



Facultad de Ciencias Empresariales
Sede Rosario - Campus Pellegrini
Carrera: Contador Publico

Discusión teórica:

**EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN ARGENTINA:
FUNDAMENTOS SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD E IMPACTO EN LA
RECAUDACION FISCAL.**

Alumno: Aldana Liberatti – Email: aldanaliberatti@hotmail.com

Tutor de Contenidos: Lic. Gabriel Darío Frontons

Tutor Metodológico: Lic. Magdalena Carrancio

Septiembre 2018

DEDICATORIAS:

- A mi papá, mi mamá y mi hermano, por darme siempre su apoyo incondicional, por estar en todas mis necesidades y por darme fuerzas para cada día avanzar durante este largo camino, y así lograr la meta planteada; sin ellos todo hubiera sido más difícil.
- A mi entorno, en general, por haber tolerado los cortos tiempos que les he podido brindar, y a muchos de ellos por haber compartido conmigo horas y horas de estudio.
- A cada una de las personas que de una u otra manera estuvieron a mi lado acompañándome y ayudándome para que el recorrido sea más agradable.

AGRADECIMIENTOS:

- A muchos de mis profesores, por haberme brindado sus conocimientos con mucha dedicación y esmero cada día y en cada clase, durante los años de mi carrera, pero sobre todo una mención especial al profesor Gabriel Darío Frontons y la profesora Magdalena Carrancio por haberme ayudado en la realización de este trabajo, brindándome su apoyo y aclarando conocimientos; y además, a los directivos de esta carrera.

RESUMEN

Este documento de revisión bibliográfica analiza el impacto del impuesto a las ganancias en Argentina y sus reformas de manera longitudinal; considerando que ha sido tomado el modelo de otros países -que lo han aplicado mucho antes de haberse realizado en nuestro país-, durante un período de crisis muy fuerte.

Se expone un análisis respecto de su implementación en Argentina, y sobre todo una asimilación respecto de los artículos de nuestra Constitución Nacional que podrían invocar a una inconstitucionalidad del mismo, si lo contemplamos a lo largo del tiempo.

Pero también la investigación cuenta con un examen de los principios tributarios, y de su coparticipación para poder aclarar la constitucionalidad de este impuesto.

La discusión respecto de ello, se basa en que son muy fuertes los ingresos que se perciben por Impuesto a las Ganancias, por lo que presentaremos asimismo un análisis del año 2017 realizado por AFIP.

Palabras claves:

Sistema Tributario - Impuesto a las Rentas - Impuesto a las Ganancias -
Constitucionalidad - Principios Constitucionales - Coparticipación.

INDICE

INTRODUCCION.....	6
CAPITULO I:	10
ANTECEDENTES Y CARACTERÍSTICAS DEL	10
IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	10
1.1 ANTECEDENTES.....	10
1.1.1 La habilidad inglesa.....	10
1.1.2 La experiencia americana	11
1.2 CARACTERÍSTICAS GENERALES Y PARTICULARES DEL IMPUESTO	14
1.2.1 Características generales de los impuestos.....	14
1.2.2 Los impuestos en su relación con la Constitución Nacional	15
1.2.3 El impuesto sobre las ganancias	16
1.2.4 Algunas ventajas de su aplicación.....	18
CAPITULO II:	20
NACIMIENTO DEL IMPUESTO A LOS RÉDITOS:	20
INCERTIDUMBRE SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD.	20
2.1 IMPUESTO A LOS RÉDITOS: SU ORIGEN.....	20
2.1.2 Primer Proyecto del Impuesto a los Réditos.....	21
2.1.3 El real nacimiento del Impuesto a los Réditos.....	22
2.1.4 Su primera modificación	24
2.1.5 El debate en torno a su inconstitucionalidad	26
2.2 IMPUESTO A LAS GANANCIAS: SU MODIFICACION	29
CAPITULO III:	31
LOS PRINCIPIOS CONTITUCIONALES Y	31
LA COPARTIIPACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.	31
3.1 PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCION NACIONAL COMO LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.....	31
3.1.1 Principio de legalidad.....	33
3.1.2 Capacidad contributiva	40

3.1.2 Generalidad.....	41
3.1.4 Equidad	42
3.1.5 Razonabilidad.....	43
3.1.6 No confiscatoriedad.....	44
3.1.7 Igualdad.....	47
3.1.8 Proporcionalidad.....	48
3.2 ASIGNACIÓN CONSTITUCIONAL DEL RECURSO. COPARTICIPACIÓN.	49
CAPITULO IV:.....	52
CARACTERISTICAS DE LA RECAUDACION SOBRE IMPUESTO A LAS GANACIAS REALIZADO POR AFIP EN 2017	52
4.1 RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS 2017.....	52
4.1.1 PRIMER TRIMESTRE 2017.....	52
4.1.2 SEGUNDO TRIMESTRE 2017	56
4.1.3 TERCER TRIMESTRE 2017	60
CONCLUSION.....	66
BIBLIOGRAFÍA.....	71

INTRODUCCION

Como indica la historia, los gravámenes existen para financiar inconvenientes económicos, crisis y también el gasto público por medio del cual la sociedad, mediante sus gobiernos, alcanza diferentes objetivos. Entre los más importantes se destacan la mejora en la distribución del ingreso, la dirección de las crisis y corregir fallas de mercado. Los impuestos pueden ayudar a resolver el problema por sí solos, pero el grueso de la recaudación proviene de gravámenes que introducen distorsiones al alterar el equilibrio de mercado respecto del que existiría en un mundo sin impuestos. Así, se perdieron y se pierden de hacer transacciones que son mutuamente beneficiosas para los consumidores y los productores porque los impuestos introducen una palanca entre el precio que pagan los primeros y el que reciben los segundos (Krugman y Wells; 1953).

Sin embargo, en el mundo real, cualquiera sea el nivel de desarrollo, aparecen urgencias recaudatorias, emergencias económicas, presiones sociales. Podría entenderse si se mira a través de los cambios impositivos donde el largo plazo actúa como un filtro que va decantando los instrumentos sobre la base de cambios lentos y midiendo la experiencia pasada. Son los sistemas tributarios históricos, el hilo conductor según José Antonio Sánchez Román (2013) que surge de la descripción histórica de los impuestos en Argentina es el versus de esto.

Basados en los antecedentes podemos sostener que el sistema tributario argentino adolece de problemas desde larga data. La economía argentina enfrentó y enfrenta actualmente varios desafíos, como la elevada evasión, y las grandes críticas a uno de los principales impuestos que recauda la Nación: el impuesto a las ganancias.

En efecto, el debate público en la Argentina parece estar enfocado más en aspectos de equidad o igualdad de cargas dependiendo de los ingresos obtenidos, mientras que otros países discuten y avanzan en decisiones tributarias que tienen en cuenta la mayor movilidad internacional de capitales y de bienes y servicios.

En lugar de aprovechar las experiencias históricas, se produce una mera unión de tributos, un conjunto inarticulado que pertenece a raíces doctrinarias, a objetivos y coyuntura diferentes. Y lo que es más grave: su incesante modificación que no permite su corrección en el largo plazo. Estamos en presencia, no de un sistema, sino de un mero régimen tributario de alta heterogeneidad. Lo que vulgarmente conocemos como parches que incorporan tributos con objetivos sólo recaudatorios y horizontes de corto plazo. Y la mayoría de las veces contradictorios con los existentes, los que, a su vez, no se modifican.

Sin embargo, actualmente, el debate tributario es absorbido por la cuestión de la presión fiscal. En efecto, el sistema tributario es un instrumento clave de la política fiscal que junto a la monetaria, cambiaria y de ingresos resume la globalidad de los instrumentos de política económica. La doctrina tributaria conoce esto como el diseño de un sistema tributario racional.

Es importante tener en cuenta que los tributos son ingresos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

De esta manera podemos aclarar que este trabajo se direcciona al Impuesto a las Ganancias (en sus comienzos denominado Impuesto a los Réditos), el cual es un tributo en el que, tanto personas físicas como empresas, pagan al Estado en función de los ingresos que declaren haber tenido en el curso del año. Es un típico impuesto al ingreso. Realmente es una carga a las rentas de las personas humanas, con alícuotas progresivas y deducciones por mínimos no alcanzados, o sea un tributo personal adaptado para cada contribuyente, que se liquida anualmente. También grava a las sociedades con un porcentaje fijo a las ganancias obtenidas por aquellas durante el ejercicio, sin deducciones personales, ni mínimos no alcanzados.

Otra particularidad de este impuesto surge de considerar que hay artículos de la Constitución Nacional que dejan entrever una posible inconstitucionalidad; aunque sepamos que se coparticipa, por lo que se genera una distribución del recurso: del total

recaudado por impuesto a las ganancias se deduce una suma fija destinada al financiamiento del sistema de jubilaciones, a transferencias para las provincias por fuera de la coparticipación y a adelantos de tesorería de la Nación. A partir de la recaudación neta de ganancias se desvía otro 20% para jubilaciones y pensiones y un 16% para constituir el fondo de infraestructura básica social y para financiar obras en la provincia de Buenos Aires. Consecuentemente, sólo el 64% se deriva hacia la formación de la masa coparticipable bruta. Igualmente es posible deducir mediante artículos principales la permisible inconstitucionalidad. Pero también tenemos la posibilidad de enfrentarnos con la oposición de dicha contingencia mediante los Principios Constitucionales.

Por último, la importante recaudación que provoca este tributo genera la problemática entre Nación y Provincias.

Por todo lo antedicho, en esta discusión teórica nos proponemos brindar una mirada integral y profunda del contexto socio- político y económico que dio origen al impuesto a las ganancias, analizar su constitucionalidad, los sucesos que incidieron para que éstos se modifiquen y el impacto sobre la recaudación fiscal.

Los objetivos que guiarán el análisis serán:

- Describir los antecedentes del Impuesto a las Ganancias y desarrollar su marco conceptual. Para ello, se tendrá en cuenta el ambiente externo, particularmente la experiencia de Gran Bretaña donde fue introducido en 1798 por el Primer Ministro William Pitt y la de EEUU donde se implementó por primera vez con motivo de la Guerra Civil en 1862, se derogó al finalizar el conflicto, pero se reimplantó en 1894.
- Identificar los hechos históricos que, tras la crisis de 1930, impulsaron al establecimiento del Impuesto a los Réditos en Argentina y su transformación en Impuesto a las Ganancia, haciendo foco en las distintas posiciones sobre su inconstitucionalidad.
- Establecer los Principios Constitucionales y determinar los fundamentos de la Coparticipación del Impuesto a las Ganancias, indagando si en ésta radica la base de legalidad que requiere este impuesto (reconociendo que esto genera posiblemente la constitucionalidad frente a aquella inconstitucionalidad que planteamos en el punto anterior.)

- Caracterizar los distintos enfoques sobre la importancia de su recaudación, ya que mediante AFIP podemos acceder a un detalle profundo acerca del último año completo.

Por lo que en nuestro trabajo de revisión y análisis bibliográfico si bien el enfoque será cronológico; igualmente tendrá abordajes transversales. Se nutre de fuentes primarias brindadas por la Constitución Nacional; y de fuentes secundarias como libros de importantes autores nacionales, como Gustavo Diez, Enrique Reig, María Sabic, entre otros y también autores internacionales como Fisher Irving y John Rawls.

Pretendemos indagar en los hechos históricos asociados a sus comienzos y las distintas miradas que fundamentan su constitucionalidad, no solo respecto a sus principios sino a los artículos de la Constitución Nacional respectivamente. Es importante su contexto en el momento del nacimiento, pero también el debate en torno a buscar que tal constitucional o inconstitucional puede verse en este tributo ya que pasó a ser permanente a lo largo de la historia, cuando su vigencia como impuesto habría sido excepcional y temporal.

La discusión planteada cobra relevancia en un momento en que el estado actual del tema o estado de la cuestión gira en otro contexto, ya que solo se habla de la reforma tributaria que preparó el Gobierno de Mauricio Macri en Diciembre 2017, y en ningún momento entran en discusión sus orígenes, o argumento sobre su creación.

En síntesis, si pensamos dónde se encuentra Argentina en relación al resto del mundo, actualmente, surgen conclusiones alarmantes, confirmando que en la Argentina se pagan tantos impuestos como en Europa, pero para recibir servicios del tercer mundo. Y sin embargo, como la evasión tributaria es mucho más alta en la Argentina que en los países desarrollados, las alícuotas impositivas tienen que ser necesariamente más elevadas. En otras palabras, “hay que cobrarles más a los pocos que tributan”.

La realidad parece indicar que Argentina es un país de grandes economistas con una economía terrible, y los impuestos lo pueden reflejar, sobre todo el impuesto a las rentas, tan colaborador en el resto del mundo, donde lo han utilizado realmente para urgencias, y sin embargo en Argentina desde hace muchísimo tiempo no puede lograr salir de ese estado, impositivamente hablando.

CAPITULO I:

ANTECEDENTES Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En este capítulo nos proponemos describir los antecedentes del Impuesto a las Ganancias en el mundo y su marco conceptual. Para ello, en primer lugar abordaremos la experiencia de Gran Bretaña, seguidamente lo ocurrido en Estados Unidos.

También emprenderemos las características de los impuestos en general, para poder brindar las cualidades del Impuesto a las Ganancias, y su aplicación respecto de la Constitución Nacional.

1.1 ANTECEDENTES

Describiremos los antecedentes que nos brinda Gran Bretaña sobre su experiencia; como también la práctica que realizó Estados Unidos con la implementación de este impuesto.

1.1.1 La habilidad inglesa

El impuesto a la renta fue introducido en Gran Bretaña en 1798 por el Primer Ministro William Pitt, quien prometió que esa intolerable injerencia en la vida privada de los contribuyentes, iba a durar solamente hasta el fin de la guerra que el país mantenía contra Napoleón. Lo raro es que cumplió y el impuesto caducó en 1801. Pero volvió a reimplantarse junto con el reinicio de la guerra en 1803, hasta 1816, en que se quemaron en plaza pública todos los expedientes y documentos de las liquidaciones impositivas. Algunos años después, exactamente en 1842, el Primer Ministro Robert Peel volvía a reinstalarlo.

