

Validez constitucional de las tasas progresivas para sociedades. Impuesto a las ganancias.

Tesis presentada en la Facultad de Ciencias económicas
Universidad Nacional de Tucumán
Especialización en Tributación

C.P.N Solorza Noelia Soledad

Tucumán, octubre de 2021

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	1
<u>CAPÍTULO I</u>	
Los principios constitucionales en el derecho tributario.....	2
<u>CAPÍTULO II</u>	
Las alícuotas	18
Evolución de las alícuotas en el impuesto a las ganancias.....	19
<u>CAPITULO III</u>	
La validez constitucional de las tasas progresivas.....	21
Conclusión.....	24
Índice Bibliográfico.....	26

INTRODUCCION

En el presente trabajo busco indagar la Validez constitucional de las alícuotas progresivas en ganancias, sancionada la ley 27430 en junio del presente año. Comenzare, el primer capítulo analizando los principios constitucionales garantizados por nuestra Carta Magna, estableciendo las limitaciones de los legisladores y garantías a los contribuyentes.

En el segundo capítulo analizaremos la alícuotas, como fue su implementación y cuales sus efectos en los distintos tributos y sobre todo en lo que nos compete el Impuesto a las ganancias.

Por último, desarrollaré los lineamientos constitucionales y las posibles inconsistencias con respecto a la Constitución Nacional de la República Argentina.

Para la recolección de información, me apoyare en leyes, decretos, dictámenes y jurisprudencias similares de otros casos, debido a la reciente aprobación de la normativa. Así como también en obras de reconocidos autores del medio y la búsqueda de artículos periodísticos e informes de editoriales reconocidas, entre otros.

CAPITULO I

Los principios constitucionales en el derecho tributario

No parecería lógico empezar el estudio de un principio sin determinar que se entiende por “principio” y más aún en las situaciones en que se manifiesta, sea un principio moral, principio de derecho, sea inserto dentro del ámbito de las convenciones internacionales o constitucionales.

Por lo tanto podemos definir a un principio constitucional como los valores éticos, sociales, legales e ideológicos consagrados en la constitución de una nación, a partir de los cuales se deriva todo el ordenamiento jurídico.

Estos principios funcionan como las directrices esenciales de todo el sistema de orden sociopolítico de una nación y tienen fuerza vinculante. Por lo tanto, cada una de las leyes, reglamentos y normas que se redactan en una determinada sociedad, tienen que contener o respetar estos principios, garantes del pacto social entre los ciudadanos y el Estado.

Desde el punto de vista que nos atañe hablamos del Derecho constitucional Tributario, como el conjunto de normas y principios constitucionales cuyo objeto es limitar el poder de imperio del Estado en materia de recursos derivados del patrimonio de los particulares.

“El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplina el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno”.¹

En síntesis se encarga de regular el poder tributario del Estado. 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. De esta manera encontramos un conjunto de principios establecidos en la Constitución Nacional 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.

“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”. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal”.²

¹ Villegas, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, 9º Edición, Editorial Astrea. Año 2007

² Jarach, Dino. “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, Año 1980.

El derecho que mayor implicancia tiene en el derecho tributario, consagrado en los artículos. 14, 17 y 20 de nuestra Constitución Nacional es el derecho de propiedad. No es un derecho absoluto, de modo que las constituciones pueden establecer limitaciones, como las contribuciones y la posibilidad de expropiación, al igual que las leyes reglamentan su ejercicio, siempre que no se vulneren principios constitucionales. Estos principios son impedimentos a la arbitrariedad del Estado. La Corte Suprema sostuvo que “el control de constitucionalidad, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en que tal derecho se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo”.

La Corte ha dicho también que “...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder.”³

El derecho tributario, en cuanto integra el orden jurídico general, también se halla sujeto a los denominados principios generales del Derecho (equidad, igualdad, libertad, etc.), 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. 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.

Comenzamos a definir los principios jurídicos de orden general, relacionados con la tributación y establecidos en la Constitución Argentina, comentando jurisprudencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como órgano supremo defensor del cumplimiento de la Constitución:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

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 particular, 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.

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución Nacional. Por esa razón, todo tributo es una obligación

³ Fallo 332:1571 Candy S.A. c/ AFIP y otro s. / acción de amparo”, sentencia. Del 3/07/2009

ex lege (de ley) y el poder tributario que tiene el Estado es una facultad jurídica. El artículo 17 ° establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo. 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 conocido como Reserva de la ley, que la doctrina lo considera como regla fundamental del derecho público, lo encontramos además en el artículo. 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 artículo. 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.

Cabe mencionar que cuando la Constitución Nacional habla de contribuciones debe entenderse tributos, tanto impuestos y tasas como contribuciones especiales.

Según Héctor Villegas "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”.

Estableciendo así, el siguiente corolario:

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 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 esenciales y estructurales del tributo. “El principio de legalidad exige que la ley establezca claramente el hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación, los sujetos activos y pasivos que acaecen el hecho imponible o la responsabilidad ajena; los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir base imponible y alícuota; las exenciones, la configuración de infracciones e imposición de sanciones y el procedimiento de determinación.

