



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

**“Beneficiarios del exterior.
Análisis de la constitucionalidad de las
presunciones del Art 104 inc c y g
contenidas en la Ley de Impuesto a las
Ganancias”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

POR:

ARGAÑARAZ LUNA, Julieta María

Registro: 29843

Correo: julieta.arganaraz@fce.uncu.edu.ar

CASSONE, María Sofía

Registro: 29881

Correo: maria.cassone@fce.uncu.edu.ar

PROFESOR TUTOR:

Prof. Bürky, Diego Enrique - JTP Teoría y Técnica Impositiva I

MENDOZA - 2022

ÍNDICE

Resumen Técnico	3
Introducción	4
Capítulo 1: Teoría Impositiva	
Características generales de la Ley de Impuesto a las Ganancias	6
Constitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias.....	9
Régimen para beneficiarios del exterior	26
Casos Prácticos inciso c) Artículo 104	28
Casos Prácticos inciso g) Artículo 104	33
Capítulo 2: Análisis del inciso c) con los principios constitucionales.....	37
Capítulo 3: Análisis del inciso g) con los principios constitucionales.....	42
Conclusión	45
Bibliografía	48

RESUMEN TÉCNICO

En el presente trabajo investigaremos acerca de la razonabilidad de las presunciones contenidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias, más específicamente, referidas a los “beneficiarios del exterior”.

Esta investigación se encuentra dentro del campo de las ciencias económicas, en el área impositiva, partiendo del análisis de la teoría de la fuente. Por su parte, el enfoque es mixto por tener objetivos tanto cuantitativos, como cualitativos. La principal herramienta para la recolección de datos serán entrevistas a profesionales expertos.

Por último, cabe destacar que este trabajo es relevante ya que pretende aclarar conceptos de la realidad respecto de la interpretación de dichas presunciones y así ayudar a una mejor liquidación impositiva. Es un tema que ha sido poco indagado con anterioridad, por lo que consideramos que será un aporte interesante que producirá conocimiento científico.

Palabras claves: Presunciones - Impuestos - Capacidad contributiva - Constitucionalidad - Beneficiarios del exterior

I. INTRODUCCIÓN

El impuesto a la renta –en la Argentina denominado 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.

La renta percibida por los beneficiarios del exterior es una de las tantas previstas en la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) y sobre las mismas se va a centrar nuestro trabajo de investigación.

Para el gravamen de la renta de dichos beneficiarios, se prevé un régimen especial basado en presunciones expresamente establecidas en el Título V de dicha ley y en un consecuente pago del impuesto a través de una retención de carácter de pago único y definitivo; modalidad que será explicada con mayor detalle a continuación.

Lo que buscamos con el presente trabajo, es poder reflejar la investigación realizada acerca de la constitucionalidad de las presunciones que son impuestas para gravar la renta obtenida por los beneficiarios del exterior, específicamente las incluidas en los incisos c) y g) del artículo 104 de la LIG, siendo los mismos: el que grava la ganancia obtenida de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero; y aquella obtenida de sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país, respectivamente.

El presente trabajo investigativo se propone ser un instrumento de ayuda para que los usuarios puedan tener conocimiento acerca de la relación que existe entre los principios constitucionales del régimen tributario y las mencionadas presunciones. Además, es un tema que ha sido poco investigado anteriormente, por lo que consideramos que será un aporte interesante que producirá conocimiento científico.

Para cumplir con los objetivos de investigación, podemos decir que se ha seleccionado un enfoque mixto, con preponderancia cuantitativa. Es por ello que se utilizarán instrumentos de obtención de datos tanto cuantitativos como cualitativos como análisis de documentos, análisis de casos hipotéticos, liquidación de retenciones con carácter de pago único y definitivo.

Por su parte, el alcance de la investigación es descriptivo - correlacional ya que pretendemos analizar en profundidad una característica de las presunciones que es la constitucionalidad o no de las mismas, lo cual queremos lograr planteando la relación entre estas y los principios constitucionales descriptos en el marco teórico. Además, con el objetivo de probar cada una de las hipótesis, se observarán las variables incluidas en cada una de ellas. Es por ello que se han seleccionado instrumentos para observar las variables.