Según Enrique Reig (2010), en Inglaterra, el ministro William Pitt propuso un impuesto general sobre las personas que poseían fortuna, tan proporcional a sus medios como sea posible. Dicho proyecto se sancionó el 12 de enero de 1798, fecha que debe considerarse como de adopción del precursor inmediato del impuesto a las rentas moderno, aprobado con el nombre de acta de ayuda y contribución; que clasificaba a los contribuyentes en tres clases, de acuerdo con las riquezas que poseyeran, y para cada clase establecía escalas de impuesto, conforme a sus rentas, que denotaban la idea de progresividad, apareciendo ya las reducciones de impuesto en atención al número de miembros de la familia. A este impuesto se lo llamó también la triple contribución.

En 1799, ya con el nombre de impuesto sobre la renta, y también sobre la base del proyecto de Pitt para remplazar la triple contribución, el gravamen tomó forma similar a la que hoy tiene; fue sancionado en un largo texto de 124 artículos y estableció la tasa del gravamen sobre el conjunto de las rentas. Aparte de las deducciones personales en razón del número de hijos a cargo del contribuyente, se autorizó la deducción de las primas por seguro de vida.

La moderna evolución del gravamen se ha orientado definitivamente hacia su aplicación sobre el monto global de las rentas, dándole, pues, carácter eminentemente personal y estableciendo las tasas sobre bases progresivas. Expresión típica de esta forma del impuesto es el “income tax” de los Estados Unidos; en Gran Bretaña, en cambio, el impuesto progresivo global sobre el conjunto de la renta no impidió durante décadas el mantenimiento de impuestos cedulares sobre las rentas de distintas categorías, consideradas objetivamente y en forma cerrada para cada una de ellas, política ésta finalmente abandonada.

1.1.2 La experiencia americana

Podemos decir que algo similar ocurrió en EE.UU. El impuesto a las ganancias se introdujo por primera vez con motivo de la Guerra Civil en 1862, se derogó al finalizar el conflicto; pero se reimplantó en 1894 siendo del 2%; fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema norteamericana al año siguiente. Hasta que en 1913, el Congreso

norteamericano aprobó la enmienda constitucional que convirtió al “Income Tax”, en un impuesto Federal.

Es interesante observar cómo a partir de la creación de este impuesto, el gasto público crece en los EE.UU. desde un 7% en 1910 hasta un 37% en la actualidad, aun excluyendo el gasto en Defensa.

Este impuesto fue defendido por economistas neoclásicos desde hace mucho tiempo. Sostienen que el impuesto a las ganancias es preferible a un impuesto sobre determinados consumos, porque éstos, al afectar los precios relativos, afectan a ciertos consumos alterando o distorsionando las decisiones libres de los consumidores, apartándolos del equilibrio óptimo que resultaría de sus curvas de indiferencia que son derivadas de la función de utilidad de cada uno.

Puede verse a Irving Fisher; que se opuso al impuesto progresivo sobre la renta y escribió dos libros en distintos momentos de su vida. En 1906 *The nature of the capital and Income* indicando que “Si el valor de mercado de un activo adquirido con los ahorros es el valor actual descontado de sus rendimientos futuros esperados, Fisher mostró que un impuesto que grava la renta, incluyendo ganancias de capital, y luego vuelve a gravar el rendimiento de la renta no gastada está penalizando fiscalmente el ahorro por partida doble, y en consecuencia el crecimiento económico que depende en buena medida de la inversión que ese ahorro financia”.

De ahí se deriva su propuesta de desgravar el ahorro en el impuesto a las rentas o que sea convertido en un impuesto sobre gastos o consumo, completado con un impuesto sobre herencia. En esa época, en 1908, no existía un impuesto sobre la renta en Estados Unidos, que se introdujo en 1913 desoyendo las recomendaciones de Fisher.

Volvió posteriormente, en 1927 y se opuso al impuesto sobre los beneficios no distribuidos de New Deal y retomó antes de su muerte con su libro *Constructive Income Taxation* publicado en 1942.

En sentido opuesto, Murray Rothbard, en su libro *El impuesto al consumo: Una crítica*; *The Review of Austrian Economics* (1994), nos indica que la economía neoclásica sostiene desde hace mucho tiempo que, desde el punto de vista fiscal, un impuesto a las

ganancias es mejor que un impuesto específico al consumo ya que, además de los ingresos obtenidos, aun asumiendo que sean iguales en ambos casos, el impuesto al consumo distorsiona la asignación de recursos de las preferencias de los consumidores.

Cuando los economistas se apresuran a juzgar diversos cursos de acción como “superiores” u “óptimos” debe señalarse que el supuesto *ceteris paribus* que subyace en ese juicio no siempre se mantiene en la vida real. Debemos comprender que la naturaleza misma de específico impuesto puede conducir a que en última instancia un ingreso fiscal resulte mayor o menor que otro. Por tanto, el economista no puede decir que el impuesto a la renta o, a los efectos, cualquier otro impuesto, es mejor que otro desde el punto de vista del contribuyente puesto que el ingreso fiscal total es muchas veces una función del tipo de impuesto de que se trate.

También debe incluirse en este análisis que el economista no puede desconocer que cuando se habla desde el punto de vista del contribuyente se debe de tener en cuenta las estructuras subjetivas de valoración. Incluso si el ingreso total que debe pagar el contribuyente resulta ser lo mismo en el caso del impuesto A y en el caso del impuesto B puede, aun en ese caso, tener una apreciación muy distinta respecto de cada uno de los dos impuestos. Debe tenerse presente que los impuestos a las ganancias se recaudan a través de un examen de virtualmente todos los aspectos privados del contribuyente. Cada contribuyente está obligado por ley a tener comprobantes de sus ingresos y deducciones y llenar una serie de planillas y responder diversas preguntas.

En favor del impuesto a las ganancias se esgrime un poderoso argumento que es el de la posibilidad de utilizarlo de forma progresiva (con alícuotas más altas para la gente más rica), para obtener una mejor redistribución del ingreso y favorecer de este modo la justicia social que indica que es necesario igualar las oportunidades.

Frente a este argumento, desarrollado por John Rawls (1971), en su libro *A Theory of Justice*. The Belknap Press of Harvard University Press; antepone una cuestión moral: gravar con impuestos, las ganancias producidas por el trabajo personal es igual que condenar a trabajos forzados. Apoderarse de la renta del trabajo de alguien equivale a apoderarse de su tiempo y obligarle a realizar actividades varias. La redistribución de esa

renta es injusta porque las personas son dueñas de sí mismas y por ende dueñas de lo que producen.

1.2 CARACTERÍSTICAS GENERALES Y PARTICULARES DEL IMPUESTO

Expondremos las características de los impuestos en general, para poder luego brindar las cualidades del Impuesto a las Ganancias, y su aplicación respecto de la Constitución Nacional.

1.2.1 Características generales de los impuestos

Como ya se mencionó, es importante aclarar que los impuestos son los tributos o pagos que deben realizar los ciudadanos al gobierno sin que este se encuentre obligado a entregarles una contraprestación directa. En la gran mayoría de los países, los impuestos constituyen la fuente de recursos más relevante para el gobierno. De no contar con ellos probablemente no podría financiar sus actividades ni tampoco las políticas sociales.

Los impuestos se pueden dividir en diversas categorías. Si consideramos la base sobre la que se aplican se dividen en impuestos directos o indirectos. Los primeros gravan el patrimonio, ingresos o una manifestación directa de la riqueza de la persona. Así por ejemplo: casas, terrenos, salarios, entre otros. Los segundos en cambio, gravan el uso o la manifestación indirecta de la riqueza. Así por ejemplo: el consumo de bienes o servicios.

Juan Bautista Alberdi, (1998) “Sistema Económico Rentístico”, fue tal vez quien mejor expuso el problema de los impuestos y la necesidad de tenerlos acotado, tanto para conservar las libertades individuales como para promover la prosperidad de la nación.

La contribución, como gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad de sus fondos, no de los fondos que la producen porque así disminuyen los fondos originarios de la renta, empobrece a los particulares, cuya riqueza, colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco. El que gasta de su actividad principal para vivir, camina a la pobreza. El Estado está comprendido en esta ley natural de la riqueza: debe subsistir de la renta colectiva de los particulares que le forman, no de sus fondos.

En su libro *Sistema Económico y Rentístico*, Juan Bautista Alberdi (editado en 1998) nos recuerda que la riqueza debe su creación a tres fuerzas productoras: La tierra, el trabajo y el capital, de lo cual deduce que las contribuciones para sostener el fisco deben provenir de la renta de la tierra, que es el alquiler; de la renta del trabajo, que es el salario; y de la renta del capital, que es el interés.

Según Juan Bautista Alberdi (1998), la Constitución debe buscar esas rentas en los tres campos de su elaboración, que son la agricultura, el comercio y la industria fabril. Del cual hoy podrían agregarse los servicios.

Repartir de ese modo las contribuciones entre todos los agentes y fuentes de rentas es realizar la base constitucional del impuesto, contenida en el artículo 16, (...todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas). No debe haber tierra, capital ni trabajo que no contribuya con su parte de utilidad a soportar el gasto que cuesta mantener la ley que los protege: todas las industrias deben contribuir a sostener la ley que garantiza su existencia y libertades. La contribución equitativa, lejos de ser una carga, es el más egoísta de los gastos: pues tanto valiera llamar carga y sacrificio los gastos hechos en comer, alimentarse y vivir. Forma parte de este sacrificio el de vivir respetado, libre y seguro.

También explica que se debe repartir bien el peso de las contribuciones no solo en beneficio justo de los contribuyentes sino también como forma de agrandar su producto en favor del Tesoro Nacional. La continuación de los impuestos es más capaz de dañar por su desproporción y desigualdad que por su exorbitancia. Por lo tanto no hay un sector productivo que no deba pagar impuestos, pero debe hacerlo de manera equitativa e igualitaria.

1.2.2 Los impuestos en su relación con la Constitución Nacional

En su libro Alberdi describe artículo por artículo, los límites que se le imponen al gobierno. La división y los controles mutuos entre los poderes, la forma de elegirlos y, sobre todo, la declaración de los derechos y garantías individuales para cada habitante de la

Argentina. La relevancia del tema de los impuestos está en que precisamente aparecen en la Constitución de 1853.

Art. 4. De nuestra Constitución Nacional, el Gobierno federal provee los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Y en su artículo 31, la Constitución habla de “contribuciones” y no de “tributos” porque trata a los ciudadanos no como súbditos sino como habitantes libres. En cambio, actualmente la AFIP y las autoridades cuando hablan de “cultura tributaria” están violando de algún modo el espíritu de nuestros constituyentes.

Entonces, podemos decir que el impuesto a las ganancias es un tributo que, desde hace varias décadas, ocupa un lugar preferente en la mayor parte de los estados modernos como tributo nacional.

Es característica saliente, y netamente diferencial del tributo, la de gravar los beneficios, producidos o ingresos, como tales, esto es, independientemente de los capitales o fuentes de renta que los generen, considerando que con ello se obtiene una medida ideal de la capacidad contributiva de los beneficiarios que los perciben, lo que permite una óptima aplicación del principio de equidad en la imposición.

Pero hay que recordar que el derecho tributario también debe respetar los principios jurídicos de orden general también establecidos en la Constitución Argentina.

1.2.3 El impuesto sobre las ganancias

Siguiendo a Gustavo Diez (2011), el impuesto a la renta de las personas físicas es el que mayores virtudes tiene para constituirse en el protagonista principal de un sistema

tributario avanzado. El impuesto a las ganancias de las personas físicas, por sus características, tiene ventajas sobre otros tributos:

1. Grava la renta de las personas: Se considera que la renta de las personas físicas es el índice más apropiado para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes.

2. Es un impuesto personal: Tiene en cuenta las situaciones personales del sujeto, lo que permite diferenciar la imposición según su estado civil, cantidad de hijos, entre otras.

3. Es global: Grava todas las rentas de las personas, lo que permite dado este carácter de generalidad la aplicación de una estructura de alícuotas progresiva.

4. Permite un tratamiento distinto según el origen de la renta: Si bien se grava en forma global, permite conocer el origen de la renta, esto permite hacer distingos en el tratamiento de las mismas. Por ejemplo entre rentas provenientes del trabajo personal y las rentas provenientes de la colocación de capitales.

5. Efecto estabilizador: La estructura progresiva de la tasa del impuesto otorga buena flexibilidad al mismo. Dicho impuesto constituye en la actualidad la fuente de recursos más importante del sector público de las economías desarrolladas.

Por otra parte, el impuesto a la renta de las sociedades es un impuesto que grava la renta de cualquier entidad jurídica definida como sujeto pasivo por la legislación y el mismo responde a determinadas características, a saber:

1. Es un impuesto directo: Grava la generación de renta, a diferencia de los impuestos indirectos que gravan la renta cuando la misma se está consumiendo. Este impuesto grava una manifestación directa de la capacidad de pago del sujeto pasivo, la obtención de renta.

2. Índice apropiado: Se considera que la renta es uno de los índices más apropiados para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes. Los otros índices son consumo y patrimonio.

3. Es un impuesto real u objetivo: A diferencia del impuesto a la renta de las personas físicas que es personal, el impuesto a la renta de las sociedades no tiene en cuenta la situación personal del sujeto pasivo (la sociedad) como así tampoco la situación personal

de quienes la integran (socios). El gravamen recae sobre las ganancias sin considerar las personas físicas que tienen su goce económico.

4. Es global: Para su determinación se tienen en cuenta todos los resultados obtenidos por la sociedad a lo largo del periodo fiscal, lo que permite entonces la compensación de quebrantos.

5. Estructura de alícuotas: En general, es un impuesto de estructura de alícuota proporcional y de devengo periódico.

1.2.4 Algunas ventajas de su aplicación

Siguiendo la línea del autor Gustavo Diez (Diez, 2011), destacamos algunas ventajas:

1. Por el tipo de estructura jurídica utilizada, son contribuyentes que están obligados a la confección de estados contables, por lo tanto, tienen obligación de registrar el total de sus operaciones en forma cronológica y determinar el resultado contable de acuerdo con normas preestablecidas. Esto permite que para la determinación del impuesto se tenga un punto de partida (Estado de Resultados contable) confiable, lo que facilita el control por parte del Estado.

2. Tiene menor grado de repercusión pública que un impuesto a la renta personal. Es generalmente más aceptado en la población un impuesto que grava la renta de las corporaciones que un impuesto que grava el salario.

3. Para la administración es más sencilla su recaudación y facilita las tareas de control, toda vez que controla a la sociedad (sujeto) y no a cada uno de sus socios.

