilustrativo:

El siguiente cuadro es ilustrativo de las distintas situaciones que se fueron sucediendo con respecto a los hechos imposables analizados en el presente trabajo, a partir de la sanción de cada una de las diferentes normas que concurren a formar el escenario actual en lo que se refiere a la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones y títulos valores con respecto a personas físicas y sucesiones indivisas.

	Resultados enajenación bs. muebles amortizables	Resultados enajenación títulos valores (habitualistas)	Resultados enajenación títulos valores (no habitualistas)
Antes de la ley 25.414	Gravados	Gravados y exentos	No gravados
Según la ley 25.414	Gravados	Gravados y exentos	Gravados y exentos
Según el Decreto 493/01	Gravados	Gravados y exentos los que coticen	Gravados y exentos los que coticen
A partir de la ley 25.556			
según DAL AFIP	Gravados	Gravados y exentos los que coticen	Gravados y exentos los que coticen
según Dictamen PTN	No gravados	Gravados	No gravados

Capítulo III: La constitucionalidad de la ley 25.414 y el decreto 493/01

- La delegación legislativa en la constitución histórica de 1853/60:

Se dice que hay 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.

Desde el punto de vista de nuestra constitución histórica de 1853/60, de cuya interpretación sistemática se puede inferir el propósito de evitar toda concentración de poder en un solo órgano, era inviable la delegación legislativa en el poder ejecutivo.

Se entendía que la clásica doctrina de la división de poderes adoptada por nuestra Carta Magna, basada en la estricta separación y distribución de funciones, tornaba inadmisibles que los representantes de los gobernados transfirieran, aunque fuera temporalmente, alguna de sus atribuciones al órgano ejecutivo.

Además, como dice Ekmekdjian¹¹, la República tiene una serie de requisitos que deben ser cumplidos para que a un país se lo considere como tal; entre esas connotaciones fundamentales se encuentra la división de poderes. En otras palabras, el que legisla no puede juzgar, el que juzga no puede administrar, y el que administra no puede legislar ni juzgar.

Este principio está establecido por nuestra constitución 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*.

La doctrina argentina fue hasta cierto punto uniforme con respecto a la inconstitucionalidad de la delegación de facultades legislativas en la administración.

Sin embargo, a mediados del siglo pasado comenzó a constituirse una corriente de prestigiosos juristas del derecho administrativo que se pronunciaba por la validez de los actos legislativos emanados del poder ejecutivo. Estos actos pueden ser consecuencia tanto de una delegación explícita efectuada por el Congreso, como también pueden ser efectuados al margen de ella a través de los llamados decretos de necesidad y urgencia.

¹¹ Ekmekdjian, Miguel Angel, "El Poder Ejecutivo y el gabinete ministerial", en: **Reforma constitucional**, Bs. As., Ediciones Ciudad Argentina, 1994, p. 26.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

En el primer caso existe una previa autorización del poder legislativo, en el segundo se prescinde de la misma.

Los argumentos esgrimidos por esta postura, de matiz esencialmente práctico y político, se sustentaban 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. El fundamento lo encontraban 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.

También se basaban para la defensa de esta posición en el gran volumen adquirido por la labor del congreso, que le impide muchas veces brindar respuestas satisfactorias con una adecuada celeridad, y en la inexistencia de la suficiente capacitación técnica y prudencia entre los miembros de dicho cuerpo, necesaria para afrontar situaciones de emergencia.

Otro importante sector de nuestra doctrina constitucional, sin embargo, adoptaba una postura distinta ya que, sin perjuicio de aceptar los reglamentos delegados (función integrativa de las leyes) por parte del poder ejecutivo, se pronunciaba por la invalidez de los actos legislativos emanados de dicho órgano.

Sus fundamentos se encontraban en la doctrina de la división de poderes consagrada en nuestra constitución, argumentando que carecería de sentido jurídico establecer una técnica tan compleja si luego se facultara a alguno de esos poderes a dejarla sin efecto.

Además, observaban estos autores que la emisión de disposiciones legislativas por parte del ejecutivo importaba desconocer la separación terminante que establece la constitución entre dicho poder y el órgano legislativo, la cual existe en función de la salvaguarda de las libertades que ella misma reconoce. En suma, que el presidente en un sistema presidencialista no puede legislar, porque con ello se altera profundamente el equilibrio de poderes, y a causa de ello el poder avanza inconmensurablemente sobre la libertad.

En la práctica política, sin embargo y por encima de los postulados teóricos, se fue manifestando paulatinamente una real injerencia de los poderes en ámbitos reservados constitucionalmente a otro u otros.

➤ Realización de bienes recibidos para cancelar créditos:

Establece el artículo 114 del decreto reglamentario que 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.

Interpreta Reig⁸ que el artículo 114 del reglamento carece del necesario apoyo legal, lo que tacharía a la norma de contraria a la constitución, en cuanto dicho artículo interpreta que los resultados en cuestión *constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio* de tales actividades, lo cual excede el concepto de renta conforme a la teoría de la fuente aplicable en tales casos. Diez⁹, por su parte, coincide en este aspecto, que el artículo 114 del decreto reglamentario *avasalla los derechos de los contribuyentes no respetando el principio de legalidad*; mientras que Cáceres manifiesta que *en un exceso reglamentario, la norma viene a cubrir un vacío legal para resguardar el erario público*.