Diversos fallos se han proclamado sobre la cuestión:

La Corte Suprema en la causa “Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo”, sentencia del 6/06/1995, sostuvo que 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 particular para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁴

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.

En la sentencia “Apache Energía Argentina SRL c/ Provincia de Río Negro”, año 2009⁵, confirmó al principio de legalidad como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, “en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (...)”.

La Corte en los autos “Banco de la Nación Argentina c/ Provincia de Córdoba”, sentencia del 4/06/13, ha reiterado el principio de legalidad afirmando que “El principio de legalidad que rige en la materia –conforme Artículos 4°, 17° y 75°, inciso 2°, de la Constitución Nacional y artículo 104, inciso 32 de la Constitución de Córdoba- impide que se exija un tributo en supuestos que no estén expresamente contemplados por la ley⁶”.

Un riesgo que corre el principio de Legalidad y que puede ocasionar perjuicio es cuando el Poder Ejecutivo ejerce actividad legislativa modificando, ampliando y a veces creando tributos. Esta actividad la ejerce básicamente mediante la delegación legislativa, otorgada por el congreso, y el dictado de los Decretos.

La Constitución Nacional prohíbe expresamente la delegación legislativa del Congreso al Poder ejecutivo Nacional, en el artículo. 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

⁴ Fallo: 1995

⁵ Fallo: 332:640

⁶ Fallo: 316:1115

el Congreso. El artículo. 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. Si bien la Constitución no se refiere a la delegación en materia tributaria expresamente, quedaría comprendida dentro de los supuestos de “emergencia pública”.

Por otro lado, el artículo. 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.

En relación a los Decretos de necesidad de Urgencia, la Corte ha sostenido en reiterados fallos que si bien el artículo. 99 de la CN contempla la posibilidad de que el Poder ejecutivo de la Nación dicte decretos por razones de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria en materia tributaria. Así señaló, por ejemplo en la causa “Austral Cielos del Sur S.A. c/DGI” del 23/06/11, que los fundamentos de seguridad y urgencia de un Decreto de Necesidad y Urgencia –como era en el caso el decreto 879/92- “no pueden justificar que el Poder Ejecutivo establezca cargas tributarias en abierta violación al principio de legalidad que rige en la materia. También ha puntualizado que la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en la materia tributaria impide que, una vez establecido un gravamen, los elementos sustanciales definidos por la ley puedan ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes de gobierno, pues de esa manera se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional de legalidad y se vaciaría, en buena particular, su contenido útil.

Por último, la Corte en numerosos casos se ha pronunciado destacando que el Poder Ejecutivo tampoco puede mediante la vía de reglamentación, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos por la ley.

IRRECTROACTIVIDAD EN LA MATERIA TRIBUTARIA

El Diccionario de la Real Academia Española define el concepto retrotraer diciendo que implica “Retroceder a un tiempo pasado para tomarlo como referencia o punto de particular de un relato”. En Derecho, la retroactividad involucra un posible efecto de las normas jurídicas que implica la extensión de su aplicación sobre hechos pasados. Los romanos sostenían: “leges et constitutiones futuris certum est dará forman negotiis, non ad facia praeterita revocari” (las leyes y los edictos dan forma a los negocios futuros, pero no se retrotraen a los hechos pretéritos).

Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por razones de certeza y seguridad jurídica. El artículo. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación establece que “a partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán a las consecuencias de las relaciones y a las situaciones jurídicas existentes”. “No

tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario”. Por último dispone que “la retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales”.

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. 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, sin perjuicio de que una ley pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia.

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.⁷

Doctrinas sobre la irretroactividad de las leyes tributarias

Jarach, sostiene la inconstitucionalidad de leyes retroactivas basándose en que “el principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que también ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos”.

Además Jarach enuncia: “No puede ser que el poder público, por una decisión posterior de cualquier tiempo, invada mi esfera de propiedad y me haga soportar sacrificios que, tal vez, no habría soportado voluntariamente si hubiese sabido cuáles eran las consecuencias”⁸

Villegas, sostiene que el principio general que debe gobernar estas situaciones es que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado. La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en que los sujetos del derecho sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley, se rigen por dicha legislación que fue la tenida en cuenta al planear y realizar esos actos. Sostiene que el hecho imponible íntegramente cumplido no puede ser alterado por ley posterior retroactiva, porque sería inconstitucional.⁹

Bulit Goñi, expresa que así como los hombres se expresan mediante palabras, los órganos del estado se expresan mediante normas. Tales normas pueden tener múltiples objetos, pero en cuanto se propongan interferir conductas solo pueden referirse al futuro, nunca al pasado, porque las conductas se desarrollaron inmodificables.¹⁰

⁷ C.S.J.N., Juan F. Fullana S.A., sentencia del 02/04/85 y Valot, Eduardo A., sentencia del 17/05/05

⁸ Jarach Dino. Curso de Derecho Tributario, citado por Villegas en Curso Finanzas Derecho Financiero y T. pag. 179

⁹ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Ed Depalma. 2001, pág. 383

¹⁰ Bulit Goñi, Enrique. Las Leyes Tributarias retroactivas son inconstitucionales. La Información, Tomo LIX, pag 909

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. En su artículo 16.- "... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."