4. El impuesto a las sociedades es una compensación que debe pagarse a cambio del privilegio de la responsabilidad limitada de los socios que no responden con su patrimonio personal por las deudas de la sociedad.

5. Es un instrumento de política fiscal. Si el Estado quiere incentivar determinadas actividades o inversiones por parte de las empresas, es más fácil hacerlo a través de otorgar

licencias o beneficios a las sociedades, pues sería muy difícil que incentivos creados en el impuesto a la renta de las personas físicas para que los socios, a su vez, condicionen las decisiones de la empresa de la que son dueños.

6. Razones de interés social pueden aconsejar la creación de impuestos sobre formas de sociedades que, por su envergadura económica, pueden constituir un peligro para la asignación eficiente de los recursos productivos.

Sin embargo, si tomamos como premisa que la distribución de la carga impositiva debe ser justa y equitativa, el impuesto a la renta debería recaer sobre la renta obtenida por las personas físicas, ya que el mismo tiene en cuenta situaciones personales del sujeto y además para su determinación se aplican estructuras de alícuotas progresivas. La aplicación del impuesto a las sociedades afecta el efecto redistributivo que produce el impuesto a la renta personal.

CAPITULO II:

NACIMIENTO DEL IMPUESTO A LOS RÉDITOS: INCERTIDUMBRE SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD.

Considerando los puntos desarrollados en el anterior capítulo, seguiremos exponiendo acerca del Impuesto a las Ganancias tratando de describir los hechos históricos que lo transformaron de Impuestos a los Réditos a Impuesto a las Ganancias en Argentina e indagar si dicho impuesto es constitucional.

Para ello daremos conocimiento del posible origen del Impuesto a los Réditos, y su real implementación, considerando de esta manera artículos de la Constitución Nacional que podrían desafiar el formato de dicho Impuesto, que luego se modificaría.

2.1 IMPUESTO A LOS RÉDITOS: SU ORIGEN

Como mencionamos anteriormente, éste es un impuesto directo, pero además es progresivo y conspira contra el esfuerzo productivo, la inversión y la creatividad. Cuando decimos que es progresivo, hacemos referencia a que es un sistema de impuestos en dónde se establece que a mayor nivel de renta, mayor será el porcentaje de impuestos a pagar sobre la base imponible. El tipo de gravamen aumenta cuanto mayor es la capacidad económica de la persona obligada al pago del impuesto.

En pocas palabras, son impuestos que desalientan. Quienes aportan bienes a la sociedad no deben tributar por los beneficios que obtienen gracias a sus esfuerzos. Es directo porque originariamente su cobro pertenece a las provincias, pero el Congreso haciendo uso de la facultad que le concede el art. 75, inc. 2 de la Constitución Nacional lo calificó de emergencia por lo que se atribuye su cobro pero después lo coparticipa de acuerdo a la normativa vigente. En dicho artículo indica que corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. 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 contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

2.1.2 Primer Proyecto del Impuesto a los Réditos

Siguiendo a Enrique Reig y otros (2010) encontramos que los antecedentes del impuesto a la renta en la Argentina se remontan al primer proyecto presentado al Congreso por el Poder Ejecutivo en 1917; bajo el gobierno de Hipólito Irigoyen la idea de introducir el gravamen en el sistema tributario argentino, basada en el deseo de mayor equidad y justicia y en la afirmación de principios democráticos, fue aceptada por la comisión respectiva de la Cámara, que elaboró un proyecto propio, el cual, sin embargo, no fue tratado.

En 1922, con Marcelo Torcuato de Alvear al mando, el Poder Ejecutivo proyectó nuevamente un gravamen a las rentas, aun cuando limitado a las de capitales mobiliarios, incluido en reformas a la ley de impuesto de sellos y anunciando que el gravamen sería una cedula dentro de un impuesto futuro a las rentas global, que se establecerá más adelante; la Cámara de Diputados desdobló la iniciativa de la ley de impuesto y proyectó separadamente un impuesto mobiliario, que si bien obtuvo la aprobación de aquella el Senado no llegó a considerarlo.

En 1924 fue presentado al Congreso el que fue conocido con el nombre de proyecto Molina, originado en el Ministro de Hacienda, señor Víctor M. Molina, que tampoco llegó a considerarse; en él se afirmaba que la introducción del gravamen tendía a que el sistema

impositivo se halle a la altura del significado político y económico que tiene en el mundo la tributación, aparte de señalar los aspectos de equidad y elasticidad que caracterizan al impuesto como recurso fiscal.

2.1.3 El real nacimiento del Impuesto a los Réditos

Entonces, el impuesto a las ganancias nació como el Impuesto a los Réditos en el año 1932 como un impuesto de emergencia por la crisis que se vivía en ese momento a nivel mundial. Hasta ese momento Argentina era El Granero del Mundo. El así llamado “Impuesto de Emergencia a los Réditos” fue introducido por Decreto-Ley del gobierno militar de facto presidido por el Gral. José Félix Uriburu. Los impuestos internos a los réditos y a las ventas constituyeron los gravámenes federales, precursores del nuevo régimen rentístico anticonstitucional que adoptaba la Argentina desde esa época.

Con la recientemente constituida Doctrina de Facto la Corte Suprema de Justicia aprobó el golpe de estado, por el cual el general Uriburu tomó el poder el 6 de septiembre de 1930.

Separado de esto, podemos decir que Zylberberg y otros autores sostienen que a partir de allí se inició una década de incremento de regulaciones y controles en diversos mercados, incluido el control de cambios y regulaciones en carnes y granos y la creación del Banco Central y de la Dirección General Impositiva (DGI, antecesora de la actual AFIP). Puso énfasis en la situación creada por la emisión monetaria y la moratoria en el pago de la deuda externa.

El gravamen nació así como impuesto nacional, tal como hoy se aplica en el país, y bajo la forma de impuesto cédular y global a la vez, delineando, a través de sus cuatro cédulas, las categorías de contribuyentes que todavía hoy subsisten, gravadas en su origen con alícuotas diferentes, sin perjuicio del impuesto global.

En 1934 se inició un Plan de Acción Económica Nacional con una cantidad de comisiones reguladoras de diferentes mercados y corporaciones que ocupan cuatro páginas del libro “Política Económica” de Lucio M. Moreno Quintana. No es casual que estos últimos tres presidentes, Yrigoyen, Uriburu y Agustín P. Justo, compartieron el mismo

asesor en temas de economía: el Dr. Raúl Prebisch, mientras fueron desmantelando la economía libre. En este ambiente, es que se implementó el impuesto de Emergencia a los Réditos.

La ley comenzó a regir el 01/01/1932, aunque ya vimos que con anterioridad se hicieron varias tentativas tendientes a implantar este impuesto. La primitiva ley 11586 debía caducar el 31/12/34. La segunda ley 11682 dictada el 31/12/1932, sustituye a la 11586 desde el 01/01/1933.

Lo que la ley grava, según el art. primero de la ley 11586 y 11682 es el crédito derivado de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros residentes o no en el territorio de la República. La fuente del impuesto, en aquel momento indicaba que la ley gravaba los créditos derivados de fuente argentina, y establecía que las provenientes de fuente extranjera no se computarían en la determinación de la renta bruta; considerando también que existían exenciones, deducciones, mínimos no imponibles y categorías; cuestiones que también posee el actual impuesto a las ganancias.

Era un impuesto anual ya que en ambas leyes se indicaba que originalmente se pagaba una sola vez al año; mientras que actualmente pueden realizarse pagos a cuenta durante el período, lo que indica que luego de la presentación del impuesto será menor el monto a pagar.

La ley 11586, luego de fogosos debates, donde los representantes de las provincias clamaban que el alcance nacional del impuesto lesionaba de facultades tributarias otorgadas por la Constitución Nacional a ellas; y estableció varios tipos de tasas teniendo en cuenta las distintas categorías de los contribuyentes:

* Primera Categoría: Renta rural: Si la tierra no es trabajada personalmente por su propietario se establecía la tasa del 6% sobre el importe de los arrendamientos devengados anualmente y si es trabajada personalmente y su valuación fiscal excedía de \$ 25.000 pagaría el 14% sobre los arrendamientos. Renta urbana: Si el propietario arrienda su inmueble pagaría el 6% sobre el importe de los alquileres. Si lo ocupara personalmente, el 5%.

* Segunda Categoría: Los créditos de los capitales mobiliarios pagaran el 6% de impuesto.

* Tercera Categoría: El beneficio neto del comercio, la industria y los auxiliares de comercio están gravados con el 5% de impuesto.

* Cuarta Categoría: La renta proveniente del trabajo personal entre \$ 3.601 Y \$ 12.000 se grava con el 2%; entre \$12.001 y 24. 000 con 3%, y de 24.001 en adelante un 4%.

Independientemente de estas tasas llamadas básicas existía el impuesto global sobre los créditos representados por la tasa adicional progresiva. Este impuesto global se refería exclusivamente a personas de existencia visible, cuyos créditos en conjunto superen la suma de \$ 2.500 por año, y se pagaría de acuerdo con una escala progresiva sin tener en cuenta las sumas que se hayan pagado anteriormente por los distintos impuestos parciales de rédito de acuerdo con las cuatro categorías de renta establecida.

2.1.4 Su primera modificación

Establecidos los controles cambiarios a fines de 1931 y con la paulatina desaparición del libre cambio en la Argentina, parecía encontrarse encaminados hacia la autarquía, los ingresos del Tesoro Nacional no podían seguir dependiendo exclusivamente de los recursos externos, producto de derechos a la importación y exportación y de la venta y locación de tierras de propiedad nacional.

Lo curioso es que el 20 de enero de 1932 ya se reunía el Congreso Nacional, en sesiones extraordinarias y el 20 de febrero asumía el electo Poder Ejecutivo Nacional. La premura no respondía a una mera casualidad. Se trataba de una estrategia urdida por los elementos estatistas, capitaneados por el Dr. Raúl Prebish, muy activos dentro del Ministerio de Hacienda del entonces gobierno de facto.

Recordemos que el impuesto a las rentas como tributo federal había sido en forma sistemática rechazado, hasta la Revolución de 1930, por la Cámara de Senadores de la Nación. La maniobra consistió, pues, en presentarlo al nuevo Congreso, como un hecho

consumado. La excusa que se le expuso al, no muy convencido, Gral. Uriburu era que debía entregar el poder con el presupuesto de la Nación equilibrado.

De esta manera, el 10 de mayo de 1932, la Comisión Especial de Presupuesto y Hacienda del Senado despachó favorablemente el proyecto de ley, en revisión, sancionado por el H. Cámara de Diputados, sobre los 'Impuestos de Emergencia a los Réditos'.

El primer artículo del proyecto de ley modificatorio contenía dos partes: la primera confirmaba el Impuesto de Emergencia Nacional a los Réditos de fuente argentina, a partir del 1° de enero de 1932. Lo fijaba por el término de tres años a partir de esa fecha; la segunda referente al reparto (la después llamada coparticipación), significaba un claro anticipo de las verdaderas intenciones del grupo de nacional socialistas inspiradores del proyecto: Perpetuar el impuesto. La principal modificación consistió en eliminar el impuesto cédular y tomó la forma de impuesto global, estructurado con alícuota progresiva, dividida en partes; la básica y el adicional progresivo.

Estipulaba que una futura ley determinaría cómo se iba a repartir el producido del impuesto entre la Nación y las Provincias, a contar del 1° de enero de 1934. De lo contrario, el Impuesto a los Réditos caducaría en forma automática. El debate del 14 de mayo de 1932: El Senado de la Nación se componía, en esa época de treinta miembros. Veintiocho por las 14 provincias y dos por la Capital federal.

Toda la Patagonia, La Pampa, Chaco, Formosa y Misiones carecían de voz y voto, estaban regidas por normas atinentes a los territorios nacionales. La mayoría oficialista de la Cámara se integraba por una conjunción de partidos conservadores y radicales antipersonalistas. Dos socialistas por la capital y dos demócratas progresistas santafesinos formaban el arco opositor. La extracción partidaria poco tuvo que ver con la opinión de los legisladores en este debate.

Los temas controvertidos giraron alrededor de los siguientes puntos:

- 1) Si el Impuesto a los Réditos era aplicable en todo el país;
- 2) El porvenir de las autonomías provinciales frente al gravamen;
- 3) Los propósitos encubiertos en la coparticipación;

4) Si estaban cumplidos los recaudos constitucionales para poder sancionar un tributo transitorio de estas características.

2.1.5 El debate en torno a su inconstitucionalidad

Los senadores Benjamín Villafañe de Jujuy y Raúl Ceballos Reyes de La Rioja predijeron, con razón, el fracaso de la ley, tanto en sus provincias como en todo el Noroeste argentino. Para Villafañe se trataba de una ley suicida, una plaga como la langosta que en esos días azotaba a Jujuy y amenazaba con devorar hasta las piedras. El nuevo tributo se superponía con las vigentes contribuciones territoriales, de orden local, y los impuestos internos que cobraba la Nación.

La idea de la inconstitucionalidad del impuesto a los réditos era unánime: corrompía en sus bases las autonomías financieras de las provincias. No obstante, la Cámara Alta se dividió en dos grupos. Uno, muy influyente, sostenía que la grave crisis que atravesaba la Nación hacía imposible aferrarse en forma estricta a los preceptos constitucionales. El otro, que entendía que la posibilidad que el voto adverso desequilibre el presupuesto no debía ser motivo para aprobar una clase de impuesto que sufrirá en su aplicación los inconvenientes de la inconstitucionalidad.

También se sostenía que si votaban el impuesto a las rentas, tendrían para el año siguiente mayores recursos y mayores gastos, con el agravamiento de todas las dificultades económicas del país. En cambio, si no votaban este impuesto, el Poder Ejecutivo se apresuraría a proponer medidas que permitan equilibrar el presupuesto y evitar los inconvenientes del impuesto a los réditos.

Según Matienzo, en la República Argentina no existían contribuciones a medias. O eran privativos de la Nación o correspondían que los usufructúen las provincias. Los impuestos que no están previstos en la Constitución no se pueden instituir, menos aún porque en virtud del artículo 104, todas las facultades no delegadas a la Nación son de resorte provincial. En asuntos tributarios la Constitución es taxativa. Como mencioné en su artículo 4º, y 75. Inc 2.-

Al no admitir la Constitución coparticipaciones, ni estando reunidos los tres recaudos para establecer tributos extraordinarios, no cabía otro camino que el voto negativo. La situación de subordinación excesiva que generaban las compensaciones en el curso deprimente de los subsidios, arruina el concepto de la personalidad política de los Estados Federales y nos aproximaban al centralismo gubernamental que no es el de la Constitución; habían hecho del gobierno central un organismo excesivamente poderoso, factor principal de las perturbaciones que soporta la Nación.