En cuanto a la opinión de la justicia, no existe a la fecha jurisprudencia respecto de esta cuestión.

➤ Incrementos patrimoniales no justificados:

Los contribuyentes del impuesto a las ganancias, en su declaración jurada anual, deberán consignar también las ganancias percibidas o devengadas a su favor, y que resulten exentas o no alcanzadas por el tributo.

Asimismo declararán el detalle y valor de los bienes que poseían al 31 de diciembre del año por el cual formulan la declaración y del año anterior, así como también las sumas que adeudaban en dichas fechas.

A partir de toda esa información se pueden determinar las variaciones que ha sufrido el patrimonio en el año fiscal, así como las sumas en concepto de monto consumido.

Cuando el contribuyente no puede demostrar o justificar aumentos habidos en su patrimonio, los mismos se consideran ganancia gravada del ejercicio fiscal en que se

⁸ Reig, Enrique J., **Impuesto a las ganancias**, Bs. As., Bogotá, Caracas, México DF, Ediciones Macchi, 2001, 10ª edición, p.70

⁹ Diez, Gustavo E., **Impuesto a las ganancias**, Bs. As., La Ley, 2004, 1ª edición, p. 25

Objeto del Impuesto a las Ganancias

produzcan, incrementados en un diez por ciento en concepto de dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido.

Así lo dispone la ley de procedimiento tributario (ley nº 11.683), la cual, como consecuencia de que la renta puede ser definida como la suma algebraica de

1. los consumos efectuados; y
2. el cambio en el valor del patrimonio poseído entre el comienzo y el fin del período de que se trate;

establece en el inciso f) de su artículo 18 lo siguiente:

“Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

1. En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10 %) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles...”

Se establece así la gravabilidad de esas diferencias no justificadas, cubriéndose con una presunción que no admite prueba en contrario la posibilidad de que existan omisiones en la declaración de las ganancias que deben tributar el impuesto respectivo.

Capítulo II: Cronología de las últimas reformas que afectaron la definición del objeto del impuesto

- La ley 25.414 y el decreto 493/01:

La cronología de la sucesión de leyes y decretos que nos conducen al escenario actual en lo que al objeto de impuesto a las ganancias se refiere, y con respecto al tema que queremos tratar, se inicia con la sanción de la ley 25.414 (publicada en el Boletín Oficial el 30/03/2001) que el entonces ministro de economía Dr. Domingo Cavallo había pedido para tener cierta flexibilidad en el manejo de lo que fue el último año de la convertibilidad en la República Argentina.

La mencionada ley, denominada también de "superpoderes" o de delegación de atribuciones legislativas, precisamente delegó en el Poder Ejecutivo Nacional el ejercicio de facultades en materia impositiva, entre ellas, la de crear y eliminar exenciones.

Antes que nada consideramos necesario repasar qué es lo que dice nuestra Constitución Nacional a este respecto, y nos encontramos con que el artículo 76 establece 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."

La situación de *emergencia pública* (económico financiera) que, como vimos, requiere la constitución, había sido previamente declarada por el artículo 1º de la ley n° 25.344 (B. O. 21/11/2000) por un año a partir de su promulgación, lo cual brinda a la delegación efectuada por la 25.414 sustento constitucional.

El *plazo de ejercicio* que también exige la constitución fue establecido hasta el 01/03/2002 por el artículo 1º de la ley de superpoderes.

La referida norma también modificó el inciso 3) del artículo 2º de la ley de impuesto a las ganancias, incorporando expresamente como ganancia gravada a los resultados obtenidos por la enajenación, no sólo de bienes muebles amortizables (como hasta entonces se disponía), sino también de "... acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que 'las' obtenga."

En realidad, esta última frase no debe ser interpretada en forma literal, por cuanto de tratarse de "sujetos empresa", la amplia definición del concepto de renta según la teoría del balance que les resulta aplicable, es suficiente para incluir en el ámbito de imposición los resultados en cuestión.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Por ello la mencionada expresión que alude a *cualquier sujeto* está en realidad dirigida a los sujetos que no son considerados por la ley como “empresa”, es decir, a las personas físicas y sucesiones indivisas.

La ley 25.414 modificó asimismo el texto del inciso w) del artículo 20 (referido a las exenciones) disponiendo que “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” quedaban exentos del tributo.

Lo que hizo fue suprimir de este inciso la expresión “que realicen dichas operaciones en forma habitual”, habida cuenta que ello había dejado de ser condición para que los resultados en cuestión, obtenidos por personas físicas, queden alcanzados por el impuesto a las ganancias. Anteriormente a la sanción de la ley 25.414 los resultados “no habituales” de estas operaciones no estaban incluidos en el objeto del impuesto, por ello una exención con respecto a ellos no hubiera sido procedente, puesto que no puede eximirse lo que no está gravado.

Resultó entonces que en los hechos quedó neutralizada la inclusión de los resultados en cuestión dentro del gravamen, con una exención equivalente. Es decir, se cambió la hipótesis de no sujeción por la hipótesis de exención.

Sin embargo, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Poder Ejecutivo de la Nación (entre ellas, las de crear y eliminar exenciones, disminuir tributos y tasas de orden nacional, *con el objeto de mejorar la competitividad de los sectores y regiones y atender situaciones económico sociales extremas*), el mismo dictó el decreto 493/2001 (B. O. 30/04/2001), a través del cual se modificaron los alcances de la exención del inciso w) del artículo 20, el cual quedó finalmente redactado 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.”