Tal concepto configurador de las instituciones tributarias, como principio constitucional implícito, ha sido reconocido dentro de nuestra doctrina, entre otros, por Roberto Tamagno, Dino Jarach, Juan Carlos Luqui, Héctor B. Villegas, Enrique G. Bulit Goñi, Arístides H. M. Corti, Rodolfo R. Spisso y Alberto Tarsitano, postura a la cual también adherimos.

Jaracha señala que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza.

Villegas sostiene que la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

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 imposables o bases imposables, 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.

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.

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 imponible¹¹.

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.¹²

GENERALIDAD

Este principio está plasmado en el Preámbulo y en el artículo. 33 de la Constitución Nacional. 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 artículo. 16 de la Constitución Nacional. 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.

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 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", sentencia del 24/9/91.

EQUIDAD

Contemplado expresamente en el artículo. 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

¹¹ Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta", 1989, Fallos 312:2467

¹² ("López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 1991, Fallos; 314:1293

contributiva, de manera proporcional. 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.

RAZONABILIDAD

En nuestra Constitución se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los artículos. 28 y 33. Si bien ningún derecho es absoluto, tampoco puede ser vedado. La razonabilidad de selección la relaciona con el principio de igualdad. 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.¹³ 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 que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la Constitución Nacional¹⁴. 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 consecuencias¹⁵.

La Corte en “Mera, Miguel Ángel c/Dirección General Impositiva”, sentencia del 19/03/2014, donde la Dirección General Impositiva había impugnado gastos deducidos del Impuesto a las Ganancias e IVA, por haber

¹³ Fallos: 313:928

¹⁴ (Fallos: 307:862)

¹⁵ (Fallos: 323:3412)

abonado en efectivo algunas compras efectuadas a proveedores por sumas superiores a \$1.000, es decir sin ajustarse a lo previsto en el artículo. 1° de la ley 25.345, sostuvo que “es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas 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.

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 artículos. 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.

La Corte Suprema se ha pronunciado en este sentido, entre otros en “Fisco nacional c/ Roberto Bosh SA”, sentencia del 23/2/1934¹⁶ y “Nación Argentina c/ Compañía Ferrocarrilera de Petróleo”, sentencia del 30/7/1948¹⁷. 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.

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

¹⁶ (Fallos: 170:180)

¹⁷ (Fallos: 211:877)

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 gravar¹⁸. Para que Candy sea aplicable, las compañías deben demostrar la confiscatoriedad del Impuesto a las Ganancias mediante una pericia contable. Y cuando esto ocurre, la AFIP debe abstenerse de exigir el gravamen o reintegrarlo si ya lo percibió. Es un fallo de ajuste por inflación, la Corte negó a la AFIP la posibilidad de cuestionar la prueba de confiscatoriedad de Ganancias, por haberse negado a analizarla en sede administrativa.

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”¹⁹

En 1991, en el fallo “López, López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero”²⁰, 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 (...)”.

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 servicio²¹

Un caso muy reciente y que aún se encuentra en debate en el marco del aporte solidario y extraordinario el planteo judicial por confiscatoriedad.

IGUALDAD

El artículo 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.

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 artículo 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan

¹⁸ Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, sentencia Del 3/07/2009

¹⁹ 1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467

²⁰ (Fallos: 314:1293)

²¹ (Fallos: 192:139; 199:321)

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”²²

La Corte Suprema en “Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997²³, 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 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.

Por ende, el principio de igualdad exige el cumplimiento de dos requisitos fundamentales:

- a) Igual trato en iguales circunstancias, y
- b) Trato diferencial para circunstancias desiguales.

Conforme a Dino Jarach, en el caso de la Constitución Argentina, la igualdad no es una mera enunciación de propósitos sino una norma imperativa que obliga en lo tributario “a los legisladores a un comportamiento determinado”, actuando como “límite al ejercicio del poder fiscal... con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio”.²⁴

El principio de equidad exige que las personas contribuyan de acuerdo a su capacidad contributiva. Bajo este criterio, un impuesto es progresivo si, a medida que la capacidad de pago aumenta, las alícuotas también lo hacen, y es regresivo en el caso contrario. Los primeros, como el impuesto a los bienes personales, contribuyen a reducir la desigualdad, mientras que los segundos, como el impuesto al valor agregado (IVA), la profundizan.

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. El artículo 4° 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”.

²² (Fallos: 145:283).

²³ (Fallos: 320:1166)

²⁴ Jarach, Dino: Curso Superior de Derecho Tributario, ob. cit., Tomo I, Capítulo III, parágrafo 2: “Principio de Igualdad”, ps. 115 y ss., en particular p. 116.