Al Impuesto de Emergencia a los Réditos que iba a caducar el 31 de diciembre de 1934, corregido anteriormente, la coparticipación rechazada en 1932, para no convertir a la Constitución en libro muerto fue introducida, sin mayor discusión, justo el día que presuntamente iba a caducar el Impuesto de Emergencia a los réditos.

Transcurridos los primeros tres años se puso al descubierto la parodia de la transitoriedad. El impuesto de Emergencia pasó a llamarse “Impuesto a los Réditos”, a secas. Montado el complejo organismo recaudador e instaurado el miedo, ya no había retorno. Los intereses creados de los sectores profesionales hicieron que la continuidad centralista, totalitaria, no detuviera su marcha. En la historia de las dos sesiones del Senado, quizás sea digno mencionar algunas curiosidades.

En el debate del 14 de mayo de 1932, en el que se discutió la validez constitucional del Impuesto a los Réditos, hicieron uso de la palabra más de la mitad de los miembros de la Cámara. Unos a favor y otros en contra. En la sesión del Senado de la Nación del 28 de diciembre de 1934, que dispuso su prórroga por diez años y el establecimiento del Régimen de Reparto, ya no intervinieron más que dos oradores: Rudesindo S. Campos, representante por Jujuy, miembro informante de la mayoría y el entrerriano Atanasio Eguiguren, fundando su voto negativo. El principal argumento de R. S. Campos, quien junto a R. Patrón Costas y F. R. Galíndez, firmaron el despacho que aconsejaba la sanción, consistió que la prórroga se debía a que la situación financiera, en general, con ligeras variantes, era casi la misma que tuvo el país en el año 1932. Pocos días más tarde el mismo Poder Ejecutivo, autor del proyecto, se ocupó de desmentir a su vocero en la Cámara de Senadores.

El 19 de enero de 1935, en el mensaje que acompañó al proyecto de creación del Banco Central de la República Argentina, se afirma todo lo contrario. Dice el Mensaje: “Traspuestas las dificultades apremiantes que el Poder Ejecutivo debió acometer con sus conocidas medidas de emergencia, ha llegado la oportunidad de proseguir el plan de acción económica que el Gobierno se ha trazado, llevando adelante el vasto programa de reconstrucción financiera y monetaria contemplada en los proyectos anexos”.

También se afirmaba que se trataba de un impuesto al trabajo, a la producción y a todas las actividades útiles del país, y en lo que respecta a su constitucionalidad el artículo 75, inc. 2º, de la Constitución, constituye el obstáculo insalvable para la sanción de esa ley. Era un impuesto excepcional para la Nación y solamente cuando medien estas circunstancias podía sancionarse, y por un tiempo expresamente determinado.

La cuestión residía, en que realmente no estaban seguros de que la defensa, la seguridad común y bien general del Estado, exijan la continuación de este tributo. No es necesario ahondar mucho el análisis para contestar negativamente. Mucho más fácil es hacer economías sobre el presupuesto de la Nación, y más justo, desde luego, que sancionar este impuesto. Cuando se discutió el tema del reparto en mayo de 1932, sectores anticipaban el carácter corruptor de las autonomías provinciales. La verdad, es que esto se había incorporado como un recurso común, que antes lo sancionaban por un tiempo menor, luego por un tiempo mayor, y pronto quedaría incorporado indefinidamente al Tesoro de la Nación, violando así disposiciones expresas de la Constitución Nacional.

Si hubo un antes y un después de la Ley del impuesto a los réditos y la consecuente coparticipación. En esa oportunidad, el miembro informante en la Cámara de la postura de la mayoría favorable al proyecto de Impuesto de Emergencia a los Réditos, senador correntino Juan Ramón Vidal, pudo decir, sin que moviera a risa a ninguno de los legisladores presentes, que en otras circunstancias distintas, esto podía haber determinado su voto en contra, pero ante las necesidades que no pueden encontrar otra forma de solución, creía que las provincias estarían, dispuestas a hacer cualquier sacrificio para salvar los prestigios y el crédito de la Nación”.

2.2 IMPUESTO A LAS GANANCIAS: SU MODIFICACION

Las primeras modificaciones fueron introducidas por la ley 12965, sancionada el 28/3/47; pero finales del año 1973, siendo presidente; Juan Domingo Perón, el gobierno se abocó a una reforma integral del sistema impositivo. En cuanto al impuesto a la renta se concretó con la sanción de la ley 20.628, para regir desde el 1 de enero de 1974.

Al ensanchar la base del impuesto e introducir algunos ajustes reclamados por la doctrina, aunque no todos ellos, se fortaleció su posición dentro del sistema tributario; además, fue unificado con el impuesto a las ganancias eventuales que se venía aplicando en el país, al adoptar como concepto de renta gravable el propio de la teoría del balance o del incremento patrimonial neto; se disminuyó la alícuota del gravamen en forma sustancial e integró de manera total el impuesto sobre las sociedades de capital con la nueva imposición sobre dividendos de acciones, dentro del conjunto de las ganancias de sus beneficiarios, mediante un sistema denominado de transparencia, por el cual los dividendos fueron gravados por el impuesto progresivo y en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, en la medida en que estuvieran integrados con beneficios impositivos para la sociedad que los distribuyera.

Siguiendo la línea de Reig (2010); la reforma reestructuró la escala progresiva, elevó sensiblemente los límites exentos y mantuvo su actualización periódica sobre la base de índices oficiales. Asimismo, eliminó y restringió sustancialmente los incentivos fiscales contenidos en la ley, muchos de los cuales resultaban ineficaces y no redundaban sino en una pérdida de recaudación fiscal.

Un cambio infortunado de esta reforma fue el abandono del principio de contabilidad separada, para el tratamiento de las rentas de empresas establecidas en el país como subsidiarias o sucursales de entidades del exterior, y la aplicación, en cambio, de la teoría del órgano, de la penetración, o del desconocimiento de la personalidad jurídica independiente, denominada en el art. 14 de la ley 20.628 como el principio del aporte y la utilidad, con lo que la legislación se apartó de la regla generalmente aceptada a los efectos de delimitar la potestad fiscal de los estados en los negocios internacionales.

Como bien indicamos arriba, y como pudimos observar en la particular mirada del artículo de prensa obrera.com (2015); a fines de diciembre de 1973, Perón hizo aprobar una reforma tributaria que planteaba taxativamente el impuesto a las ganancias para el trabajador asalariado, y lo proclamó, como lo ha hecho Cristina Fernández durante su mandato, en nombre de la "distribución de la riqueza". La ley se sancionó en el marco de una ofensiva sistemática contra los trabajadores y la izquierda: fortalecimiento de los aparatos represivos, anulación de las libertades democráticas (reformas al Código Penal), "pacto social" -que eliminaba las paritarias y congelaba los salarios-, apoyo irrestricto a la burocracia sindical. A todo esto, y a la reafirmación del impuesto al trabajo, Perón lo llamó "la reconstrucción del Estado".

Aun así, el ascenso salarial logrado por la clase obrera en el período previo y un mínimo no imponible para la "cuarta categoría" morigerado por una serie de deducciones por el valor locativo de la casa habitación", por cónyuge, hijos y descendientes en línea directa, hicieron que el impuesto a las ganancias no afectara a la clase obrera.

El sistema evolucionó otra vez de modo sensible al sancionarse la ley 21.286, en abril de 1976 bajo el mandato de Jorge Rafael Videla, que adoptó un híbrido concepto de renta gravable según se trate de las personas físicas o sucesiones de la alícuota societaria y la fijación en ese nivel de otras alícuotas del gravamen, aparte de excluir de toda imposición la distribución de dividendos.

Finalmente, la ley 24.587 dispuso la conversión en nominativas no endosables o en acciones escriturales de las tenencias de títulos valores privados, y estableció tributos punitivos en carácter de pago único y definitivo para quienes no cumplieran con ella; además, dispuso la vigencia del mínimo no imponible y la deducción especial, y eliminó el cómputo del pago a cuenta del impuesto de los aportes previsionales con que se las había sustituido, así como también ha modificado, las escalas de la progresividad.

CAPITULO III:

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LA COPARTICIPACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Teniendo presente los puntos abordados en los anteriores capítulos, estableceremos los Principios Constitucionales que posibilitan observar su constitucionalidad y la Coparticipación del Impuesto a las Ganancias. Ambos puntos eliminarán posibles dudas respecto de su constitucionalidad.

3.1 PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCION NACIONAL COMO LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

El derecho tributario constitucional dedica una serie de derechos y garantías de los particulares, conocido como las garantías del contribuyente, las cuales representan, limitaciones constitucionales del poder tributario, el cual consiste en el poder de imperio que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas, según la competencia espacial estatal atribuida, comprendiendo también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas; explica el artículo de tuespaciojuridico.com.ar.

De esta manera encontramos un conjunto de principios aplicables en materia tributaria que por un lado se refieren a la esencia de los tributos y, por otro lado, funcionan como límites infranqueables a la referida potestad tributaria del Estado.

Estas garantías son: Principio de legalidad, de Capacidad Contributiva, de Generalidad, de Equidad, de Razonabilidad, de no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad; que desarrollaremos luego.

Dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal. Cabe destacar que existen dos límites al poder tributario que tiene el Estado:

1) Límites directos: Esta dado por la capacidad contributiva, es decir, la aptitud económica que tiene el individuo para contribuir a la cobertura de los gastos públicos y que se manifiesta a través de: • La renta, • El patrimonio y, • El consumo.

2) Límites indirectos: Son los establecidos en la Constitución Nacional.

El derecho tributario, en cuanto integra el orden jurídico general, también se halla sujeto a los denominados principios generales del Derecho (mencionados arriba), pero por otra parte, existen ciertos principios específicos que rigen en la materia. Estos principios suelen hallarse en las Constituciones políticas de los distintos Estados, e incluso, dentro de ellos, en las constituciones de las distintas provincias u otras divisiones políticas. Antes de abordar cada principio en particular debemos señalar que todos ellos están vinculados en menor o mayor medida, y que para aplicarlos adecuadamente se debe tener presente todo el ordenamiento jurídico constitucional.

La Corte Suprema ha dicho que la constitución debe ser analizada como un conjunto armónico dentro del cual cada una de sus disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás o, dicho de otro modo, las normas constitucionales no deben ser interpretadas en forma aislada o inconexa, sino como partes de una estructura sistemática considerada en su totalidad.

Por otro lado, ha sostenido que la interpretación de la Constitución Nacional debe hacerse de manera que sus limitaciones no turben el eficaz ejercicio de los poderes del Estado para el cumplimiento de sus fines del modo más beneficioso para la comunidad.

Dino Jarach, tributarista consultado por la referenciada revista online (Sabic, 2014) dice que se debe considerar como principio de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuesto y su configuración. Por otra parte, agrega que en el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son

los poderes del Estado y que ninguno de ellos -legislativo, ejecutivo y judicial- puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos.

Mencionaremos los distintos principios constitucionales tributarios de la Argentina, consagrados en nuestra Constitución Nacional y aquellos creados pretorianamente, comentando jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como órgano supremo defensor del cumplimiento de la Constitución por antonomasia.

3.1.1 Principio de legalidad

Según conocimos en tuespaciojuridico.com.ar (2014), no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Implica la imposibilidad que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley. Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución Nacional.

El artículo 17° establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el artículo 52° establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

Este principio, también llamado de reserva, lo encontramos además en el art. 19°, en cuanto dispone que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado a hacer lo que la ley no prohíba.

Por último el art. 75° al referirse a las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación dispone que es competencia de éste establecer los derechos de importación y

exportación (inc. 1°), imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (inc. 2°). Las limitaciones mencionadas para establecer las contribuciones directas, tienen fundamento en que éstas le competen en principio y en carácter permanente a las provincias.

El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa de Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo, sent. del 6/06/1995.

Según Héctor Villegas (Sabic, 2014) el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas. Y continúa diciendo que tal principio requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procesos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes. En nuestro país el órgano constitucional es el Congreso de la Nación o Congresos Provinciales, según el caso.

Siguiendo a Dino Jarach y a Héctor Villegas (Sabic, 2014), tenemos que el principio de legalidad comprende los siguientes corolarios o alcances:

1) Los tributos requieren para su creación de una ley formal. Es el Congreso Nacional y los Congresos Provinciales los titulares del poder tributario conforme a la distribución del mismo establecida en la Constitución Nacional. Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Además, la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno; y que el cobro de un impuesto sin ley que la autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad. Es doctrina admitida -ha dicho también- que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista

constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravadas por la ley. Por ende, no hay tributo sin ley.

2) El poder tributario no se puede delegar en ninguna circunstancia en el Poder Ejecutivo por el Congreso. La Constitución Nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones a él por vía reglamentaria de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es teóricamente indelegable.

3) La ley debe definir todos los elementos sustanciales o estructurantes del tributo. El principio de legalidad exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, entre otros. Dichos en términos más sencillos: el principio de legalidad implica la necesidad que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial.

En este sentido, Villegas sostiene que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo, a saber:

- 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria;
- 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado;
- 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable);
- 4) los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir, base imponible y alícuota;
- 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como
- 6) la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y
- 7) el procedimiento de determinación.

En el fallo Bertellotti, Oscar, del 28/04/1992, la Corte sostuvo que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho

más allá de lo previsto por el legislador, ni para imponer una obligación, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales donde rige el principio de reserva o legalidad. El máximo Tribunal también ha dicho que el principio de legalidad exige una ley formal que tipifique el hecho que se considere imponible, y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria.

El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo, sentencia del 06/06/1995.

En la Argentina, aparte de que el art. 19 de la Constitución dispone que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...”, el art. 44 confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y el art. 75 inc.2 atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas. Este principio implica la imposibilidad de que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado.

También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley. Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

3.1.1.1 El problema de la actividad legislativa del poder ejecutivo

Una gran amenaza que sufre el principio de legalidad y que puede producir su menoscabo, se configura cuando el Poder Ejecutivo ejerce actividad legislativa modificando, ampliando y, a veces, hasta creando tributos. Esta actividad la ejerce

básicamente mediante la delegación legislativa, otorgada por el congreso, y el dictado de los Decretos. (Sabie 2014).