El mencionado decreto correlativamente 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)

- Crítica a la modificación:

Las facultades conferidas al Poder Ejecutivo mediante la ley de superpoderes se otorgaron, a su pedido, con el objeto de reducir el déficit presupuestario de la Nación en aquel momento difícil en la Argentina. Queda claro que, ante la emergencia económica y financiera que atravesaba el país, el objetivo fue dejar abierta la vía para recurrir, cuando las circunstancias lo requirieran y a través de la imposición a la renta, a las ganancias de capital derivadas de operaciones con títulos valores obtenidas por personas físicas y sucesiones indivisas, de la cuales, en virtud de lo dispuesto por el decreto 493/01 sólo quedaron efectivamente gravadas las realizadas con respecto a acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores.

En los considerandos del decreto mencionado se expresa que esta medida relativa al impuesto a las ganancias “se estima que no afectará el mercado de capitales, a la par que permitirá en estos casos restablecer la progresividad que la teoría económica destaca como relevante en un gravamen de tales características”, además de mencionar que se generarán “recursos de carácter genuino que resultan ser necesarios para el financiamiento de las erogaciones públicas”.

Si bien esta medida tal vez haya sido preferible en comparación con la de aumentar la presión tributaria sobre otros sectores ya excesivamente afectados, igualmente existen

Objeto del Impuesto a las Ganancias

ciertos aspectos de la reforma que pueden ser criticados en relación con el esquema general del impuesto a las ganancias:

En primer lugar, esta modificación legal importa en la práctica un tratamiento discriminatorio a favor de otras formas empresariales, ya que otras ganancias de naturaleza similar provenientes de otros tipos de participaciones sociales (como cuotas de sociedades de responsabilidad limitada y sociedades colectivas) no quedaron incluidas en el objeto del impuesto, a menos que se verifiquen respecto de ellas las condiciones que permitan encuadrarlas en la teoría de la fuente.

Ello porque bajo la expresión "títulos valores" no están comprendidas las participaciones societarias no representadas cartularmente, cuya transferencia requiere la instrumentación de actos de cesión, con la correspondiente reforma de estatutos.

En segundo lugar, con esta imposición se acentúa la combinación de elementos propios de un impuesto sobre la renta (como las deducciones de tipo personal, la aplicación de tasas progresivas del gravamen, etc.) con la imposición de ganancias de capital; al introducir un nuevo concepto, aunque no el único, en el cual se gravan rentas en las cuales desaparece la fuente productora luego de obtenido el ingreso.

La existencia de un impuesto que gravara este tipo de ganancias con alcance general permitiría reducir la presión tributaria sobre las rentas y hacer más equitativo el sistema tributario en su conjunto. Así ocurrió en nuestro país durante la vigencia del "impuesto sobre los beneficios eventuales", establecido por ley 23.259 y derogado a partir del 01/01/1990 por su similar 23.760.

El referido impuesto gravaba, en tanto no se encontraran comprendidas en el ámbito del impuesto a las ganancias, los resultados provenientes de las siguientes operaciones:

1. la transferencia de inmuebles
2. la cesión de boletos de compraventa de inmuebles
3. la transferencia de bienes muebles
4. la transferencia de cuotas y participaciones sociales
5. la transferencia de títulos, acciones y demás valores mobiliarios

- La ley 25.556:

Días antes de la finalización del año 2001, el Congreso de la Nación dictó la ley 25.556 (B. O. 28/12/2001), cuyo artículo 1º dispuso, sin más, la derogación de la ley 25.414. Vista la circunstancia de que no realizó ningún tipo de aclaración ni reservas de

ninguna especie, se planteó el interrogante de cuáles eran los efectos de esa derogación, no sólo con respecto a las propias disposiciones de la ley 25.414, sino también con respecto a las normas que dictó el Poder Ejecutivo amparándose en la delegación de facultades otorgada por la misma.

De entrada aparecieron por lo menos dos corrientes de pensamiento.

La primera se inclinaba 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.

Esta posición se funda 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.

La otra corriente, por su parte y basándose en jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema y doctrina coincidente, señalaba que las normas dictadas por una ley destinadas, eventualmente, a tener ultra actividad, no quedan automáticamente derogadas como consecuencia de la derogación de la ley que las dispuso. En otros términos, que la falta de vigencia de la ley 25.414 no implicaría la alteración de las modificaciones introducidas en el artículo 2º de la ley de impuesto a las ganancias.

Por otro lado, recordemos que la ley de superpoderes delegó en el Poder Ejecutivo la posibilidad de anular exenciones, atribución de la cual dicho poder hizo uso; según la corriente de pensamiento expuesta las normas dictadas al amparo de la delegación de facultades continuarían vigentes, puesto que la ley 25.556 no establece expresamente su derogación, lo único que dice es que está derogada la ley 25.414.