Por otro lado, el artículo 75, inc. 2°, 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 Diaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires”²⁵, sostuvo que la proporcionalidad del artículo 4° de la CN es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los artículos 16 y 67 (actualmente artículo 75), inc. 2°, de la Constitución Nacional. Así también consideró que la proporcionalidad está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos.

Sobre la base de la línea argumental que contiene el fallo, el profesor Dino Jarach ha afirmado que el principio de proporcionalidad de los impuestos se vincula con el de capacidad contributiva quedando por tanto, subsumido en la regla del artículo 16 de la Constitución Nacional referente a la igualdad, desde que la igualdad fiscal consiste en la igualdad de tratamiento a los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones de capacidad tributaria²⁶.

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.

La inexistencia de pugna entre el recaudo constitucional y la progresividad de la tarifa en las contribuciones, también fue confirmada por el Tribunal cívico in re: “Don Gregorio Morán contra la Provincia de Entre Ríos, sobre la inconstitucionalidad de impuesto territorial y devolución de pesos”, sentencia del 30 de noviembre de 1934, donde brindó respaldo a un impuesto progresivo para los predios rurales con una alícuota creciente que alcanzaba el máximo del 10 por mil para aquellos cuya superficie excediera las 20.000 hectáreas, señalando al respecto: “Se ve claro el propósito de la legislatura de Entre Ríos al sancionar la ley n° 2.581, de combatir el latifundio, desde el momento que no sólo se tiene en cuenta el valor de la propiedad sino también de su superficie al fijar el monto del impuesto. Pero siendo éste igual y uniforme para todos los propietarios que tienen iguales superficies, la progresión establecida no es contraria al principio de igualdad del precepto constitucional contenido en el artículo 16”. Pero siendo éste igual y uniforme para todos los propietarios que tienen iguales superficies, la progresión establecida no es contraria al principio de igualdad del precepto constitucional contenido en el artículo 16”.

SOLVE ET REPETE Y LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

El principio de solve et repete encuentra su fundamento en que la discusión de la deuda impositiva no puede privar al Fisco de la regular percepción de los recursos, y deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Por lo tanto la regla solve et repete

²⁵ (Fallos: 151:359)

²⁶ “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.

significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.

Este principio sólo tiene aplicación para los tributos, no se aplica en las multas, pues vulnera el principio de presunción de inocencia. En conformidad, el artículo 51 de la ley 11.683 establece que las multas deben ser pagadas dentro de los quince días, salvo que se haya interpuesto recurso. La Corte respalda este principio aceptando que la exigencia de depósitos previstos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y de defensa en juicio²⁷, siempre y cuando no se demuestre que el previo pago prive al contribuyente de acceder a la justicia, por la imposibilidad económica de pagar o porque lo perjudica económicamente de manera excesiva.

En esos casos, la doctrina de la Corte autoriza a atenuar el rigorismo de la regla del solve et repete en supuestos de excepción que involucran situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional por aplicación del artículo 18° de nuestra Constitución Nacional y el artículo 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos²⁸. Así por ejemplo falló en la causa “Centro Diagnóstico de Virus S.R.L. c/ AFIP-DGI”, sentencia del 2/08/2005, en donde el monto del depósito ascendía a \$ 522.981,87, suma que resultaba exorbitante en relación al capital social de la empresa que ascendía a \$10.000.

En nuestro país, durante casi un siglo, el cuestionamiento de los tributos provinciales sólo pudo hacerse por conducto de acciones de repetición previo pago; solicitudes que, primero, debían sustanciarse como reclamos en sede administrativa agotando la vía, para así habilitar la posterior instancia judicial. Tal requisito provino de una creación pretoriana, hermanada a la exigencia de pago bajo protesta, que se remonta al precedente de la Corte Suprema de Justicia recaído en la causa: “El Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan, contra la Sucursal del Banco Nación, sobre cobro de impuestos. Incidente sobre competencia”, sentencia del 2 de marzo de 1876. Valga agregar que nuevamente se invocaron razones de carácter institucional in re: “Don Rómulo Herrera contra los señores Tiseyra y Pírola, por inconstitucionalidad de impuesto; sobre incompetencia”, sentencia del 8 de febrero de 1887, al alegarse que la acción de la justicia federal no podía dificultar la recaudación de las rentas o paralizar el accionar de los gobiernos provinciales so pretexto de inconstitucionalidad de sus impuestos

Sin embargo, autores como Villegas, entienden que esta situación no satisface el recaudo exigido por el Pacto Interamericano de Derechos Humanos, en cuanto al derecho de defensa y libre acceso a la justicia sin obstáculos, en tanto que la apelación de las sentencias del Tribunal Fiscal se concede a ambos efectos (devolutivo y suspensivo), salvo en lo relativo a tributos e intereses, en cuyo caso el recurso se otorga al solo efecto devolutivo. Entiendo que la exigencia del solve et repete deviene inconstitucional cuando

²⁷ Fallos: 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753 entre otros.