El trabajo estará organizado en capítulos; en el primero, se expondrán los aspectos conceptuales que hacen a la materia tratada y aquellos que sean necesarios para una mayor comprensión del tema. En los capítulos 2 y 3 se expondrán los análisis de constitucionalidad sobre los incisos c) y g) respectivamente. Por último, se plasmarán las conclusiones a las que hubiéramos arribado al finalizar la investigación.

II. CAPÍTULO 1

En este primer capítulo, y como comienzo de nuestro trabajo de investigación, lo que buscamos es brindar información de base para un mejor entendimiento del tema. Es por esto que expondremos, información acerca de las características principales del Impuesto a las Ganancias, de los principios constitucionales, del régimen de tributación previsto para beneficiarios del exterior y las características netamente diferenciales que hacen a los incisos a analizar. A partir de lo mencionado, realizaremos nuestro análisis.

Características generales del Impuesto a las Ganancias

1. Orígenes

Sus orígenes datan de mucho tiempo atrás, en épocas no fácilmente ubicables con generalidad, por cuanto los primeros esbozos se refieren a figuras tributarias que buscaban captar ciertas rentas de algunos capitales.

Como impuesto general y tal como se lo conoce en la actualidad, se introdujo en el siglo XIX en Gran Bretaña, momento a partir del cual su sistema fiscal pasaría a ser el dominante. En el resto de los países, aparecerá y se consolidará en el siglo siguiente. Así, en Norteamérica, luego de una experiencia en 1864 bajo forma de impuesto de guerra, derogado al fin de la guerra civil, reaparece en una ley de 1894 y es declarado inconstitucional por la Suprema Corte, basado en que no respetaba la regla constitucional sobre reparto proporcional de cargas. Realizado un largo trámite de enmienda constitucional, que levantaba el impedimento emergente del anterior fallo, en 1913 se sanciona la ley que, con bastantes alteraciones, continúa hasta hoy.

En Francia, es en vísperas de la Primera Guerra Mundial que el Ministro Caillaux, tras ardua polémica parlamentaria, obtiene la aprobación de la ley de 1914, a partir de la cual el impuesto sobre la renta se incorpora al sistema, sufriendo posteriormente diversas alternativas.

En España, la segunda mitad del siglo XIX se caracteriza por la existencia de los llamados "impuestos de producto" (contribución territorial y contribución industrial y de comercio); pero es solo en 1900 que se entra en el sendero de la imposición directa sobre la renta, especialmente en materia de sociedades.

En América Latina, la repercusión de este movimiento científico y legislativo se produce con algún retraso, pudiendo indicarse que entre los años 1920 y 1935 se asiste a la difusión de este impuesto, quedando incorporado desde entonces a los sistemas tributarios,

en los cuales tiene un peso que varía de país en país, pero en general puede considerarse de gran trascendencia.

Particularmente en Argentina, la creación del Impuesto a las Ganancias se daría mediante el decreto 11.586 del 19 de enero de 1932, impulsado por Raúl Prebisch quien se desempeñaba como subsecretario de Hacienda del presidente de facto José Félix Uriburu. Durante décadas, sólo afectó a ciertos bienes, empresas y a ciertas inversiones hasta que en 1973, durante el gobierno de Juan D. Perón se estableció la “cuarta categoría” que incluye las ganancias obtenidas por el trabajo personal.

Tanto Ley de Impuesto a las Ganancias como su respectivo Decreto Reglamentario, han sufrido numerosas modificaciones hasta convertirse en lo que es hoy, es por ello que se hace dificultosa su interpretación y aplicación práctica.

2. Caracteres Generales

El impuesto a las ganancias en la actualidad es concebido con determinadas características. Tal como es establecido en el primer artículo de la LIG, grava la totalidad de las rentas obtenidas por las personas, cualquiera sea su procedencia o destino sin distinción alguna, atendiendo a la situación personal del sujeto con tasas proporcionales y progresivas que hagan más fuerte la carga relativa a medida que mayor sea la renta total.

“Art. 1 - Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 36.

Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.”

Seguidamente, es explícitamente definido el concepto de ganancias a los fines de no dejar lugar a dudas de lo que las mismas comprenden.