- Observaciones sobre la vigencia de la ley 25.556:

La citada ley fue publicada en el Boletín Oficial el 28 de diciembre del año 2001, y la circunstancia de la cercanía de la finalización del ejercicio fiscal correspondiente (el cual, para las personas físicas y sucesiones indivisas, comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre de cada año) nos lleva al análisis acerca de cuál ha sido la eficacia de la norma con respecto a las operaciones que dejaron de estar gravadas como consecuencia de la derogación de la ley 25.414.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

La ley 25.556 no efectuó indicación alguna acerca de la fecha de entrada en vigencia de sus disposiciones, por lo que cabría preguntarse 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 cabe en este caso 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.

Las disposiciones supletorias del Código Civil a las cuales aludíamos, refieren al caso en que una ley determinada 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.

Esto se debe a que la publicación de las leyes es esencial en un Estado de Derecho; constituye la base de la presunción de conocimiento de la ley por parte de los habitantes de un país. A través de la misma queda satisfecho el principio constitucional según el cual "ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe" (artículo 19 de la Constitución Nacional)

Ahora bien, esta necesidad de que las leyes sean publicadas, imperativa y estricta cuando se trata de normas que restringen o reglamentan los derechos de los ciudadanos, no guarda necesaria simetría cuando la nueva norma restituye a los particulares o contribuyentes (en el caso de leyes tributarias) ámbitos de libertad o disposición patrimonial, es decir, cuando el nuevo régimen se torna más beneficioso que el anterior.

En este contexto, la falta de publicación de la ley no obstará a su vigencia inmediata, ni tampoco a que pueda ser válidamente invocada por los particulares sin necesidad de esperar el plazo fijado al efecto por el artículo 2º del Código Civil.

Es decir que, aunque la ley no haya sido publicada, no deja de ser obligatoria para el Poder Ejecutivo, puesto que procediendo la misma de la actividad estatal, el Estado mismo no podría alegar el desconocimiento de la ley basándose en la falta de publicación de la misma.

Aplicando lo expuesto al tema que nos ocupa, la derogación de la ley 25.414 por su similar 25.556 habría surtido efectos desde su misma fecha de publicación (28/12/2001), con lo cual, a la fecha de cierre del ejercicio fiscal 2001 habría quedado sin efecto la gravabilidad de las operaciones de enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores realizadas por personas físicas y sucesiones indivisas.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

una evidente conexión con el comercio del contribuyente, deberán considerarse comprendidas en su actividad habitual.

Por último, otro elemento que puede entrar a jugar a la hora de determinar la naturaleza de las rentas es el propósito con que se realizan las operaciones que las originan, es decir, si el mismo es o no especulativo. Sin embargo, este aspecto no puede ser juzgado en forma aislada de los demás, pues no es suficiente que una operación sea realizada con fines de lucro para quedar sujeta al gravamen, ya que si así fuera, todos los mayores valores quedarían alcanzados por el impuesto a las ganancias.

En el caso "Urquiza Anchorena" se concluyó que operaciones relativas a la compra de cuatro terrenos en distintos lugares, efectuada para especular, cuyas ventas se realizaron sólo en parte luego del fraccionamiento de uno de ellos y en fechas muy distantes a la de la compra, deben considerarse ocasionales, y que aunque el propósito natural de especulación está presente, no están comprendidas en el impuesto.

Como expresa el fallo, el propósito de lucro casi nunca es ajeno a las operaciones voluntarias de disposición de bienes. Sin embargo, en muchos casos resulta evidente que no ha sido este el motivo principal de tales actos. Menor número de operaciones, realizadas con el único propósito de lucro podría llevar a la existencia de profesión habitual o comercio, mientras que un número mayor de ellas, en las cuales el lucro haya sido sólo secundario, podría ser insuficiente para su caracterización. ("Urquiza Anchorena, Caseros de c/ Dirección General de Impuestos a los Réditos", Cámara Federal de Capital, 04/12/1944)

La Dirección General Impositiva en un antecedente relativo al impuesto a los réditos expresó que:

"La obtención de beneficios o la intención especulativa no bastan para afirmar la existencia del comercio o el ejercicio de una profesión habitual." (Dictamen Subdirección de Asuntos Jurídicos DGI 55/57)

- El contenido de las cuatro categorías:

El encabezamiento del artículo 2º de la ley establece que las ganancias indicadas en el mismo como objeto del gravamen lo son *sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas*. Esto significa admitir que la definición dada por dicho artículo dista de ser completa, puesto que en la enunciación de

Objeto del Impuesto a las Ganancias

cada categoría pueden existir (y de hecho 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.

La regla práctica a tener en cuenta para armonizar estos conceptos sería la siguiente:

- ❖ Si los artículos que establecen cada una de las categorías incluyen algún tipo de ganancia no comprendida dentro de la definición general de artículo 2º, la misma igualmente forma parte del objeto imponible del impuesto a las ganancias.
- ❖ Toda ganancia no enumerada especialmente en alguna de las cuatro categorías pero que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 2º, forme parte del objeto del impuesto, está también gravada y es de tercera categoría conforme al inciso e) del artículo 49.

Las cuatro categorías legales en las cuales se clasifican las ganancias gravadas están enunciadas en los artículos 41, 45, 49 y 79 de la ley nº 20.628. Esta clasificación es un resabio de la primitiva estructura del anterior impuesto a los réditos, el cual revestía cierto carácter *cedular*, pues establecía diferentes tratamientos para cada categoría en cuanto a alícuotas y mínimos no imponibles.