²⁸ “Microómnibus Barrancas de Belgrano”, Fallos: 312:2490 y otros.

se restringe el acceso a la justicia efectivamente, y resulta necesario analizar cada caso en concreto.

El destacado tributarista Enrique G. Bulit Goñi, ha concluido enfatizando que es hora de suprimir el solve et repete, o por lo menos de reemplazarlo por un medio que tutele no tanto la oportunidad sino la seguridad de la recaudación, añadiendo: “Asegurada ella, mediante las medidas cautelares preventivas que adopte el Fisco, o las garantías que otorgue el contribuyente, que el Estado se ocupe, con su mayor diligencia, de anticipar el cobro”, ya que “estaría surgiendo de los hechos que la exigencia del pago previo termina desquiciando la relación Fisco-contribuyente, instando insensiblemente al funcionario a percibir ahora, pues la total repetición deberá afrontarla el funcionario que lo suceda, y proyectando efectos nocivos sobre los principios de legalidad, igualdad, propiedad, razonabilidad y tutela jurisdiccional efectiva”.

SEGURIDAD JURIDICA

La primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, si bien el abordaje se efectúa a través de la exigencia de certeza, se encuentra en una clásica obra del pensamiento económico. Adam Smith, en el año 1776, recogió en el libro quinto de su “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse desde entonces en incontables ocasiones. Ellos son: igualdad, certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación.

Por la segunda de las reglas se consigna: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona.

En la Argentina, si bien en la Constitución Nacional no existe una mención explícita al principio de seguridad jurídica, de todos modos, puede inferirse como contenido implícito de otros preceptos, más aún a particular de 1994 con la constitucionalización de distintos tratados internacionales sobre derechos humanos, mientras que en el orden provincial, y en el plano estrictamente tributario, se lo ha plasmado a través de la consagración de la regla de la certeza.

OTROS PRINCIPIOS

Aunque simplemente nos limitemos a enunciarlos, además de los tratados precedentemente, existen otros principios jurídicos de la tributación, o que proyectan sus efectos en el campo de acción de la potestad tributaria normativa.

El principio de sustento territorial adquiere relevancia en materia de gravámenes locales, dado que estos fiscos sólo pueden gravar los hechos o las situaciones económicas realizadas, localizadas o producidas dentro del ámbito

propio de su jurisdicción ²⁹, a diferencia de lo que ocurre con los tributos nacionales ya que, en este caso, en razón de la soberanía estatal los criterios o momentos de vinculación pueden atraer al campo impositivo índices o indicios de capacidad contributiva acaecidos en el exterior, como ocurre en el Impuesto a las Ganancias cuando grava la renta mundial de los residentes en el país ³⁰.

En países federales, como la Argentina, adquiere especial significación el principio de jerarquía normativa por alcanzar una doble dimensión. La primera, conforme a la cual el ordenamiento jurídico se estructura de mayor a menor partiendo de la Constitución, siguiendo con la ley, luego el reglamento y, finalmente, el acto administrativo de alcance general o particular (artículo 31 del Estatuto Fundamental). La segunda, respetando el ordenamiento jerárquico de los distintos planos de gobierno, colocando en primer término las normas nacionales —de derecho federal o de derecho común—, luego las provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, por último, las de los municipios de provincia. Todo ello, más allá de aquellas competencias asignadas de modo concurrente y, más nítidamente, con carácter exclusivo a las esferas subnacionales.

²⁹ Fallos 280:176, 306:516, y 319:2211, entre muchos otros. En la última de las causas referidas, *“Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos.S.R.L.”*, sentencia del 10 de octubre de 1996, considerando 5º, se señaló que el gravamen no podía aplicarse sobre la totalidad de los boletos de la empresa de transporte, dado que la misma cumplía otros recorridos y, por tanto, en tales condiciones, el tributo “no guarda proporción con la prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad”.

³⁰ Con motivo de la sanción de la ley n° 24.073 (Anales de Legislación Argentina, Tomo LII-B, ps. 1572 y ss., en particular p. 1572) a partir del año 1992 las personas físicas y jurídicas residentes en el país deben declarar su renta mundial combinada con el criterio de la fuente. Conforme al art. 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias

CAPITULO II

LAS ALICUOTAS

El origen etimológico del mismo podemos indicar que deriva del latín, más concretamente de la palabra “aliquot”, que puede traducirse como “cierto número de”. Esta, a su vez, es fruto de la suma de dos partes claramente diferenciadas: “alius”, que significa “otro”, y “quot”, que es “cuanto”.

Se entiende por alícuota al porcentaje legal aplicable sobre la base imponible para la determinación de tributos. Es un valor fijo o porcentual establecido por ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar.

Las alícuotas en nuestro país son proporcionales y/ o progresivas dependiendo el tributo a recaudar. En los últimos años se comenzó a sostener que era conveniente establecer impuestos con tasas progresivas, para permitir redistribuir los ingresos y las riquezas. .