Nuestra Constitución Nacional prohíbe expresamente la delegación legislativa del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional, en el art. 76, inc. 3°, salvo que se dé: en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con un plazo fijado para su ejercicio y dentro de ciertas bases establecidas por el Congreso. El art. 100, inciso 12°, añade un cuarto requisito: que los decretos así dictados sean refrendados por el jefe de Gabinete de Ministros y sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación. Estos cuatro requisitos mencionados fueron sostenidos y reafirmados por la Corte Suprema, por mayoría, en el fallo Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ EN – PEN –ley 25.414- dec. 1204/2001 s/amparo, 2008. Ejercen una clara limitación a la delegación legislativa. Si bien la Constitución no se refiere a la delegación en materia tributaria expresamente, quedaría comprendida dentro de los supuestos de emergencia pública.

En relación al comercio exterior, se advierte que, en razón de los fines que se persiguen con los derechos aduaneros, el tiempo que insume el cumplimiento del procedimiento legislativo para la sanción de una ley no se concilia con la velocidad de las respuestas que impone el desenvolvimiento del comercio internacional y el deber del Estado de preservar el bien común y defender en tiempo oportuno las actividades económicas nacionales. Por lo que la regla en la materia no puede ser otra que una delegación pautada del Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo.

En un reciente fallo de la Corte, donde confirmó la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la empresa Camaronera Patagónica S.A. de las resoluciones 11/02 y 150/02, del Ministerio de Economía e Infraestructura, la Corte determinó la incompatibilidad de las normas en cuestión con las pautas que la Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de esos gravámenes, se trataba de derechos de exportación. Resaltó que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas, señalando que la razón de ser de esta limitación se funda en que la atribución de crear tributos es la más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno. Asimismo, rechazó el argumento expuesto por el ente fiscal en cuanto a que la ley de emergencia 25.561, ha

otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para que tomara una serie de medidas, entre las cuales pretendía incluir la habilitación para establecer el tributo cuestionado.

Al respecto determinó que de la lectura de la ley no surgía tal delegación así como tampoco habían sido fijadas por el Congreso las pautas para establecer el gravamen en cuestión, como la alícuota máxima. Agregó que resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

De lo expuesto concluyó que la resolución 11/02 no se ajustaba a tales parámetros, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo. El Tribunal Superior dictaminó que al haber el Congreso, mediante la ley 25.645, ratificado la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994, quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma. En tales condiciones, señaló que la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable, como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia. Por ello la Corte entendió que la invalidez de la resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto del mismo año, momento a partir del cual entró en vigencia la ley 25.645, disposición que le otorga validez a su contenido legal; en el fallo Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo, CSJN, sent. del 15/04/2014).

Por otro lado, el art. 99, inc. 3° de la Constitución Nacional prohíbe al Poder Ejecutivo Nacional emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, salvo cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la 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, caso en el cual le otorga la facultad de dictar Decretos de Necesidad y Urgencia.

3.1.1.2 La irretroactividad en materia tributaria

Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por razones de certeza y seguridad jurídica. El art. 3° del Código Civil establece que las leyes se aplicarán a partir de su entrada en vigencia a las consecuencias de las relaciones y a las situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. Por último dispone que la retroactividad establecida por ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Disposiciones análogas contiene el art. 7° del Código Civil y Comercial.

En materia tributaria, constituye una cuestión especialmente controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos. La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en cuanto a tributos, aunque la Constitución Nacional no se refiere expresamente a la irretroactividad de la ley tributaria. (Sabic 2014).

Por regla general se ha sostenido que sólo se cumple con el principio de legalidad cuando el particular conoce de antemano su obligación de tributar y los elementos de mensuración (Villegas, García Vizcaíno, entre otros), sin perjuicio de que una ley pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia.

Algunos autores, como Catalina García Vizcaíno, en su libro *Manual de Derecho tributario* (2012) distinguen dos tipos de retroactividad en la tributación. La retroactividad genuina o propia, aquella en la que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Y por otro lado, la retroactividad no genuina o impropia, o pseudoretroactividad, cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imposables de ejercicio. Este último tipo es, en general, aceptado por los tribunales constitucionales.

El Máximo Tribunal ha aclarado que cuando se trate de las denominadas leyes aclaratorias en materia fiscal, éstas no pueden ser consideradas como tales si incluyen nuevas hipótesis no previstas en la norma legal interpretada. Lo contrario sería no respetar

el principio de irretroactividad (CSJN, Juan F. Fullana SA, sent. del 2/04/1985 y “Valot, Eduardo A”, sent. del 17/05/2005).

3.1.2 Capacidad contributiva

La capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente de los artículos. 4, 16, 17, 28, 33 y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado (Sabic 2014).

Según notamos en tuespaciojuridico.com.ar, la capacidad contributiva es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago.

Villegas sostiene que la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias:

- 1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición;
- 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado;
- 3) No puede seleccionarse como hechos impositivos o bases impositivas, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- 4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Para la Corte Suprema la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica

aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (Según el fallo “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, 1989, Fallos 312:2467).

La Corte sostuvo también que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (Según el fallo López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 1991, Fallos; 314:1293).

3.1.2 Generalidad

Este principio está plasmado en el Preámbulo y en el art. 33 de la CN. Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. Las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la CN. Las exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas. Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su capacidad contributiva (Sabic 2014).

La Corte Suprema ha dicho que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra.

El Máximo Tribunal sostuvo que el Congreso nacional puede eximir de gravámenes fiscales toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de las facultades otorgadas por la Constitución.

Según vimos en tuespaciojuridico.com.ar (2014), el principio de generalidad también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de éstas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, y no sólo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría. Así lo entendió la Corte por ejemplo en el caso Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI, sent. del 24/9/91.

Por último, las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias son taxativas, deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva. Así la Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas, no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos (Según fallo Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional –DGI-, sent. del 18/04/1989).

3.1.4 Equidad

Contemplado expresamente en el art. 4° de la Constitución Nacional. La carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. La proporción justa o equitativa de los tributos se halla indiscutiblemente ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. Es necesario examinar las posibles consecuencias de la política fiscal a emplear por el país antes de ser puesta en ejercicio, evaluando quienes en definitiva terminarán cargando en mayor medida con el tributo, y que éstos tengan mayor capacidad contributiva, de manera proporcional. (Sabie 2014).

Según previnimos en tuespaciojuridico.com.ar, la equidad es un sinónimo de justicia. Cumple un rol fundamental al aplicar las leyes, que, por definición son normas de carácter general, a los casos concretos o particulares. Un impuesto debe ser justo, esto se refleja cuando, por ejemplo, se aplican exenciones y subsidios a gente que se encuentra en situación de riesgo social. Guarda relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la Constitución. La Corte suprema ha dicho que la política fiscal y sus fundamentos, no son susceptibles de revisión judicial, pues se estaría alterando la división de poderes. Sin embargo, la equidad tributaria sería una especie de principio no independiente, en tanto y en cuanto su cumplimiento o violación estarían dados esencialmente en relación a otros principios constitucionales, principalmente los de generalidad e igualdad.

Juan Carlos Luqui (1989) afirma que la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema: la libertad individual.

3.1.5 Razonabilidad

En nuestra Constitución se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los arts. 28 y 33. Si bien ningún derecho es absoluto, tampoco puede ser vedado. Catalina García Vizcaíno distingue dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección. La primera la relaciona con el principio de confiscatoriedad, haciendo un análisis de si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele una contribución con monto exorbitante, para lo cual es necesario examinar si media equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación.

La Dra. Vizcaíno (2012) cita lo expuesto por Juan F. Linares en tanto menciona que para que haya razonabilidad de la ponderación debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma.

La razonabilidad de selección la relaciona con el principio de igualdad, debiéndose valorar las circunstancias que se dan para aplicar una discriminación en materia tributaria, de lo cual concluiremos si es razonable la distinción aplicada por la norma a ciertas categorías, sujetos, etc.

Según percibimos en tuespaciojuridico.com.ar (2014), la razonabilidad funciona independientemente como garantía innominada y como complemento del resto de las garantías constitucionales.

La Corte Suprema sostuvo que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable.

También ha dicho la Corte que si bien la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad.

El principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la Constitución Nacional.

La Corte Suprema señaló que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte, es la consideración de sus consecuencias.

La Corte en el fallo de Mera, Miguel Ángel c/DGI, sentencia del 19/03/2014, donde la DGI había impugnado gastos deducidos del Impuesto a las Ganancias e IVA, por haber abonado en efectivo algunas compras efectuadas a proveedores por sumas superiores a \$1.000, es decir sin ajustarse a lo previsto en el art. 1º de la ley 25.345, sostuvo que “es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de la capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez; de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.

3.1.6 No confiscatoriedad.

No se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional pero si en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los art. 14, 17, 18 y 33. La propiedad puede verse menoscabada, por una fuerte presión tributaria ejercida

mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (Según doctrina de la Corte Suprema Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). (Sabic 2014).

Luqui (1989) sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. No toda la doctrina comparte este criterio.

En relación a los impuestos indirectos, el principio de no confiscatoriedad no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. La Corte Suprema se ha pronunciado en este sentido, entre otros en “Fisco nacional c/ Roberto Bosh SA”, sentencia del 23/2/1934 (Fallos: 170:180) y “Nación Argentina c/ Compañía Ferrocarrilera de Petróleo”, sentencia del 30/7/1948 (Fallos: 211:877).

La Corte rechazó la aplicación del principio de no confiscatoriedad a los impuestos indirectos, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir absorbiéndolos sustancialmente (“Fisco nacional c/ Robert Bosch S.A.”, sent. de 1934, Fallos: 170:180; y “S.A. Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/ Municipalidad de Santa Fe”, sent. del 1946, Fallos: 205:562).

La Corte, por creación pretoriana desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias y para ello toma en cuenta el porcentaje del 33% sobre la renta posible o productividad posible, esto es la capacidad productiva potencial. Sin embargo, en relación a los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias, entendió que el criterio para determinar el límite no puede estar férreamente atado a ese parámetro porcentual. Así, en mayoría, ha dicho que “si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al

derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que a ley del impuesto a las ganancias pretende gravar” (“Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, sent. Del 3/07/2009).

Según reparamos en tuespaciojuridico.com.ar (2014), la prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque. La Corte ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega.

La Corte Suprema ha dicho que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente” (1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467).

En 1991, en el fallo “López, López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero”, declaró que “ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (...), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien (...)”.

En relación a las contribuciones de mejoras, la Corte sostuvo que no deben absorber una parte sustancial de la propiedad, pero que el actor debe demostrar que el tributo exigido es superior al mayor valor determinado de la propiedad por el pavimento, no bastando que exceda el 33% del valor del bien.

Respecto de las tasas, el Tribunal Supremo declaró que son confiscatorias aquellas que absorben una parte sustancial de la renta o del capital del bien sobre el cual se ha prestado el servicio.

En cuanto a los tributos que gravan la importación, la Corte Suprema justificó su exclusión de la doctrina de la confiscatoriedad, basándose en que si el Estado se halla

facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros, con igual razón debe considerarse habilitado para llegar a un resultado semejante por medio del empleo de su poder tributario.

Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas. Por otra parte, en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33%.

3.1.7 Igualdad

El art. 16 de la Constitución Nacional dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas. Algunos lo vinculan con la capacidad contributiva, otros con la generalidad o con la proporcionalidad. (Sabic 2014).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina sentó la siguiente doctrina: “En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos”.

La Corte Suprema en “Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997, declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase.

La Corte consideró irrazonables, entre otras, las siguientes discriminaciones: la fundada en que la tasa aplicable a cada hijuela sea determinada por el monto del caudal sucesorio, y no por el de aquélla (“Drysdale c/ Provincia de Buenos Aires”, 1927, Fallos:

149:417); el trato igual a propiedades edificadas y no edificadas de distinto valor (1943, “Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa”); la distinción entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás (1944, “Nuevo Banco Italiano c/ Municipalidad de Buenos Aires).

Según comprendimos en tuespaciojuridico.com.ar, la garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes.

En el Fallo “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, sent. del 1/07/1997, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético aplicaban y perseguían el cobro de los impuestos previstos en los decretos-ley 7290/67 y 9038/78 a la actora, por entender que el decreto 1160/92, que dispuso que quedaban transitoriamente eximidos del pago de esos tributos a ciertos usuarios sujetos a su jurisdicción, significaba una discriminación que operaba como barrera aduanera entorpeciendo la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9º, 10º y 11º de la CN, en tanto que la empresa Hidroeléctrica El Chocón quedaba en un estado de desventaja para comercializar afectándose sus posibilidades competitivas en el ámbito provincial a raíz del costo que significaba a los usuarios no estar eximidos del pago de dichos impuestos.

3.1.8 Proporcionalidad

Este principio requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. No prohíbe la progresividad de los impuestos. La proporcionalidad está dada por una alícuota constante, mientras que en la progresividad, a medida que aumenta la base imponible, aumenta la alícuota. (Sabic 2014).

El art. 4º de la Constitución Nacional dispone que el Tesoro nacional está conformado, entre otros recursos, por “...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional”. Por otro lado, el art. 75,

inc. 2º, de la Constitución dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”.

La Corte Suprema, en 1928, en el fallo “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires”, sostuvo que la proporcionalidad del art. 4º de la CN es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los art. 16 y 67 (actualmente art. 75), inc. 2º, de la CN. Así también consideró que la proporcionalidad está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos (“Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos, 30/11/1934, Fallos: 171:390; “Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba, 26/08/1940, Fallos: 187:495; “Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa”, 12/4/1943, Fallos: 195:270).

La Corte sostiene que la proporcionalidad que establece la Constitución Nacional, no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes.

3.2 ASIGNACIÓN CONSTITUCIONAL DEL RECURSO. COPARTICIPACIÓN.

En conformidad con las normas constitucionales y con la respectiva jurisprudencia de la Corte Suprema, el derecho tributario constitucional argentino ha venido a consagrar una cierta distribución de las potestades tributarias entre la Nación y las provincias; en esa virtud, corresponden a las provincias las contribuciones directas y, concurrentemente con la Nación, las indirectas.