Actualmente el impuesto a las ganancias puede prácticamente considerarse un impuesto global, siendo probablemente la única excepción la deducción especial conferida por el inciso c) del artículo 23 (Ganancias no imponibles y cargas de familia), sólo concedida *cuando se trate de ganancias netas comprendidas en el artículo 49, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y de ganancias netas incluidas en el artículo 79.*

En la ley actual la división en categorías sólo tiene aplicación en cuanto a la imputación de los resultados al año fiscal, la compensación de quebrantos, y ciertas deducciones especiales que se establecen específicamente para cada categoría de ganancias.

- 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 regallas 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.*

Objeto del Impuesto a las Ganancias

- 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, regallas 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.*

Objeto del Impuesto a las Ganancias

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."

- Ganancias de capital gravadas para los sujetos a los cuales se aplica la teoría de la fuente:

El concepto de renta suele ser definido por la doctrina como *el producto periódico o susceptible de serlo que fluye de una fuente durable como consecuencia normal de un acto destinado a producirla*. De manera que, mientras la renta es el elemento producido, el capital es el bien corporal o incorporeal susceptible de producirla.

La principal diferencia entre un beneficio de capital y una renta es que en el primer caso la realización del capital priva de la fuente, y por lo tanto se imposibilita la reproducción del beneficio.

La teoría de la fuente que se aplica a los sujetos no empresa adopta como criterio la gravabilidad de aquellas ganancias que cumplan con las condiciones necesarias para ser consideradas dentro del concepto de renta.

Sin embargo, analizando el contenido de las cuatro categorías encontramos casos especiales en los cuales la legislación vigente se aparta de la teoría de la fuente aun para los sujetos a quienes ella resulta aplicable, gravando beneficios que por sus características son consideradas como ganancias de capital. Dichas excepciones son las que analizamos a continuación:

- Fraccionamiento de inmueble (loteos):

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 se reincorporó, para los sujetos a quienes se aplica el concepto de renta conforme a la teoría de la fuente, una excepción cuyos antecedentes se remontan a reformas del año 1950 motivadas por las dificultades de orden práctico derivadas de la determinación de la existencia o no de habitualidad en tales casos.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Cuáles constituyen loteos con fines de urbanización a los efectos del inciso d) del artículo 49 está definido reglamentariamente a través del artículo 89, 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.

➤ 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. De esta forma se incluyen dentro del ámbito del impuesto estas ganancias con respecto a los sujetos alcanzados por la teoría de la fuente, puesto que para las sociedades o empresas sujetas a la teoría del balance ya se encontraban gravados 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.

Los ingresos derivados de obligaciones de no hacer, de no ser por 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.

Objeto del Impuesto a las Ganancias

Para los sujetos empresa, el inciso 2 del artículo 2º adopta una definición más amplia de ganancias, en los términos siguientes:

“Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 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 artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.”

Esta segunda definición legal de ganancias se enrola dentro de la *teoría del balance* o de la renta-ingreso, la cual considera que la empresa es potencialmente capaz de generar renta y, por lo tanto, todos sus resultados constituyen, en principio, ganancias alcanzadas por el impuesto.

Existe doctrina⁸, sin embargo, que no comparte este concepto de las dos teorías, sino que en su opinión nos hallamos en realidad ante una sola teoría, la de la fuente, resultando que la teoría del balance es una subespecie de la primera que considera a los sujetos organizados en forma de empresa como fuente generadora de ingresos, gravando de esta forma a todos los beneficios (aun lo eventuales) que generen estos responsables.

Conforme con la posición expuesta, la teoría de la fuente propiamente dicha se aplica para las rentas generadas por personas físicas y sucesiones indivisas, mientras que la subespecie de aquella, la teoría del balance, considera como renta a todos los beneficios que cumplan o no con las condiciones del inciso 1 del artículo 2º de la ley, en el entendimiento de que la fuente generadora de las rentas en este caso es el propio sujeto.

Finalmente el artículo 2º contiene un tercer inciso que, no obstante su propia afirmación de resultar aplicable a cualquier sujeto, está claramente dirigido a los sujetos persona física o sujetos no empresa, y que dice lo siguiente:

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

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

⁸ Cáceres, Alberto I., “Modificaciones al objeto del Impuesto a las Ganancias”, en: *Impuestos*, Bs. As., La Ley, marzo 2006, n° 5, p. 691

Objeto del Impuesto a las Ganancias

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 más adelante en el presente trabajo.

El decreto reglamentario 1344/98 o Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su artículo 8º ciertas disposiciones aclaratorias concernientes a la cuestión del objeto del objeto del referido gravamen.

En dicho artículo aparece reflejada de alguna manera la dicotomía establecida por la ley en cuanto al establecimiento de dos definiciones diferentes de ganancias. Así, expresa el primer párrafo del mencionado artículo:

“Las ganancias a que se refiere la ley en el apartado 1) de su artículo 2º, comprenden, asimismo, a las que se obtienen como una consecuencia indirecta del ejercicio de actividades que generen rentas que encuadren en la definición de dicho apartado, siempre que estén expresamente tratadas en la ley o en este reglamento.”

El segundo párrafo, por su parte, dispone lo siguiente:

“Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el apartado 2) del artículo citado, son las incluidas en los incisos b) y c) del artículo 49 de la ley y en su último párrafo, en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el artículo 68, último párrafo, de este reglamento.”