Puede afirmarse que los caracteres generales que se le atribuyen son: el no ser trasladable; el contemplar la equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo; el tener un efecto estabilizador.

a) No Trasladable

El impuesto a las ganancias no se traslada, y grava directamente al sujeto pasivo quien no puede descargarlo en ninguna otra persona, es a quien se le pueden atribuir las demás características que se indican.

A medida que las modificaciones a la LIG se van apartando de las características esenciales del impuesto a las ganancias y no son totalmente atendidas las bases que lo definen, comienza a desaparecer ese carácter de no trasladable.

b) Equidad

El segundo carácter destacable es que el impuesto a la renta contempla la equidad, entendida ésta a través del principio de capacidad contributiva, como la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

Son tres los parámetros básicos de capacidad contributiva:

- A) La renta que se obtiene
- B) El patrimonio que se posee
- C) El gasto o consumo que se realiza

Claramente, para el caso en cuestión, el impuesto sobre la renta debiera ajustarse a la capacidad contributiva tomando como base la renta que es obtenida por los diferentes contribuyentes y en consecuencia, contemplando la equidad.

A su vez, la equidad, como búsqueda de la capacidad contributiva, puede ser entendida en dos sentidos: como equidad horizontal o vertical.

Bajo el concepto de equidad horizontal, se indica que aquellos que estén en igual situación en términos de capacidad contributiva, deben abonar igual gravamen. Por ejemplo, las personas jurídicas tributan a una tasa proporcional.

Por otro lado, la equidad vertical significa que aquellos que se encuentran a diferente nivel, deben sufrir imposiciones diferentes. Esto implica la propuesta de tasas progresivas, donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente ante los aumentos de la base, con lo cual el impuesto tiende a una redistribución del ingreso.

En su concepción pura y clásica, el impuesto a las ganancias de nuestro país contempla ambas clases de equidad.

c) Efecto Estabilizador

En concepciones de política tributaria preocupadas por neutralizar los ciclos de la economía, se indica que la estructura progresiva de la tasa otorga buena flexibilidad al impuesto (built-in flexibility), por cuanto en situaciones de alza de precios, el impuesto, operando a tasas más altas, congela mayores fondos de los particulares, y a la inversa, en épocas de recesión, decreciendo el nivel de ingresos, la tasa baja más rápidamente que la disminución en la base, con lo cual se liberan mayores recursos.

Constitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias

1. Principios constitucionales del Derecho Tributario

Comenzaremos definiendo el Derecho Constitucional Tributario de la siguiente forma: es 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. Héctor Villegas dice que el derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que puede pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen el objeto de este conjunto de normas.

El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan 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.

Para analizar la constitucionalidad o no de un tributo, nos debemos remitir a los principios constitucionales tributarios.

En la Constitución Nacional (en adelante C.N.) se encuentran establecidos una serie de principios con la finalidad de imponer un límite al poder tributario del Estado. Dino Jarach, tributarista consultado por la revista online Sabic (2014), dice que “deben 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”. 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”.

Según el artículo 33 de la C.N., “las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.” Es decir, que todos los principios sobre los cuales nos basaremos en el presente estudio se desprenden directamente de la forma de gobierno que poseemos.

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

Son los siguientes:

- Principio de Legalidad
- Principio de Capacidad Contributiva
- Principio de Igualdad
- Principio de Generalidad
- Principio de Proporcionalidad
- Principio de No Confiscatoriedad
- Principio de Equidad
- Principio de Razonabilidad

A continuación, procederemos a brindar mayor detalle de cada uno de ellos.

- a) Principio de Legalidad: este principio establece que no habrá tributo sin ley y en consecuencia, nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido sancionado por ley, respetando los procedimientos establecidos para tal fin. Para las leyes impositivas la cámara de origen es la de Diputados, tal cual lo prescribe el Art. 52 de la C.N.. La ley debe definir el hecho imponible y sus elementos: sujeto, objeto, base imponible, alícuota, etc.

Nuestra C.N. establece que todo tributo debe emanar de una ley y que no será obligatorio el pago de aquel que no tenga origen en una de ellas. Es atribución del Poder Legislativo la de la emisión de las leyes, siendo este el Honorable Congreso de la Nación a nivel nacional y la Legislatura a nivel provincial en el caso de Mendoza. Siendo el impuesto a las ganancias es un tributo nacional, nos centraremos específicamente en el proceso llevado a cabo en dicho nivel, siendo, de todas formas, muy similar en la provincia.