Los impuestos proporcionales son los que gravan con la misma alícuota a todas las personas por igual, cualquiera sea el nivel de renta que tenga o los bienes personales que posean.

Los impuestos progresivos son los que gravan a las personas con un porcentaje cada vez más alto a medida que aumentan sus ingresos o incrementan su patrimonio.

Entre los tributos que tienen tasas proporcionales podemos mencionar a los impuestos directos, como el impuesto inmobiliario, el automotor y hacer mención que hasta junio 2021, era también el Impuesto a las ganancias de personas jurídicas con una tasa general del 30% (se comentara luego los cambios que sufrieron). Con lo que respecta a impuestos indirectos nombramos a Impuesto a los Ingresos brutos, el IVA, impuestos a los sellos, el impuesto a los débitos y créditos, entre otros.

Podemos citar los tributos con tasas progresiva a los Impuestos a los bienes personales, el impuesto a las riquezas y el impuesto a las ganancias todos estos casos a sujeto Persona Humana, incorporado recientemente al Impuestos a las Ganancias de Sociedades.

Los expertos en finanzas públicas partidarios del Estado de bienestar social comenzaron a justificar la superioridad de los impuestos progresivos por encima de los proporcionales.

En términos generales, las alícuotas pueden ser proporcionales o progresivas. En el primer caso, permanecerán constantes frente a cualquier variación en la materia gravada (ingresos, ventas, etc.); en el segundo, aumentarán a medida que lo haga la base imponible. A su vez, la progresividad puede ser continua, siempre la misma alícuota, o por escalas, a cada tramo de la base imponible se le aplica una alícuota.

En lo que nos vamos a centrar en el estudio es a las alícuotas progresivas de Impuestos a las ganancias de personas Jurídicas. Primero

analizar cómo se distribuye las alícuotas en ganancias Personas Humanas utilizando igual criterio y luego como fue el impacto en Bienes personales con las tabla escalonada.

El impuesto a la renta de los individuos, caracterizado como tributo personal, se aplica universalmente con alícuotas progresivas, cuya estructura obedece generalmente al sistema de progresividad por escalas. Esto significa que el impuesto total que debe pagar un individuo resulta de adicionar la suma correspondiente al límite superior de la escala inmediata a aquella en la cual se encuentran comprendidas sus rentas y el impuesto resultante de aplicar la alícuota marginal al excedente, respecto del referido límite.

La escala de alícuotas presentada permite obtener recursos equivalentes sobre los ingresos de los aportantes (al incluir el impuesto adicional sobre las altas rentas de esta fuente) manteniendo una mayor progresividad también dentro del impuesto sobre el ingreso del trabajo para los ingresos bajos, y de una forma continua.

El impuesto de bienes personales través de la ley 27.260 (BO: 22/7/2016) se dejó sin efecto la aplicación de alícuotas progresivas (escalones que producían saltos bruscos en la liquidación del gravamen), instaurando en su lugar una alícuota general proporcional de implementación gradual (0,75% para el período fiscal 2016, 0,50% para el período fiscal 2017 y 0,25% a partir del período fiscal 2018). No solo se derogaba así la progresividad en la alícuota del impuesto, sino que se llevaba la alícuota proporcional a su mínima expresión.

La medida estaba acorde con una política fiscal orientada a atenuar la imposición sobre los bienes en general, acompañado del régimen de exteriorización de bienes (blanqueo de capitales) instaurado por la ley mencionada.

Sin embargo, esta política tuvo un claro retroceso, ya que a través de la sustitución total del texto del artículo 25 de la ley se establece la aplicación, a partir de los ejercicios fiscales 2019 y siguientes, de la siguiente escala de alícuotas progresivas aplicable sobre el monto total de los bienes gravados que exceda el monto no imponible de los \$ 2.000.000.

La brecha existente entre las alícuotas aplicables dará lugar a claras situaciones de inequidad en la aplicación del gravamen, cuyo monto variará en función del domicilio del sujeto titular, aspecto que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva. Entendemos que se vulnera claramente el principio de igualdad y equidad.

Evolución de las alícuotas en el impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias es un tributo que surgió como decreto de emergencia emitido por el Poder Ejecutivo. Esta facultad excepcional, que solo puede ejercerla "por tiempo determinado", se terminó convirtiendo en una competencia ordinaria, por las consecutivas prórrogas a los impuestos directos

creados desde entonces, y que subsiste hasta el día de la fecha. En 1931, mediante decreto-ley, se crea el impuesto a los réditos, norma que será ratificada por Ley N° 11.586 de 1932 que crea el impuesto formalmente. Tras las sucesivas prórrogas, en la década de 1970 aquel viejo impuesto a los réditos se termina convirtiendo en el moderno impuesto a las ganancias (creado por Ley N° 20.628 de enero de 1974).

Consolidación del impuesto (1990/2015)

- Convertibilidad. Ley 24.073 adoptó el concepto de renta mundial, unifica alícuotas al 30% (luego se aumentó a 33% en 1996 y 35% en 1999) para todas las sociedades. En este momento se eximia a accionistas por dividendos.