La exclusión a la que alude esta norma es la referente a las sociedades y empresas o explotaciones que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una actividad comercial.

- Sujetos empresa:

La doctrina denomina en general como sujetos empresa a aquellos a los cuales se les aplica la definición amplia de ganancias adoptada por el inciso 2 del artículo 2º. Los sujetos que entran dentro de esta categoría según la ley son los siguientes:

- a) Sociedades comerciales constituidas en el país, de alguno de los siguientes tipos: (Apartados 1, 2 y 4 del inciso a) del artículo 69)

Objeto del Impuesto a las Ganancias

- 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 estos entes abarcados por la exclusión, se considera sin embargo que sus ganancias son de tercera categoría (por estar incluidas en el inciso b) del artículo 49), pero 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. La palabra *empresa* se define generalmente como la reunión de capitales, trabajo y organización, con el propósito de desarrollar una actividad empresaria; mientras que la palabra *explotación* suele referirse al ejercicio de actividades productivas, estando íntimamente relacionada con la palabra empresa.

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. Esto quiere decir 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.

Decíamos que los puntos g) y h) comprenden toda sociedad o explotación unipersonal, excluidas aquellas que desempeñen las tareas generadoras de ganancias de cuarta categoría incluidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley. Aclaremos que dichas tareas son 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.

Obsérvese que igualmente la mayor parte de las actividades enunciadas son de carácter eminentemente personal y no podrían ser desarrolladas mediante sociedades o empresas, por lo cual 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 no es la definida por el inciso 2 del artículo 2º, sino que al momento de determinar cuáles son sus resultados gravados a los fines del impuesto a las ganancias deberán tenerse en cuenta los incisos 1 y 3 de dicho artículo.

En cambio 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.

- Ganancias gravadas para los sujetos empresa:

Respecto de este tipo de sujetos, la ley grava todas sus ganancias, obtenidas en el país o en el exterior, sean periódicas o de tipo eventual, relacionadas o no con su actividad principal o con sus actividades secundarias.

La ley considera en este caso que la empresa es potencialmente capaz de generar renta y, por lo tanto, todos sus resultados constituyen, por lo menos en principio, ganancias alcanzadas por el impuesto. Podría considerarse que con esta ficción se amplía el concepto de renta emanado de la teoría de la fuente, ya que se constituye a la empresa en fuente permanente de renta, lo que ha dado lugar al uso de la expresión *empresa-fuente*, con la cual frecuentemente se alude a esta figura fiscal.

La frase clave dentro del apartado 2 del artículo 2º es la que se refiere a la independencia del cumplimiento de las condiciones del apartado 1 en cuanto a la determinación de la gravabilidad de sus beneficios. Las condiciones, recordemos, son las de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación, las cuales no rigen para los resultados obtenidos por los sujetos empresa.

La teoría del balance considera así que el simple aumento del patrimonio neto del sujeto entre dos momentos distintos habilita para considerar a la ganancia como gravable por el impuesto, sin tener en cuenta la diferenciación que existe entre los conceptos de

Objeto del Impuesto a las Ganancias

renta (elemento producido por una fuente durable) y capital (elemento productor de la misma)

- Sujetos no empresa:

Estarían incluidos dentro de esta categoría 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.

Podríamos brindar algunos ejemplos para aclarar este punto. En el caso de una sociedad de responsabilidad limitada constituida en el país que desempeñara actividades de corretaje, no nos encontraríamos ante un sujeto no empresa, por cuanto dicha sociedad es uno de los tipos de sujeto que se considera como sujeto empresa en forma independiente de la actividad que desarrolle. Lo mismo sucedería si los corretajes fueran la actividad realizada por una sucursal o establecimiento permanente en el país de una empresa extranjera.

En cambio, en el caso de una sociedad colectiva que cumpliera funciones de viajante de comercio, sí nos hallaríamos ante un sujeto no empresa, por cumplirse las dos condiciones, en cuanto al tipo de entidad y a la actividad desarrollada. Si dicha sociedad decidiera transformarse en, por ejemplo, una sociedad anónima, sería considerada a

Objeto del Impuesto a las Ganancias

partir de ese momento un sujeto empresa, con las implicancias que ello tiene en cuanto a la definición que se aplicaría para establecer sus ganancias gravadas.

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 acreditara 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 deberán efectuarse e ingresarse a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) cada vez que se le paguen beneficios netos.

En relación con la definición de renta que le es aplicable a este tipo de sujetos, al mencionado artículo 91 comienza su redacción con la siguiente expresión: "Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior...". Esto nos lleva a concluir que estos sujetos pueden obtener ganancias de cualquiera de las cuatro categorías; es obvio, pues, que las mismas no son íntegramente de la tercera categoría (rentas de la actividad empresaria) Por ende, no están comprendidos entre los entes referidos en los incisos a) y b) del artículo 49, ni aunque fueran sociedades.

En este sentido el segundo párrafo del artículo 8 del decreto reglamentario 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, aun 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.

- Ganancias gravadas para los sujetos no empresa:

Existe una trilogía de elementos o condiciones que deben cumplirse para que un resultado quede comprendido dentro de la definición legal de ganancias para este tipo de sujetos. Tales condiciones son:

- ❖ Periodicidad
- ❖ Permanencia de la fuente productora
- ❖ Habilitación de la fuente productora

Objeto del Impuesto a las Ganancias

En este supuesto la norma legal opta por una caracterización selectiva del objeto imponible, a diferencia de lo que sucede con los sujetos empresa. En lugar de gravarlo todo, menos lo especialmente excluido, se gravan solamente aquellos réditos que cumplen con las condiciones establecidas.