Nos basamos en el inciso 2 del artículo 75 de la C.N., en el que se encuentran expresamente enunciadas las atribuciones del Congreso, dentro de las cuales se indica que le corresponde al mismo, entre otras cosas:

“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 vez presentado el proyecto en la cámara correspondiente, en adelante, la cámara de origen, este será tratado por los miembros de la misma. Si la esta aprobara el proyecto, se traslada para ser discutida a la otra Cámara. Si resultara aprobado por ambas, pasa al Poder Ejecutivo de la Nación para su examen; y si también resuelve su aprobación, lo promulga como ley.

Si el proyecto, una vez aprobado por ambas cámaras y habiendo pasado al Poder Ejecutivo, no es devuelto en el término de diez días útiles, se reputa aprobado. Los proyectos que fueran desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante. Sin embargo, las partes no observadas solamente podrán ser promulgadas si tienen autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto sancionado por el Congreso.

Teóricamente, la obligación tributaria en todos sus elementos, debe estar regulada por la ley en sentido formal. Para ello, debe estar previsto lo referido al hecho imponible, a los sujetos pasivos, al elemento cuantitativo de la misma, a todos los elementos estructurantes del tributo. Entendemos que existe cierta discrepancia en la doctrina tributaria acerca de la ubicación de los sujetos y de la cuantificación de la obligación, por ejemplo para un sector, todos ellos integran el hecho imponible, mientras que para otro sector, por un lado está el hecho imponible, por otro el elemento cuantitativo y los sujetos como elementos de la obligación tributaria. De una forma u otra, tanto el hecho imponible como los elementos de la obligación tributaria deben estar previstos en una ley.

La obligación tributaria nace por la realización del hecho imponible. Esto así puesto que la ley tributaria conecta ciertos hechos realizados por determinadas personas con la obligación de pagar un tributo.

La obligación que establece el pago de un tributo, es de carácter ex lege, esto es que todos los elementos de la obligación tributaria tienen que estar establecidos por ley. Partiendo de la estructura lógica de la norma, hipótesis legal condicionante y consecuencia jurídica, en efecto, el hecho imponible es la hipótesis legal condicionante y la consecuencia es el pago del tributo. Las obligaciones en derecho común nacen por el acuerdo de voluntades. En cambio, en el derecho tributario el origen es forzoso, en un estado de derecho, lo establece la ley.

El hecho imponible puede ser definido, como un presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica y que acaecido da lugar a la tributación. Este supuesto de hecho o supuesto fáctico constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es un hecho jurídico, que en la rama del Derecho Tributario recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible.

El hecho imponible está constituido por diversos elementos, lo cual es de suma importancia ya que para que el hecho imponible cumpla con el principio de legalidad tiene que comprender íntegramente todos esos aspectos o elementos. Los elementos son, el elemento objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal.

El elemento objetivo se refiere a la concreta situación de hecho, el aspecto de la realidad social que toma la norma para configurar cada tributo o a la situación en que debe encuadrarse. Este elemento es de tal trascendencia que, en ocasiones, se lo confunde con el hecho imponible mismo o llega a absorberlo en su totalidad. Por ejemplo, "obtener rentas de una determinada naturaleza" en el caso del impuesto a las ganancias. Tiene que ver con la materia que se grava, y se relaciona con la capacidad contributiva que se exterioriza al gravar.

El elemento subjetivo o personal se refiere a la persona titular del hecho imponible, el sujeto que realiza el mismo o que se encuadra en la situación descrita en la ley. Es aquel cuya capacidad contributiva fue tomada en cuenta. Es el sujeto pasivo natural de la obligación tributaria, que puede o no, ser el sujeto obligado al pago.

El aspecto espacial se refiere al ámbito geográfico dentro del que un determinado hecho imponible va a producir sus efectos.

El elemento temporal es el que fija el momento exacto en el que se considera realizado el referido hecho imponible, lo que permitirá establecer el nacimiento de la obligación tributaria, con todo lo que ello implica.