Sin embargo, el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional faculta a la Nación para que establezca impuestos directos “por tiempo determinado en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”. Consideramos que, determinados impuestos, incluido el impuesto a la renta, pertenecen naturalmente a la Nación por razón de la índole misma de la materia sujeta al gravamen, la cual puede hallarse, para un determinado contribuyente, localizada territorialmente en todo el país; este criterio es, en general, aceptado por la doctrina financiera más caracterizada universalmente. Aunque por interpretación literal de la Constitución Nacional de nuestro

país debería ser Provincial y no Nacional, por más régimen de coparticipación que exista, ya que de manera real dejó de ser un tributo temporal a ser uno permanente.

Existe razón, posiblemente, en el argumento que sostiene la aplicabilidad del gravamen por la Nación en el hecho de que al establecer la delimitación de los poderes fiscales, nacional y provinciales, los constituyentes de 1853 no tuvieron en cuenta al impuesto a la renta, en esa época todavía no generalizado como recurso tributario, postura defendida por Enrique Reig (Reig, Enrique J. y otros, 2010).

Pero lo cierto es que ello no autoriza, ante los términos de nuestra Constitución, a alejarse de la interpretación antes expuesta. Es así como al sancionarse el primer impuesto a la renta argentino, en 1931, sólo se lo hace por tiempo determinado y en razón de urgencias de la Nación; este carácter de recurso nacional de emergencia fue dado al tributo expresamente en la sanción legislativa posterior del año 1932, señalándose que el impuesto es, en principio, provincial.

Más tarde, en vísperas de expirar la vigencia del gravamen, el proyecto de presupuesto remitido por el Poder Ejecutivo al Congreso lo facultaba para convenir con las provincias cómo distribuir el producido de los impuestos internos al consumo; esta disposición fue ampliada en la Cámara de Diputados para comprender a los impuestos a los réditos y a las transacciones, sobre la base, como se subrayó en la discusión, de que el impuesto a la renta es un tributo esencialmente provincial. Desde entonces, esta idea quedó consagrada en el sentido tanto de la Nación como de las provincias.

Así fue establecido un régimen de coparticipación federal en el producido del impuesto, lo cual significó una ley convenio que requiere para su vigencia la adhesión o el acogimiento de las provincias, por la cual la Nación legisla sobre el impuesto y lo percibe, pero distribuye su producido con las provincias.

El régimen de coparticipación vigente, ley 23.548, comprende no sólo los impuestos a la renta y sobre los beneficios eventuales, sino también la imposición sobre los consumos incluyendo los denominados impuestos internos sobre consumos específicos y al valor agregado y el producido de todo otro impuesto nacional existente o a crearse, con las solas excepciones que expresamente menciona el art. 2 de la ley de coparticipación.

Finalmente por ley 20.221 se unificó la base de distribución para todos los gravámenes de coparticipación, que asignó de la siguiente manera: 48,5% para la Nación; 48,5% para el conjunto de las provincias, y el 3% restante, para el denominado Fondo de Desarrollo Regional, creado por la misma. La experiencia argentina en el régimen de coparticipación ha puesto de manifiesto, frente a las ventajas de evitar la superposición de gravámenes y asegurar una más eficiente aplicación de tributos complejos como lo es el impuesto a la renta, el inconveniente serio desde el punto de vista del federalismo, del debilitamiento de la autonomía financiera y de la responsabilidad por el manejo de los fondos públicos, esencial para la vigorización y crecimiento de las provincias.

Es sumamente importante tener en cuenta la necesidad de que en una próxima reforma constitucional se revise la distribución de poderes fiscales para dar al impuesto a la renta la exacta ubicación que corresponde, pues la ley-contrato no salva el escollo constitucional y, a la vez, buscar una distribución de las facultades tributarias que asegure a las provincias mayor independencia en el manejo de sus propias finanzas. Investigando la obra de Fonrouge (2007), se sobreentiende que en la reforma constitucional efectuada en 1994 no cubrió tales objetivos, limitándose a dar base constitucional a la coparticipación sin acotar o limitar su uso, como hubiera resultado conveniente.

A partir de dicha reforma, el artículo 75 inc. 2, trata la coparticipación nacional que recaerá como convenio entre la Nación y las provincias, que exige el dictado de una nueva ley, por lo que la distribución del impuesto a las ganancias que legisle este artículo podrá ser modificado. El mandato constitucional no ha sido cumplido hasta la fecha, originando una verdadera destrucción del federalismo fiscal y una dependencia de las provincias respecto del gobierno federal que afecta la calidad de las instituciones republicanas.

Es importante culminar el análisis de Coparticipación, aclarando que esto significa distribución del recurso. Por lo que del total recaudado por impuesto a las ganancias se deduce una suma fija destinada al financiamiento del sistema de jubilaciones, a transferencias para las provincias por fuera de la coparticipación y a adelantos de tesorería de la Nación. A partir de la recaudación neta de ganancias se desvía otro 20% para jubilaciones y pensiones y un 16% para constituir el fondo de infraestructura básica social y para financiar obras en la provincia de Buenos Aires. Consecuentemente, sólo el 64% se deriva hacia la formación de la masa coparticipable bruta.

CAPITULO IV:

CARACTERISTICAS DE LA RECAUDACION SOBRE IMPUESTO A LAS GANANCIAS REALIZADO POR AFIP EN 2017

Podremos ver durante el desarrollo de este capítulo la importancia de la recaudación a nivel Nacional. Por lo que claramente se genera el debate sobre si es inconstitucional que pertenezca a la Nación, ya que de ser provincial, cada provincia recaudaría el total del mismo. La fuente de información consultada está disponible en la página de AFIP.

4.1 RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS 2017

4.1.1 PRIMER TRIMESTRE 2017

La recaudación del Impuesto a las Ganancias en el primer trimestre del año 2017 aumentó 17,1% respecto a igual período del año 2016, representando el 16,9% de la recaudación total. Los pagos directos crecieron 37,1% y las retenciones impositivas 8,0%. Ambos conceptos representaron el 93,9% de su recaudación.

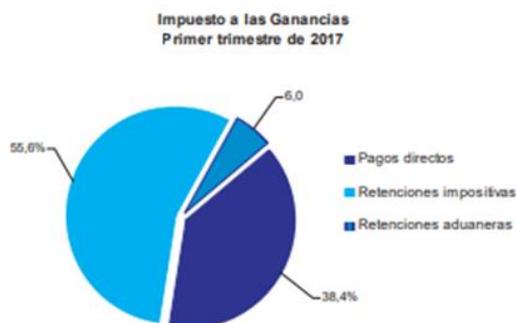
Por su parte, los ingresos correspondientes a retenciones aduaneras aumentaron 1,6%. El incremento del impuesto responde principalmente a los mayores ingresos por pagos directos como consecuencia del ingreso de anticipos de sociedades y personas humanas debido al crecimiento del impuesto determinado.

En la comparación interanual de las retenciones impositivas, incidieron negativamente el ingreso en el primer trimestre del año 2016, (como logramos ver en la Figura Nro 2) de los montos correspondientes al régimen sobre la compra venta de contratos de futuros, la modificación de escalas y el aumento de las deducciones admitidas, el aumento de los montos mínimos a retener para determinadas operaciones, la eliminación de las retenciones sobre dividendos y utilidades y la devolución de las retenciones sobre la primera cuota del sueldo anual complementario para contribuyentes cumplidores.

En sentido contrario, impactó la retención de una doceava parte de las remuneraciones mensuales, en concepto de prorrateo de las retenciones correspondientes al SAC. Asimismo, la segunda cuota del Sueldo Anual Complementario devengado en el año 2016, no quedó sujeta a impuesto hasta un monto de \$ 15.000 para determinados contribuyentes. En la comparación interanual, afectó positivamente la prórroga de la liquidación final del período fiscal 2016 de los empleados en relación de dependencia y jubilados y el menor monto reintegrado correspondiente al esquema de devolución en cuotas de las percepciones por operaciones con moneda extranjera por lo acumulado en el período comprendido entre 2012 y 2014 para sujetos no alcanzados. La suba del tope máximo de la base imponible de aportes atenuó el incremento de las retenciones sobre sueldos, en tanto incidió favorablemente la suba de los salarios.

Las acreditaciones por regímenes de facilidades de pago alcanzaron \$ 3.252 millones, mientras que en igual trimestre de 2016 fue de \$ 1.688 millones. La variación obedece principalmente a los cambios operados en los planes de financiación de deuda.

Figura N° 1: Recaudación Impuesto a las Ganancias Primer Trimestre 2017



Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 2: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Comparativo Primer Trimestre 2017 - 2016

Impuesto a las Ganancias. Comparativo de la recaudación Primer trimestre de 2017 y 2016 En millones de pesos

Concepto	1er. Trim. 2017	1er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	111.792	95.478	16.315	17,1
Pagos directos	42.873	31.264	11.609	37,1
Sociedades	35.199	25.883	9.316	36,0
Personas Humanas	4.424	3.693	731	19,8
Planes de Facilidades de pago 1/	3.250	1.688	1.562	92,6
Retenciones	68.919	64.214	4.705	7,3
Impositivas	62.131	57.532	4.600	8,0
Aduaneras	6.788	6.683	106	1,6

1/ Corresponde a Sociedades y Personas Físicas.

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 3: Recaudación del Impuesto a las Ganancias



Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Podemos notar en las Figuras Nro 4, 5 y 6 la recaudación de las Sociedades, y por otro lado la de las Personas Humanas durante el Primer Trimestre del año 2017.

- **Recaudación correspondiente a Sociedades**

Figura N° 4 Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades: Actividad Económica Primer Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Sociedades. Impuesto determinado por actividad económica
Primer trimestre de 2017 y 2016 1/
 En millones de pesos

Actividad Económica	1er. Trim. 2017	1er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	24.388	15.396	8.993	58,4
A Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	2.377	935	1.442	154,3
B Explotación de minas y canteras	233	218	15	7,1
C Industria manufacturera	8.607	5.571	3.035	54,5
D-E Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	89	75	14	18,9
F Construcción	1.099	864	236	27,3
G Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	6.611	4.174	2.437	58,4
H Servicio de transporte y almacenamiento	645	443	202	45,6
I Servicios de alojamiento y servicios de comida	165	118	47	39,3
J Información y comunicaciones	701	546	155	28,4
K Intermediación financiera y servicios de seguros	891	408	484	118,7
L-M-N Servicios inmobiliarios; profesionales, científicos y técnicos y actividades administrativas y servicios de apoyo	2.012	1.394	618	44,3
Otras actividades	958	651	307	47,2

1/ Incluye declaraciones juradas de sociedades con cierre de ejercicio agosto, septiembre y octubre

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 5 Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades Comparativo Primer Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Sociedades. Comparativo de la recaudación
Primer trimestre de 2017 y 2016
 En millones de pesos

Concepto	1er. Trim. 2017	1er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	35.199	25.883	9.316	36,0
Declaraciones juradas 1/	6.088	3.109	2.979	95,8
Anticipos	28.832	21.487	7.345	34,2
Resto 2/	279	1.287	-1.008	-78,3

1/ Incluye saldo de declaraciones juradas y cuota plan de facilidades de pago.
 2/ Incluye pago a cuenta R.G. 3.818/2015 y compra venta de contratos de futuro sobre moneda extranjera.

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

La variación interanual correspondiente a las sociedades fue de 36,0%. Los ingresos por saldo de declaración jurada crecieron 95,8% mientras que los anticipos lo hicieron 34,2%. El incremento de la recaudación obedece principalmente al mayor monto en concepto de anticipos por el aumento del impuesto determinado del último período fiscal.

Los ingresos por saldo de declaración jurada responden al impuesto determinado en los vencimientos operados en el trimestre. Incidieron negativamente en la comparación interanual, los ingresos en concepto de pagos directos por la compra venta de contratos de futuros efectuados en el primer trimestre del año 2016.

El impuesto determinado por las sociedades con vencimiento en el trimestre creció 58,4%, siendo las actividades Industria manufacturera y Comercio al por mayor y al por menor, las que registraron las variaciones absolutas más altas, concentrando el 60,9% del aumento total.

En términos relativos se destacaron los desempeños de las actividades Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, Intermediación Financiera y Servicios de Seguros, Comercio al por mayor y al por menor e Industria manufacturera.

- **Recaudación correspondiente a persona humana**

La recaudación correspondiente a las personas humanas aumentó 19,8%. Los anticipos crecieron 24,4% mientras que los ingresos por declaraciones juradas tuvieron una variación negativa de 49,4%, según detallamos en Figura Nro 6. La variación positiva obedece al crecimiento de los anticipos como consecuencia del mayor impuesto determinado del período fiscal 2015.

Los ingresos por declaración jurada son residuales ya que en este trimestre no se registran vencimientos.

Figura N° 6: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Persona Humana Comparativo Primer Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Personas Humanas. Comparativo de la recaudación
Primer trimestre de 2017 y 2016
 En millones de pesos

Concepto	1er. Trim. 2017	1er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	4.424	3.693	731	19,8
Declaraciones juradas 1/	128	253	-125	-49,4
Anticipos	4.220	3.393	827	24,4
Resto	75	47	28	60,3

1/ Incluye saldo de declaraciones juradas y cuota plan de facilidades de pago.

4.1.2 SEGUNDO TRIMESTRE 2017

La recaudación del Impuesto a las Ganancias en el segundo trimestre del año 2017 aumentó 23,6% respecto a igual período del año 2016, representando el 21,2% de la recaudación total.

Los pagos directos crecieron 25,7% y las retenciones impositivas 23,3%. Ambos conceptos representaron el 94,1% de la recaudación del impuesto. Por su parte, los ingresos correspondientes a retenciones aduaneras aumentaron 9,6%, lo que logramos ver en las Figuras 7 y 8.

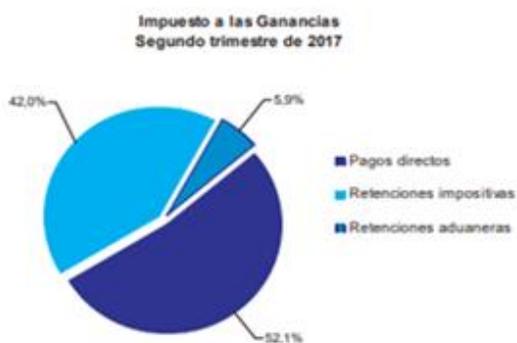
El incremento del impuesto responde a los mayores ingresos por pagos directos de sociedades como consecuencia del ingreso de anticipos debido al crecimiento del impuesto determinado del último período fiscal, y de retenciones impositivas. Las modificaciones en el calendario de vencimiento y en la cancelación en cuotas del saldo del impuesto resultante de la declaración jurada, afectaron negativamente a la comparación interanual de Personas Humanas.