En un principio la ley de impuesto a las ganancias (1974) había adoptado para estos sujetos, al igual que para todo tipo de contribuyentes, la más amplia teoría del balance, criterio que fue abandonado desde el 1º/1/1976 para personas físicas y sucesiones indivisas.

La legislación anterior a 1974, relativa al impuesto a los réditos (como se denominó hasta 1973 el impuesto argentino), utilizaba a los fines de la definición de ganancias imponibles para todos los contribuyentes el concepto de *profesión habitual o comercio*, coincidentes con los requisitos de la teoría de la fuente aplicable actualmente a los sujetos no empresa.

Hacer profesión de una actividad equivale a ejercerla de manera habitual; a su vez, ejercer el comercio implica, según la definición de comerciante del artículo 1º del Código de Comercio, hacer *profesión habitual* del ejercicio de los actos de comercio declarados como tales por el artículo 8º del mismo código.

Esta exigencia de habitualidad para que los resultados fueran considerados gravables por el impuesto ofreció en la práctica no pocos inconvenientes, los cuales en numerosas oportunidades requirieron la intervención de la justicia para determinar si un acto quedaba o no encuadrado dentro la existencia de una profesión habitual.

De este modo la jurisprudencia a través de sus decisorios contribuyó a precisar los conceptos de periodicidad, permanencia de la fuente y su habilitación, conceptos cuya comprensión se torna básica ante la definición del inciso 1 del artículo 2º de la ley de impuesto a las ganancias, aplicable, como ya dijimos, a las personas físicas y sucesiones indivisas.

➤ Periodicidad:

La periodicidad, en cuanto definitoria del concepto de ganancia según la teoría de la fuente, puede presentarse en forma tanto real como potencial.

Hay periodicidad cuando existe una sucesiva frecuencia de ingresos (*periodicidad real*)

Además, cuando esa sucesiva frecuencia de ingresos no ocurre en forma efectiva, este requisito debe considerarse igualmente cumplido, cuando la renta sea de naturaleza tal que exista la posibilidad de ser reproducida periódicamente por una fuente (*periodicidad potencial*)

Es muy importante tener en cuenta que la posibilidad de manifestación del ingreso debe estar intrínsecamente relacionada con la actividad del contribuyente.

Por ejemplo en el caso de que un profesional que no ejerce habitualmente su profesión cobre un honorario, el mismo está gravado. Aunque en la manifestación del ingreso no se diera una efectiva periodicidad, la posibilidad de que ello ocurra está latente por ser consecuencia de una profesión. Por lo tanto, debe considerarse renta gravada conforme a esta teoría.

Si el mismo profesional resultara beneficiario de un premio en un juego de sorteo o en un concurso deportivo, en cambio, dicho beneficio no resulta gravado, puesto que no se cumple respecto del mismo el requisito de periodicidad, ni real ni potencial. Si bien la posibilidad de que el mismo se repita existe, aunque generalmente remota, no estamos ante un ingreso que sea consecuencia de su actividad profesional.

En el caso de que la fuente productora en cuestión constituya un bien o una cosa, la posibilidad de reproducción del ingreso debe apreciarse en relación con el destino de la misma: constituye rédito aquel beneficio que corresponda al fin a que se destina el bien que lo originó, sin entrar a considerar cuál es la efectiva frecuencia del mismo.

➤ Jurisprudencia:

En "Petróleo de Challaco" (Neuquen) dijo la corte que existe periodicidad cuando el ingreso persiste o es susceptible de persistir en el tiempo. Así, el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 07/12/1938)

Un caso jurisprudencial definió como renta del trabajo personal al ingreso obtenido por un empleado de aduana, a raíz de la denuncia de una infracción llegada a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones. El tribunal distinguió netamente entre la situación del empleado aduanero, para quien la fuente productora de la que derivó el premio recompensa es su actividad habitual, y la hipótesis en que la denuncia la hubiera hecho un particular, para quien el ingreso a su patrimonio sería accidental y ajeno a toda

Objeto del Impuesto a las Ganancias

fuente permanente. ("Valle, Jorge E. c/ Fisco Nacional", Cámara Federal de Capital, 20/09/1943)

El mismo caso fue llevado a la Corte Suprema, la cual falló en el mismo sentido, es decir, pronunciándose por la gravabilidad de dicho ingreso:

"...los réditos han sido obtenidos por la prestación de servicios personales bajo órdenes directas del empleador y en una relación de dependencia, que es el caso del actor. El origen de los fondos con que el empleador realiza los pagos, es indiferente al efecto de la imposición, de manera que habiendo sido obtenidos los réditos del recurrente en las condiciones previstas por el artículo citado de la ley, carece de trascendencia que ellos provengan de la Aduana o de sanciones aplicadas a particulares." (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 27/12/1944)

En el caso de las propinas recibidas por un empleado de la Dirección de Loterías y Casino, la Corte también se pronunció por su gravabilidad, por entender que para ese empleado la propina es una consecuencia de su actividad y existe la posibilidad de que el ingreso se repita (periodicidad potencial):

"...las propinas que recibe un empleado de la Dirección de Loterías y Casino, por vía de caja de empleados forma parte de su retribución laboral y por lo tanto están comprendidas dentro de la órbita del impuesto a los réditos." ("Huarte, Atilio", Corte Suprema de Justicia de la Nación, 19/05/1961)

En cambio, si se tratara de un enriquecimiento fortuito, proveniente por ejemplo de juegos de azar, no estaría incluido en el objeto del impuesto por no cumplirse el requisito de la periodicidad, ni real ni potencial.