- 2013: Ley 26.893 tasa adicional del 10% sobre los dividendos distribuidos. Reformas tributarias 2016 y 2017

- 2016: Se eliminó la tasa del 10% sobre los dividendos distribuidos.

- 2017: La reforma del impuesto a las Ganancias de diciembre de 2017 introdujo un importante cambio en el esquema de tributación de las rentas generadas por las empresas y su posterior distribución a socios y accionistas. Se establece para los períodos fiscales 2018 y 2019 alícuotas del 30% para la sociedad y del 7% sobre dividendos distribuidos. A partir del 2020 las tasas serían del 25% y del 13%, respectivamente.

- Mediante la ley 27.541 de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de emergencia pública y sus modificaciones, se suspendió por un año la reducción de alícuotas de beneficios empresariales que debería regir a partir del año 2020, por lo que se mantuvo vigente la alícuota empresarial de 30% y la alícuota del 7% sobre dividendos.

- La Ley 27.630, sancionada por el Congreso de la Nación Argentina, el 16 de junio de 2021, establece un nuevo esquema de alícuotas aplicables a personas Jurídicas, incorporando un esquema de alícuota progresiva marginal (25%, 30% y 35%, según tramos de utilidad neta imponible) en reemplazo del esquema de alícuota uniforme y con tasa única aplicado históricamente gravadas a una tasa del 35% igual para todas las empresas, independientemente de su nivel de ganancias.

CAPITULO III

VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LAS TASAS PROGRESIVAS

La reforma del impuesto a las ganancias de sociedades trajo aparejado varias cuestiones a analizar, entre otras cuestiones la Constitucionalidad. Haremos un breve resumen en que consiste la norma para luego hablar del tema que nos compete.

- La vigencia de esta norma es a partir de los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero del 2021.

- Los montos se ajustarán anualmente, a partir del 1/1/2022, considerando la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

- La alícuota aplicable sobre distribuciones de dividendos y utilidades asimilables a los accionistas (sean personas humanas y/o sucesiones indivisas residentes en Argentina y/o sujetos no residentes en Argentina) continuará siendo del 7 % en todos los casos, independientemente de la alícuota abonada por la sociedad local a nivel corporativo.

Argentina dio jerarquía constitucional a una serie de tratados internacionales que obligan al Estado a respetar los principios de máximo uso de los recursos disponibles, de igualdad y no discriminación, progresividad, transparencia, rendición de cuentas y participación. Un sistema tributario acorde a esos compromisos, es aquel que genera recursos suficientes para garantizar los derechos de todas las personas en condiciones de igualdad, es socialmente justo, equitativo, sin privilegios, progresivo y redistributivo. Para cumplir con dichos principios, Argentina debe movilizar la riqueza socialmente disponible y avanzar hacia un sistema acorde a la capacidad contributiva que cada persona posee. Es decir que el Estado tiene la obligación normativa de redistribuir la carga impositiva hacia los sectores más ricos, y de revisar y eliminar los privilegios fiscales

En este capítulo lo que vamos a analizar es si la norma recientemente aprobada cumple con los principios Constitucionales y, en cuales pueden ser vulnerados.

Siguiendo los lineamientos de cumplimiento con el principio de Legalidad, podemos afirmar que la normativa analizada fue modificada como la Constitución dispone. A través de la Ley N° 27.630, sancionada por el Congreso de la Nación, en primer momento aprobada por la Cámara de Diputados, el día 20 de mayo del año 2021, y luego por la Cámara de Senadores, el 2 de Junio del mismo año. El cambio de la reforma efectuado fue estructural y no transitorio, que podría haber vulnerado otro principio y/o derecho.

Con respecto al Principio de Generalidad, la ley sancionada es destinada a las Sociedades por sus ganancias de la tercera categoría, podemos decir que abarca a todas las personas jurídicas sin distinción de ningún tipo. Solo

aclarar que la alícuota de las rentas derivada de la explotación de los juegos de azar no la incluye porque continua como el esquema anterior, donde es tratada en un ítem diferente. Por lo tanto destacamos que el gravamen es aplicado a todas las sociedades y en forma pareja.

Conjuntamente con el principio mencionado anteriormente se encuentra la Igualdad, aplica a las ganancias netas de las sociedades, sin tener distinciones por ser de diferentes tamaños o actividades, la reglamentación comprende a todas en forma igualitaria.

La proporcionalidad, es el destacado de los principios, al buscar que el tributo sea proporcional a la ganancia neta, siendo razonable exigir que paguen más los que tengan más rentas respetando el principio de capacidad contributiva. El esquema de las alícuotas progresivas se encamina a ese objetivo.

Tres principios que están siendo transgredidos en alguna medida son los principios de irretroactividad de la ley y de seguridad jurídica.