En las retenciones impositivas, como vemos en las Figuras Nro 7 y 8, incidieron negativamente el ingreso en el segundo trimestre del año 2016 de los montos correspondientes al régimen sobre la compra venta de contratos de futuros, la modificación de escalas y el aumento de las deducciones admitidas, el aumento de los montos mínimos a retener para determinadas operaciones, la eliminación de las retenciones sobre dividendos y utilidades y la prórroga de la liquidación final del período fiscal 2016 de los empleados en relación de dependencia y jubilados. En sentido contrario, impactó la retención de una doceava parte de las remuneraciones mensuales, en concepto de prorrateo de las retenciones correspondientes al SAC.

Afectó positivamente la comparación interanual, el ingreso del Impuesto Extraordinario a las Operaciones Financieras Especulativas con contratos de futuros y el menor monto reintegrado correspondiente al esquema de devolución en cuotas de las percepciones por operaciones con moneda extranjera por lo acumulado en el período comprendido entre 2014 y 2015 para sujetos no alcanzados.

En sentido contrario, la recaudación del impuesto se vio disminuida por los movimientos de compensación netos cuyo principal efecto positivo se registra en el Impuesto a los Combustibles Líquidos y GNC. La suba del tope máximo de la base imponible de aportes atenuó el incremento de las retenciones sobre sueldos, en tanto incidió la suba de los salarios. Las acreditaciones por regímenes de facilidades de pago alcanzaron \$ 5.957 millones, mientras que en igual trimestre de 2016 esta suma fue de \$ 2.025 millones. La variación obedece a los cambios operados en los planes de financiación de deuda.

Figura N° 7: Recaudación del Impuesto a las Ganancias
Segundo Trimestre de 2017



Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 8: Recaudación del Impuesto a las Ganancias
Comparativo Segundo Trimestre de 2017 - 2016

Impuesto a las Ganancias. Comparativo de la recaudación
Segundo trimestre de 2017 y 2016
En millones de pesos

Concepto	2do. Trim. 2017	2do. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	144.001	116.477	27.525	23,6
Pagos directos	75.022	59.669	15.354	25,7
Sociedades	61.337	47.972	13.365	27,9
Personas Humanas	7.728	9.672	-1.943	-20,1
Planes de Facilidades de pago 1/	5.957	2.025	3.932	194,2
Retenciones	68.979	56.808	12.171	21,4
Impositivas	60.469	49.047	11.422	23,3
Aduaneras	8.509	7.761	749	9,6

1/ Corresponde a Sociedades y Personas Humanas.

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 9: Recaudación del Impuesto a las Ganancias



Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

A continuación detallamos la recaudación de las Sociedades, y de las Personas Humanas del Segundo Trimestre del año 2017, detallados en las Figuras 10, 11 y 12.

- **Recaudación correspondiente a Sociedades**

Como se señala en las Figuras Nro 10 y 11, la variación interanual correspondiente a las sociedades fue de 27,9%. Los ingresos por saldo de declaración jurada crecieron 26,6% mientras que los anticipos lo hicieron 29,6%. El incremento de la obedece al mayor monto en concepto de anticipos por el aumento del impuesto determinado del último período fiscal. Los ingresos por saldo de declaración jurada responden al impuesto determinado en los vencimientos operados en el trimestre.

El impuesto determinado por las sociedades con vencimiento en el trimestre creció 22,6%, siendo las actividades Intermediación financiera y servicios de seguros, Comercio al por mayor y al por menor e Industria manufacturera las que registraron las variaciones absolutas más altas, concentrando el 45,4% del aumento total. En términos relativos se destacaron los desempeños de las actividades Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, Servicio de transporte y almacenamiento y Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.

Figura N° 10: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades: Actividad Económica Segundo Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Sociedades. Impuesto determinado por actividad económica
Segundo trimestre de 2017 y 2016 1/
 En millones de pesos

Actividad Económica	2do. Trim. 2017	2do. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	167.123	136.346	30.777	22,6
A Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	5.040	2.540	2.500	98,4
B Explotación de minas y canteras	11.327	9.610	1.718	17,9
C Industria manufacturera	41.812	37.778	4.034	10,7
D-E Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	5.488	2.958	2.530	85,5
F Construcción	4.683	3.779	903	23,9
G Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	21.146	16.192	4.953	30,6
H Servicio de transporte y almacenamiento	7.189	3.782	3.406	90,1
I Servicios de alojamiento y servicios de comida	707	562	146	25,9
J Información y comunicaciones	13.592	10.507	3.085	29,4
K Intermediación financiera y servicios de seguros	40.740	35.753	4.987	13,9
L-M-N Servicios inmobiliarios; profesionales, científicos y técnicos y actividades administrativas y servicios de apoyo	10.431	8.634	1.797	20,8
Otras actividades	4.968	4.251	716	16,9

1/ Incluye declaraciones juradas de sociedades con cierre de ejercicio noviembre, diciembre y enero.

Fuente: www.afip.gov.ar/estudios/archivos

Figura N° 11: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades Comparativo Segundo Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Sociedades. Comparativo de la recaudación Segundo trimestre de 2017 y 2016
 En millones de pesos

Concepto	2do. Trim. 2017	2do. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	61.337	47.972	13.365	27,9
Declaraciones juradas 1/	28.903	22.824	6.079	26,6
Anticipos	31.807	24.533	7.274	29,6
Resto 2/	626	614	12	1,9

1/ Incluye saldo de declaraciones juradas y cuota plan de facilidades de pago.

2/ Incluye pago a cuenta R.G. 3.818/2015, compra venta de contratos de futuro sobre moneda extranjera y el impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas Ley 27.346.

Fuente: www.afip.gov.ar/estudios/archivos

- **Recaudación correspondiente a persona humana**

Según detallamos en la Figura Nro 12, la recaudación correspondiente a las personas humanas disminuyó 20,1%. Los ingresos por declaraciones juradas crecieron 2,3% mientras que los anticipos tuvieron una variación negativa de 71,4%. La comparación interanual se vio afectada negativamente por las modificaciones en el calendario de vencimientos y de la modalidad de cancelación en cuotas del saldo de la declaración jurada, atenuada por el ingreso del Impuesto Extraordinario a las Operaciones Financieras Especulativas con contratos de futuros.

Figura N° 12: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Persona Humana Comparativo Segundo Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Personas Humanas. Comparativo de la recaudación
Segundo trimestre de 2017 y 2016
 En millones de pesos

Concepto	2do. Trim. 2017	2do. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	7.728	9.672	-1.943	-20,1
Declaraciones juradas 1/	6.550	6.405	145	2,3
Anticipos	913	3.187	-2.274	-71,4
Resto 2/	266	80	186	231,9

1/ Incluye saldo de declaraciones juradas y cuota plan de facilidades de pago.
 2/ Incluye impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas Ley 27.346.

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

4.1.3 TERCER TRIMESTRE 2017

La recaudación del Impuesto a las Ganancias en el tercer trimestre del año 2017 aumentó 42,4% respecto a igual período del año 2016, representando el 19,9% de la recaudación total. Los pagos directos crecieron 72,1% y las retenciones impositivas 21,1%. Ambos conceptos representaron el 93,5% de la recaudación del impuesto. Por su parte, los ingresos correspondientes a retenciones aduaneras aumentaron 33,6%.

El incremento del impuesto responde principalmente a los mayores ingresos por pagos directos de sociedades como consecuencia del ingreso de anticipos debido al crecimiento del impuesto determinado del último período fiscal, y de retenciones impositivas.

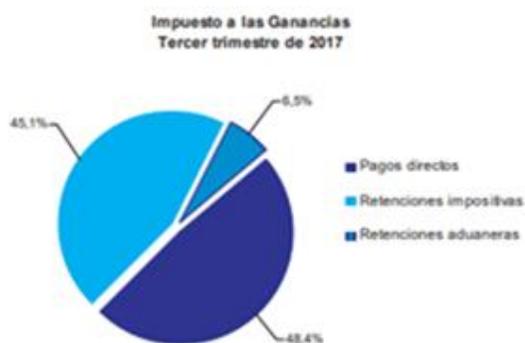
La variación interanual se vio favorecida por las modificaciones en el calendario de vencimiento que afectaron principalmente a Personas Humanas. En las retenciones impositivas, incidieron negativamente la modificación de escalas y el aumento de las

deducciones admitidas. Afectó positivamente la comparación interanual, el menor monto reintegrado correspondiente al esquema de devolución en cuotas de las percepciones por operaciones con moneda extranjera por lo acumulado en el período comprendido entre 2014 y 2015 para sujetos no alcanzados.

En sentido contrario, la recaudación del impuesto se vio disminuida por los movimientos de compensación netos cuyo principal efecto positivo se registra en el Impuesto a los Combustibles Líquidos. En este trimestre se produjo el ingreso extraordinario de aproximadamente \$ 3.400 millones correspondiente a vencimientos operados en el segundo trimestre, debido al plazo especial de presentación y pago otorgado a los contribuyentes de las áreas afectadas por fenómenos meteorológicos. La suba del tope máximo de la base imponible de aportes atenuó el incremento de las retenciones sobre sueldos, en tanto incidió favorablemente la suba de los salarios. Las acreditaciones por regímenes de facilidades de pago alcanzaron \$ 11.940 millones, mientras que en igual trimestre de 2016 esta suma fue de \$ 3.310 millones.

La variación obedece principalmente a los cambios operados en los planes de financiación de deuda y en la modificación de la modalidad de cancelación en cuotas del saldo de declaración jurada.

Figura N° 13: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Tercer Trimestre de 2017



Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 14: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Comparativo Tercer Trimestre de 2017 - 2016

Impuesto a las Ganancias. Comparativo de la recaudación Tercer trimestre de 2017 y 2016 En millones de pesos

Concepto	3er. Trim. 2017	3er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	149.957	105.326	44.630	42,4
Pagos directos	72.573	42.181	30.392	72,1
Sociedades	46.276	32.778	13.498	41,2
Personas Humanas	14.358	6.094	8.264	135,6
Planes de Facilidades de pago 1/	11.940	3.310	8.630	260,7
Retenciones	77.383	63.145	14.238	22,5
Impositivas	67.602	55.824	11.778	21,1
Aduaneras	9.781	7.321	2.460	33,6

1/ Corresponde a Sociedades y Personas Humanas.

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N° 15: Recaudación del Impuesto a las Ganancias



Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Describimos a continuación de manera diferenciada por un lado la recaudación de las Sociedades, y por otro lado la de las Personas Humanas durante el tercer trimestre del año 2017.

- **Recaudación correspondiente a Sociedades**

La variación interanual correspondiente a las sociedades fue de 41,2%. Los ingresos por saldo de declaración jurada crecieron 66,4% y los anticipos lo hicieron 35,4%, como vemos en las Figuras Nros 16 y 17. El incremento de la recaudación obedece principalmente al mayor monto en concepto de anticipos por el aumento del impuesto determinado del último período fiscal. Los ingresos por saldo de declaración jurada responden al impuesto determinado en los vencimientos operados en el trimestre.

El impuesto determinado por las sociedades con vencimiento en el trimestre creció 35,4%, siendo las actividades Industria manufacturera, Comercio al por mayor y al por menor y Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca las que registraron las variaciones absolutas más altas, concentrando el 63,8% del aumento total.

En términos relativos se destacaron los desempeños de las actividades Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado, Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca y Servicios de alojamiento y servicios de comida.

Figura N° 16: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades: Actividad Económica Tercer Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Sociedades. Impuesto determinado por actividad económica
Tercer trimestre de 2017 y 2016 1/
 En millones de pesos

Actividad Económica	3er. Trim. 2017	3er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	20.228	14.941	5.286	35,4
A Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	1.907	1.142	765	67,0
B Explotación de minas y canteras	185	180	6	3,2
C Industria manufacturera	6.414	4.740	1.674	35,3
D-E Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	274	44	229	520,0
F Construcción	1.228	947	281	29,6
G Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	5.120	4.186	934	22,3
H Servicio de transporte y almacenamiento	1.019	735	284	38,6
I Servicios de alojamiento y servicios de comida	140	84	56	66,8
J Información y comunicaciones	645	477	168	35,2
K Intermediación financiera y servicios de seguros	284	324	-41	-12,6
L-M-N Servicios inmobiliarios; profesionales, científicos y técnicos y actividades administrativas y servicios de apoyo	1.857	1.314	543	41,3
Otras actividades	1.156	769	387	50,4

1/ Incluye declaraciones juradas de sociedades con cierre de ejercicio febrero, marzo y abril.

Fuente: www.afip.gov.ar/estudios/archivos

Figura N° 17: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades Comparativo Tercer Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Sociedades. Comparativo de la recaudación
Tercer trimestre de 2017 y 2016
 En millones de pesos

Concepto	3er. Trim. 2017	3er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	46.276	32.778	13.498	41,2
Declaraciones juradas 1/	10.626	6.385	4.241	66,4
Anticipos	35.247	26.036	9.211	35,4
Resto	403	357	46	12,8

1/ Incluye saldo de declaraciones juradas y cuota plan de facilidades de pago.

2/ Incluye pago a cuenta R.G. 3.818/2015, compra venta de contratos de futuro sobre moneda extranjera y el impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas Ley 27.346.

Fuente: www.afip.gov.ar/estudios/archivos

- **Recaudación correspondiente a persona humana**

La recaudación correspondiente a las personas humanas aumentó 135,6%. Los anticipos y los ingresos por declaraciones juradas crecieron 158,7% y 83,5%, respectivamente, que logramos ver en la Figura Nro 18.

La variación positiva obedece principalmente al crecimiento de los anticipos como consecuencia del mayor impuesto determinado del período fiscal 2017 y a las modificaciones en el calendario de vencimientos.

Si bien en este trimestre no se registraron vencimientos, ingresaron pagos en concepto de saldos de declaración jurada, relacionados con la prórroga otorgada para la presentación de las declaraciones juradas. La modificación en la modalidad de cancelación en cuotas del saldo de la declaración jurada afectó negativamente a la comparación interanual.