La correcta definición por el legislador de todos los aspectos integrantes del hecho imponible, permitirá saber con certeza si determinado hecho realizado por el sujeto que se establece en determinado lugar y tiempo cae dentro de lo tributable o es un supuesto de no sujeción. Ya que lo que queda fuera del ámbito del hecho imponible, es el ámbito de lo no sujeto.

Dentro del presente presente principio podemos incluir al principio de Irretroactividad en materia tributaria, el cual emana del Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante CCCN). El mismo establece, según el artículo 7 del mencionado código, que a partir de la entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Es decir, como su nombre lo indica, no se aplicarán retroactivamente a aquellas que hubieran tenido lugar con anterioridad.

Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. Asimismo, la retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

Adicionalmente, las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo.

El principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria se refiere entonces a la exigencia de autoimposición, o sea que los mismos ciudadanos determinen los tributos que a cada ciudadano se le puede exigir. Y esto es un principio prácticamente universal receptado por todas las Constituciones del mundo.

- b) Principio de Capacidad Contributiva: Este principio supone una aptitud económica para afrontar el tributo exigido y se corresponde con los principios de igualdad, proporcionalidad, equidad y razonabilidad que cruza todo el ordenamiento jurídico

Villegas (1993) sostiene que la capacidad contributiva tiene 4 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.

El presente principio, está estrechamente ligado con la equidad.

La equidad, por su lado, es uno de los elementos que deben ser tenidos en cuenta a la hora de diseñar el sistema tributario y, consecuentemente, también el impuesto a las ganancias. Como ya vimos, la equidad puede manifestarse tanto en forma vertical, como horizontal.

A los fines de tener en cuenta la equidad vertical en dicho diseño, se conciben dos criterios de atribución: la teoría del beneficio y el principio de la capacidad contributiva.

De acuerdo con la teoría del beneficio, los tributos deben ser pagados por quienes reciban los servicios del Estado según la utilidad que puedan llegar a tener para cada persona o contribuyente. Sin embargo, en la práctica no resulta sencillo medir dicha utilidad; por lo que sólo es posible aplicarla en algunos tributos, utilizando por ejemplo, las tasas.

La capacidad contributiva es definida por Jarach (1998) como “una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo y una evaluación de los gobernantes en el ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público”.

Es decir, los ciudadanos deben contribuir según sus posibilidades. La capacidad contributiva es una de las teorías más aceptadas acerca del por qué pagar los impuestos y acerca de quiénes deben pagarlos.

Respecto a la respuesta a ¿cuánto es lo que cada sujeto debe pagar de impuestos?, esta teoría indica que cada ciudadano pagará tributos en relación de su poder económico. Esto en función a tres parámetros o indicadores: patrimonio, renta y gasto (o consumo).

En el caso del impuesto a las ganancias, el centro de nuestro trabajo, el parámetro de referencia sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes es la renta obtenida por los mismos. Tanto en el caso de personas humanas como de personas jurídicas, lo que se “mide” a la hora de determinar el impuesto, son los ingresos obtenidos por las mismas durante el año fiscal.

La alícuota a aplicar a los contribuyentes variará, justamente, por la capacidad contributiva de cada uno. Por un lado, las personas humanas y las sucesiones indivisas —mientras no exista declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma finalidad— (en adelante, sucesiones indivisas) abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la escala publicada en el artículo 94 de la LIG. Los montos previstos en dicho artículo se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

Por otro lado, mientras para personas humanas y sucesiones indivisas se utiliza una tasa progresiva, para sociedades de capital y establecimientos permanentes se utiliza una tasa proporcional que es publicada en el artículo 73 de la LIG.

Para el caso de beneficiarios del exterior, cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior -con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los aps. 2, 3, 6 y 7, del inc. a) del art. 73 y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inc. b) de dicho artículo- corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios.

- c) Principio de Igualdad: La C.N., reconoce en su artículo 16 el principio de igualdad ante la ley:

"La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. 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".

La igualdad ante la ley así reconocida significa que todos los habitantes de la Nación que se encuentran en similares circunstancias tienen derecho a recibir el mismo tratamiento legal, sin sufrir discriminaciones arbitrarias.

En este sentido la C.N. funciona como una garantía que nos protege a todos los ciudadanos frente a los avances del despotismo y las arbitrariedades por parte de unos pocos, y también a cada uno frente a los avances de todos.

Según la Real Academia Española, la igualdad es el principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones.