La irretroactividad de la ley, es un principio universal donde las leyes rigen para el futuro y que no tienen efecto retroactivo. En el caso de esta norma sancionada puede ser cuestionada, al tratarse de un impuesto de ejercicio, el impuesto a las ganancias es un impuesto de este tipo, se perfecciona la obligación tributaria al cierre del ejercicio económico o sea que si esta ley rige para los ejercicios iniciados al 01/01/2021, puede tomarse como que no cumple con este principio. Por eso considero que la vigencia de este nuevo régimen de alícuotas, debería producirse con los ejercicios que inicien posterior a la publicación del boletín oficial y no con efectos retroactivos.

Por otra parte, nos encontramos con muchos contribuyentes que quieren invertir en el país, ya sean del exterior, o bien, empresarios argentinos. Los mencionados se encuentran en la situación de traer el dinero al país con una regla que pensaban que iban a mantenerse uniforme y sin embargo esas reglas cambiaron. Los inversores necesitan reglas claras, eso le da seguridad jurídica, otro principio que se ve afectado por los cambios que sufrió este impuesto en poco tiempo.

La no confiscatoriedad puede llegar a ser probado por las grandes empresas, al tener una alícuota superior a la que estaba establecida y se había proyectado en ejercicios anteriores, afectando significativamente e irracionalmente a sus ingresos.

Al hablar de principios vulnerados, también debemos mencionar que 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.

En síntesis antes de establecer la inconstitucionalidad de la Ley, en este caso la N° 27.630, se debe abordar en su totalidad y realizar el planteo que corresponda.

CONCLUSIÓN

Como es lógico imaginar en estos casos, con las modificaciones introducidas, podremos hablar de ganadores y perdedores frente a las situaciones proyectadas para el periodo 2021 de acuerdo a la ley 27.430 con la nueva reforma.

La crisis generada por el COVID-19 agrava las brechas de desigualdad preexistentes y pone de relieve las limitaciones de un Estado que no logra garantizar los derechos básicos de toda su población. Para contar con fondos suficientes, se requiere una movilización extraordinaria de recursos que no puede hacerse siguiendo el patrón de recaudación actual, en el que los sectores más vulnerables cargan con un peso impositivo mayor en términos proporcionales. Necesitamos avanzar hacia un sistema tributario progresivo en el que aporten más quienes más tienen.

Hoy, muchas empresas deciden abandonar nuestro país y otras no lo eligen como plaza de inversión. La suba de la presión fiscal en el impuesto a las ganancias, más que traer una solución, parece ignorar un problema.

Las empresas necesitan un escenario económico para crecer, que otorgue un panorama de estabilidad para sus inversiones y confiabilidad en las normas para operar. Los gobiernos de turno no deberían alterar reiteradas veces un tributo y tampoco en forma retroactiva afectando a los derechos y garantías de los contribuyentes.

En la crisis actual, los ciudadanos somos rehenes de la reiteración de medidas que no han traído resultados favorables: aumentar los impuestos.

En términos generales podemos concluir que el nuevo esquema del impuesto a las ganancias es favorable para las micros y pequeñas empresas, por el motivo de haber sido las principales afectadas en este contexto de pandemia.

Las medianas y grandes empresas podrán plantear la inconstitucionalidad. Demostrando con pericias y prueba fehacientemente que sus ingresos fueron absorbidos por la nueva implementación de tablas de alícuotas, superiores a las que estaban vigente en ejercicios anteriores. Evidenciando el aumento de su carga Fiscal acompañado con la falta de inversión y pérdida de empleo.

En conclusión, el sistema tributario puede y debe tener un rol fundamental en la reducción de la desigualdad y la pobreza, pero Argentina subutiliza el potencial redistributivo de la política fiscal al recaudar de manera ineficiente, insuficiente e inequitativa. Se requiere un aumento extraordinario de la recaudación que no puede traducirse en mayores exigencias a los sectores más vulnerables. Es momento de debatir en profundidad el rol de la política fiscal para reducir la inadmisibles desigualdad de nuestro país y avanzar hacia una sociedad más democrática e igualitaria. El sistema tributario progresivo es un recurso para avanzar con esta idea, el que aporten más, será quienes más tienen.

Si podemos realizar una crítica a la nueva modalidad de alícuotas escalonadas, es haber hecho tres categorías, con rangos de topes muy amplios que puede ocasionar que el efecto de pasar de una escala a otra sea gravosa para el contribuyente porque por un peso, uno puede pasar a una escala mucho mayor. Debería haber establecidos más categorías para el impacto sea menor.

Índice Bibliográfico

1) Especiales:

-Ley de impuesto a las ganancias

2) Otras publicaciones:

- Tu Espacio Jurídico / 29 agosto, 2014 Por la Dra. M. Alejandra Sabic –

-Martin R. Caranta - Marina Carranza (I PROFESIONAL)

-Consejo de profesionales de ciencias económicas CABA

-Editorial ERREPAR.

-Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Villegas Héctor Belisario.

-Curso de Derecho Tributario, Jarach Dino

-Las leyes Tributarias retroactivas son inconstitucionales, Bulit Goñi, Enrique.

3)Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.