Figura N° 18: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Persona Humana Comparativo Tercer Trimestre de 2017 y 2016

Ganancias Personas Humanas. Comparativo de la recaudación
Tercer trimestre de 2017 y 2016
 En millones de pesos

Concepto	3er. Trim. 2017	3er. Trim. 2016	Dif.	Var. %
Total	14.358	6.094	8.264	135,6
Declaraciones juradas 1/	3.466	1.889	1.578	83,5
Anticipos	10.793	4.171	6.622	158,7
Resto	98	34	65	192,8

1/ Incluye saldo de declaraciones juradas y cuota plan de facilidades de pago.

Fuente: www.afip.gob.ar/estudios/archivos

Figura N°1: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Primer Trimestre 2017.

Figura N°2: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Comparativo Primer Trimestre 17–16.

Figura N°3: Recaudación del Impuesto a las Ganancias.

Figura N°4: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades: Actividad Económica Primer Trimestre de 2017 y 2016.

Figura N°5: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades Comparativo Primer Trimestre de 2017- 2016.

Figura N°6: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Persona Humana Comparativo Primer Trimestre de 2017- 2016.

Figura N°7: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Segundo Trimestre de 2017

Figura N°8: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Comparativo Segundo Trimestre 17–16.

Figura N°9: Recaudación del Impuesto a las Ganancias.

Figura N°10: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades: Actividad Económica Segundo Trimestre de 2017-2016.

Figura N°11: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades Comparativo Segundo Trimestre de 2017- 2016.

Figura N°12: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Persona Humana Comparativo Segundo Trimestre de 2017- 2016.

Figura N°13: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Tercer Trimestre de 2017.

Figura N°14: Recaudación del Impuesto a las Ganancias Comparativo Tercer Trimestre de 17-16.

Figura N°15: Recaudación del Impuesto a las Ganancias.

Figura N°16: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades: Actividad Económica Tercer Trimestre de 2017 y 2016.

Figura N°17: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Sociedades Comparativo Tercer Trimestre de 2017-2016.

Figura N°18: Recaudación del Impuesto a las Ganancias por Persona Humana Comparativo Tercer Trimestre de 2017- 2016.

CONCLUSION

La presente Discusión Teórica tuvo como objetivo general brindar una mirada integral y profunda del contexto socio- político y económico que dio origen al impuesto a las ganancias, analizar su constitucionalidad, los sucesos que incidieron para que éstos se modifiquen y el impacto sobre la recaudación fiscal.

Para ello, en primer lugar identificamos que el Impuesto a las Ganancias es un impuesto de origen inglés, que también ha sido implementado en Estados Unidos, por lo que la idea había sido tomada de otros países en los que claramente los ayudó a salir de alguna, o algunas crisis.

En Argentina pudimos observar que el Impuesto a las Ganancias fue creado en 1930, y en general cumplió los fines para los cuales fue sancionado, considerando también que tuvo diversas modificaciones, a través del tiempo, algunas acertadas y otras no tanto que hicieron peligrar la legalidad de las disposiciones.

Juan Bautista Alberdi deduce que las contribuciones para sostener el fisco deben provenir de la renta de la tierra, que es el alquiler; de la renta del trabajo, que es el salario; y de la renta del capital, que es el interés. Y también que esas contribuciones deben respetar el art 16 de nuestra Constitución donde habla de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. La continuación de los impuestos es más capaz de dañar por su desproporción y desigualdad que por su exorbitancia. Por lo tanto no hay un sector productivo que no deba pagar impuestos, pero debe hacerlo de manera equitativa e igualitaria.

Siguiendo a Alberdi es donde uno puede detenerse a pensar que sus propios artículos podrían llevar a una posible inconstitucionalidad. Recordemos su artículo 4: “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”; que luego en el artículo 75 inc 2 indica que; “le corresponder al

Congreso: Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. 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 contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.”

Desde ese análisis inmediato nos proponemos repensar entonces, en que realmente parece no encuadrarse el Impuesto a las Ganancias, en nuestra Constitución Nacional, recordemos: ley suprema.

Si retomamos en los capítulos redactados, el Impuesto a las Ganancias es un impuesto directo, progresivo y conspira contra el esfuerzo productivo, la inversión y la creatividad. Entonces, como hemos visto el Congreso haciendo uso de la facultad que le concede el art. 75, inc. 2 de la Constitución Nacional lo calificó de emergencia por allá en los años 1932; por lo que se atribuye su cobro pero después lo coparticipa de acuerdo a la normativa vigente. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. Pero parece ser que desde 1932 a 2018 ya no puede considerarse de emergencia, más bien usando la lógica es un impuesto por tiempo indeterminado.

Recordando los aportes estudiados de Enrique Reig, encontramos que los antecedentes del impuesto a la renta en la Argentina se remontan al primer proyecto presentado al Congreso por el Poder Ejecutivo en 1917; bajo el gobierno de Hipólito Yrigoyen, la idea de introducir el gravamen en el sistema tributario argentino, basada en el deseo de mayor equidad y justicia y en la afirmación de principios democráticos, fue aceptada por la comisión respectiva de la Cámara, que elaboró un proyecto propio, el cual, sin embargo, no fue tratado.

Pero luego el impuesto a las ganancias nació como el Impuesto a los Réditos en el año 1932 como un impuesto de emergencia por la crisis que se vivía en ese momento a nivel mundial. El así llamado “Impuesto de Emergencia a los Réditos” fue introducido el Gral. José Félix Uriburu.

La ley comenzó a regir el 01/01/1932, y debía caducar el 31/12/34. Importante momento para detectar que no fue así. Recordemos que según Matienzo, en la República Argentina no existían contribuciones a medias. O eran privativos de la Nación o correspondían que los usufructúen las provincias.

Cabe destacar que surgen de la letra de nuestra Constitución Nacional, y mismo de la ley que regula el impuesto a las ganancias Nro. 27430, indicando que todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas, sucesiones indivisas quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma. Claramente indica que es un gravamen de emergencia, siendo que en la realidad no es tal cosa ya que lleva más de ochenta años en vigencia, lo cual denota a todas luces su inconstitucionalidad debido a que este tipo de contribuciones les corresponde a las provincias y no a la Nación, considerando que la coparticipación no es tan equitativa, igualitaria, lo que debería reverse, como lo indica la Constitución Nacional.

Podemos ver también que, no sólo ha continuado a través de los años, dejando de ser por tiempo determinado (aunque le vayan prorrogando su fecha de vencimiento, es un impuesto por tiempo indeterminado), si no que ha ido sufriendo modificaciones. Por ejemplo, finales del año 1973, siendo presidente; Juan Domingo Perón, el gobierno se abocó a una reforma integral del sistema impositivo.

Siguiendo la línea de Reig; la reforma reestructuró la escala progresiva, elevó sensiblemente los límites exentos y mantuvo su actualización periódica sobre la base de índices oficiales. Asimismo, eliminó y restringió sustancialmente los incentivos fiscales contenidos en la ley, muchos de los cuales resultaban ineficaces y no redundaban sino en una pérdida de recaudación fiscal.

Como pudimos observar en la particular mirada del artículo de prensaobrera.com, ésta reforma tributaria aprobada por Perón, planteaba taxativamente el impuesto a las ganancias para el trabajador asalariado, y lo proclamó, en nombre de la "distribución de la riqueza".

Por otra parte, pudimos estudiar que existen muchas disposiciones que van más allá de la ley, lo que afecta el principio de legalidad, pues es potestad del Congreso y no del Poder Ejecutivo legislar. Asimismo, si bien no son disposiciones contrarias a la

Constitución Nacional, hay normas que por su defectuosa o incompleta redacción han llevado al Fisco a realizar interpretaciones que muchas veces desvirtúan el sentido de la norma, todo con una finalidad recaudatoria que ha derivado en incontables controversias judiciales.

Pudimos también conocer con mayor profundidad los comienzos y contextos del impuesto; y la relación permanente con la Constitución Nacional y sus garantías.

Según el artículo de tuespaciojuridico.com.ar. explica que el derecho tributario constitucional dedica una serie de derechos y garantías de los particulares, conocido como las garantías del contribuyente, las cuales representan, limitaciones constitucionales del poder tributario, el cual consiste en el poder de imperio que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas, según la competencia espacial estatal atribuida, comprendiendo también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.

Dino Jarach, dice que se debe considerar como principio de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración. En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos -legislativo, ejecutivo y judicial- puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos.

La facultad de crear tributos es la más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno, por ello es el pueblo quien en definitiva tiene el poder de arrojarse una parte de su patrimonio para el sustento estatal, por medio de sus representantes.

Sin embargo, el poder de imperio del Estado que ejerce, en una de sus formas, al establecer los tributos, no puede ser ilimitado. En este sentido, encuentra una barrera insoslayable en los preceptos constitucionales, que funcionan como herramientas a utilizar para preservar, fundamentalmente, el derecho a la libertad y a la propiedad.

En consecuencia, entendemos que tenemos siempre la posibilidad de evaluar en cada caso concreto si el tributo aplicado, con las correspondientes consecuencias, respeta los principios y garantías constitucionales o si, por el contrario, resulta ser violatorio de ellos. En éste último caso, será una cuestión radical diligenciar la prueba necesaria para convencer a la justicia de tal modo que declare a ese tributo inconstitucional.

Por la forma de pensar que ha prevalecido es la de aumentar la recaudación impositiva intentando evitar las rebeliones, ceder cuando la rebelión estalla, y volver a aumentar los impuestos poco tiempo después con una mejor excusa.

Cerramos esta conclusión diciendo que nos encontramos con un impuesto que a primera vista es directo por tiempo determinado, por lo que hace pertenecer a la Nación y luego ser coparticipado. Pero creado en 1932 y vigente en el 2018, sin nunca haberse derogado. Si bien ha ido venciendo con el paso de los años, nunca ha dejado de estar vigente. Por lo que es importante remontarnos a las garantías constitucionales si queremos encontrarle un poco de constitucionalidad, ya que de otra manera, siendo un poco racional, es un impuesto por tiempo indeterminado, lo que implicaría no encontrarse encuadrado dentro de nuestra Constitución Nacional.

BIBLIOGRAFÍA

- *Alberdi, Juan Bautista (1998) “Sistema Económico Rentístico” Buenos Aires: Editorial Ciudad de Buenos Aires.
- *Constitución Nacional Argentina, 1994.
- *Diez, Gustavo, (2011) “Impuesto a las Ganancias”. Buenos Aires: La Ley.
- * Fisher, Irving (1906) The nature of the capital and Income. Nueva York: Scroll to chapter.
- * Fisher, Irving (1942) Constructive Income Taxation. New York: Harper & Brothers.
- *Fonrouge, Giuliani, (2007) “Impuesto a las Ganancias”. Buenos Aires: Lexisnexis
- *García Vizcaíno, Catalina (2012) - Derecho tributario I. - 5a ed. - Buenos Aires: Editorial: La Ley
- * García Vizcaíno, Catalina (2012) Manual de Derecho Tributario, Edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot
- *Rawls, John (1971) - A Theory of Justice. The Belknap Press of Harvard University Press. Massachusetts: Revised Edition
- *Krugman y Wells; (1953) – Introducción a la economía. Málaga (Spain) Editorial: Reverté.
- *Ley Impuesto a las Ganancias Nro. 27430
- *Luqui, Juan Carlos, (1989) La Obligación Tributaria. Editorial: Depalma.
- *Murray Rothbard, (1994) El impuesto al consumo: Una crítica. The Review of Austrian Economics, vol. 7, N° 2. Estados Unidos: Editors M. Pennington; B. Powell

*Reig, Enrique Jorge. Gebhardt, Jorge. Malvitano, Rubén (2010) Impuesto A Las Ganancias. Buenos Aires: Errepar.

*Reig, Enrique Jorge, (1985) “Impuesto a la Renta. Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre Impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta”, Ediciones de Contabilidad Moderna, Reimpresión séptima edición. Buenos Aires: Errepar.

* Nozick, Robert (1970) Anarchy State and Utopia. Nueva York: Basic Books.

*Sabic, María Alejandra, (2014). - Tu Espacio Jurídico. Retrieved Abril 20, 2015. - Entrevista Dino Jarach y a Héctor Villegas-

*Sánchez Román José Antonio, (2013) – Los argentinos y los impuestos. Buenos Aires: Siglo XXI

Sitios web:

*Ese impuesto que creó Perón, por Christian Rath. Publicado el 01/04/2015. Disponible en: <http://prensaobrera.com/prensaObrera/1357/politicas/ese-impuesto-que-creo-peron> (Fecha de consulta: 14/02/2018)

* Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria en Tu Espacio Jurídico, por la Dra. M. Alejandra Sabic. Publicado el 29/08/2014. Disponible en: <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/> (Fecha de consulta: 24/04/2018)

Fallos:

-Apache Energía Argentina SRL c/ Provincia de Rio Negro.

-Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba, 26/08/1940 - Fallos: 187:495;

-Banco de la Nación Argentina c/ Provincia de Córdoba, sentencia del 04/06/13.

-Bertellotti, Oscar, del 28/04/1992.

-Cafés La Virginia SA c/ DGI del año 1997.

-Camaronera Patagónica S.A. de las resoluciones 11/02 y 150/02.

- Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo, CSJN, sent. del 15/04/2014).
- Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, sent. del 3/07/2009.
- Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI, sent. del 24/9/91.
- Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ EN – PEN –ley 25.414- dec. 1204/2001 s/amparo, 2008.
- CSJN, Juan F. Fullana SA, sent. del 2/04/1985 y Valot, Eduardo A, sent. Del 17/05/2005.
- Drysdale c/ Provincia de Buenos Aires, 1927, Fallos: 149:417.
- Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires - Fallos: 151:359.
- Fisco nacional c/ Roberto Bosh SA”, sentencia del 23/2/1934 - Fallos: 170:180.
- Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos, 30/11/1934 - Fallos: 171:390;
- Hermitage S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010.
- Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, sent. del 1/07/1997.
- Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional –DGI-, sent. del 18/04/1989.
- López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 1991 - Fallos; 314:1293
- Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa” - Fallos: 195:270) – 1943.
- Mera, Miguel Ángel c/DGI, sentencia del 19/03/2014.
- Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Salta, Provincia de s/ acción declarativa”, sentencia del 7/02/2006.
- Nación Argentina c/ Compañía Ferrocarrilera de Petróleo; sentencia del 30/7/1948.
- Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta, 1989 - Fallos 312:246.
- Nuevo Banco Italiano c/ Municipalidad de Buenos Aires - Fallos: 200:424 1944.
- Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo, sent. del 6/06/1995.