➤ Permanencia de la fuente productora:

Este requisito legal se refiere al hecho de que una vez que se ha obtenido el rédito, la fuente productora siga existiendo y perteneciendo al contribuyente, es decir, la misma debe ser durable y permanente.

Si la fuente se extingue una vez obtenido el ingreso, estamos en presencia de una ganancia no gravada conforme a la teoría de la fuente.

El requisito de la permanencia de la fuente productora se cumple por ejemplo con respecto a los ingresos obtenidos por el alquiler de un inmueble, el cual sigue perteneciendo al contribuyente luego de cobrado el mismo; así como también con

respecto a la renta de títulos públicos, caso similar al anterior en el cual no se extingue el capital fuente con la obtención de la renta (el interés en este caso)

Por el contrario la utilidad derivada de una eventual enajenación de los capitales fuente citados en los ejemplos anteriores (inmueble destinado alquiler y títulos públicos respectivamente) no generaría en el contribuyente alcanzado por la teoría de la fuente la obligación de tributar el impuesto, ya que en estos casos se produciría la extinción de la fuente productora de los beneficios.

Por lo tanto podríamos concluir que, en principio, las ganancias de capital (venta de bienes) no están alcanzadas para este tipo de sujetos, si bien, como veremos más adelante, existen excepciones a esta regla establecidas por la misma ley.

➤ Jurisprudencia:

“... esta periodicidad del rédito induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producido, la cual de debe también mantener y conservar pues sólo haciéndolo así se podrán mantener y conservar los réditos como lo requiere la definición del artículo 2º de la ley. Es igualmente la existencia de una fuente permanente, lo que explica que se puede vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse no consumiéndola del todo, en tanto que sobreviene el empobrecimiento y se puede llegar hasta la ruina consumiendo el capital.” (“Petróleo de Challaco”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 07/12/1938)

➤ Habilitación:

La habilitación de la fuente significa que la misma se encuentre en condiciones de generar sus frutos, es decir, en la preparación o acondicionamiento de los elementos productivos necesarios para generar una ganancia.

Un enriquecimiento de carácter extraordinario, como lo sería por ejemplo una herencia, no constituye ganancia gravada en cabeza de una persona física, debido precisamente a que no cumple con este requisito de la habilitación de la fuente productora.

➤ Jurisprudencia:

“...en segunda categoría existen casos claros de habilitación de la fuente en los que el carácter mismo de la inversión hace indiscutible la

presencia de este elemento. Así no es dudoso que existe ganancia imponible en el caso de renta proveniente, por ejemplo, de inversiones en títulos gravados, debentures, etc. Aun cuando se demuestre que dicha inversión ha sido esporádica. Ello es considerado así justamente, debido a que en tales casos aparece claro el elemento habilitación de la fuente.” (Dictamen 28/79, Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos DGI, 13/08/1979)

➤ Otros elementos a tener en cuenta:

En algunos casos puede tornarse dificultoso determinar la gravabilidad o no de ciertas operaciones realizadas por sujetos no empresa, por lo cual se hace necesario analizar otros elementos a los fines de caracterizar como accidentales o habituales ciertas operaciones. Los elementos a los cuales aludimos son los referidos a la frecuencia de las operaciones, la importancia dentro del giro del negocio y el propósito de lucro tenido en vista al materializarlas. Ellos ayudarán a precisar si estamos frente a una ganancia que por sus características puede quedar encuadrada dentro de la teoría de la renta producto.

La sola cantidad de operaciones realizadas no es decisiva, y no siempre puede utilizarse como índice preciso. En el caso “Brave” (donde los resultados respectivos se incluyeron en el ámbito del impuesto a los réditos, ante ocho operaciones de adquisición de inmuebles y seis de venta, en el plazo de cinco años), se señaló que los términos *profesión habitual o comercio* utilizados por la anterior ley debían entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente, con el propósito de obtener beneficio, excluyendo por lo tanto las operaciones aisladas. (“Brave, Rafael E. c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 11/10/1947)

Tales operaciones aisladas o accidentales, realizadas por sujetos a quienes se aplica la teoría de la fuente, no cumplen con los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente, estando por lo tanto excluidas del objeto del impuesto.

Otro factor indicativo de la naturaleza accidental o habitual del ingreso a considerar está dado por su importancia en relación con el giro comercial de su beneficiario. Así, determinado número de operaciones puede denotar habitualidad, pese a ser reducido, si para quien las realiza representan su única fuente de ingresos; mientras que si las mismas fueran efectuadas por una persona titular de un amplio patrimonio, tal vez no serían suficientes para configurar dicha habitualidad.

También debería analizarse si dichas operaciones son específicamente del giro del contribuyente, por guardar estrecha relación con otras realizadas. Si las mismas tienen