Cuando hablamos de igualdad, no nos referimos a aquella igualdad numérica o matemática, que daría lugar a las mayores injusticias, sino, como mencionamos antes, a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla estricta, porque permite la formación de categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. Esto supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales y lo que indirectamente se impone, es determinar cuándo las circunstancias previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.

Para el constitucionalista Bidart Campos, el concepto de igualdad fiscal es, meramente, la aplicación del principio general de igualdad a la materia tributaria, razón por la cual afirma que:

- a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir igual trato;
- b) la clasificación en categorías diferentes de contribuyentes debe responder a distinciones reales y razonables;

- c) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, hostil o injusta;
- d) el monto debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien lo paga;
- e) debe respetarse la uniformidad y generalidad del tributo.

A continuación, exponemos dos casos distintos en los cuales la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN) se expidió acerca de la igualdad.

La CSJN 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” (Fallos: 145:283).

La Corte Suprema en “Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997 (Fallos: 320:1166), 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.

- d) Principio de Generalidad: El presente principio también surge del artículo 16 de la C.N., y ordena que tributen sin exclusión arbitraria todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva. Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, es decir, abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la ley, y no sólo una parte de ellas. Ello significa que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otras palabras, por ejemplo, el gravamen se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.

Todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Con el término “todos” se ha querido incluir a los ciudadanos extranjeros, y

no sólo a los ciudadanos nacionales, sino también a las personas físicas y jurídicas nacionales y extranjeras, en aplicación del principio de territorialidad. Además, este principio, como sucede con el resto de las leyes, impide la aplicación de privilegios en función de la persona. De todas formas, esto no significa que sea inadmisibles la imposición tributaria a un determinado sector económico o a grupos de personas que se encuentren en idéntica situación.

Por otra parte, en una sociedad en la que el principio de igualdad resulta irrenunciable, la generalidad en el ámbito tributario incide en una aplicación correcta del ordenamiento tributario para que no sólo no existan privilegios amparados en la ley, sino que tampoco se produzcan situaciones de privilegio al aplicarla; vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan calificarse como discriminatorias. Además, el principio constitucional de generalidad constituye un mandato directo al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica.

El principio en cuestión deriva, como ya fue sugerido, del principio de igualdad que vimos anteriormente. Siendo así, implica que se deberá abarcar integralmente las categorías de personas que se encuentren previstas en la ley. Es por esto que la LIG en su artículo 1 expone que “todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.”

En otras palabras, el principio de generalidad se expresa en sentido negativo, es decir, no quiere decir que todos deben pagar tributos sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje, religión, casta, etcétera. Sólo serán admitidas excepciones que se encuentren fundadas en razones de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, con el propósito de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad.

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y los beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan en menor medida a pesar de configurarse el hecho imponible. Por ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias, la ley prevé exenciones, deducciones, ingresos que se clasifican como no gravados que se encuentran taxativamente enumerados en el texto de la misma.

Es así, que existen exenciones en favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de actividades artísticas, deportivas o culturales. También se suelen conceder exenciones impositivas a comercios o establecimientos industriales, con fines de regulación económica. Asimismo, existen exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras, que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. Por último, también se eximen las manifestaciones mínimas de capacidad contributiva, por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia.

En Argentina, la facultad legislativa de conceder exenciones tributarias ha sido reconocida por la CSJN, que ha afirmado: «El Congreso Nacional puede eximir de gravámenes fiscales así sean ellos de la Nación, como de las provincias y de los municipios toda vez que estime sea ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional que el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de la facultad que le confiere la Constitución Nacional».

- e) Principio de Proporcionalidad: este principio supone el ejercicio razonable del poder político en tanto eficaz para la realización de las exigencias del bien común, integrando y respetando los derechos fundamentales de los ciudadanos. En el texto de la C.N., esto resulta manifestado por las exigencias del artículo 28 estableciendo que los principios, garantías y derechos reconocidos en su articulado, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

Es un principio más a tener en cuenta al momento de diseñar el sistema tributario. El mismo exige el conocimiento y la consecuente fijación de contribuciones concretas de los distintos habitantes o contribuyentes. Uno de los objetivos principales de este principio, es que exista una relación adecuada y razonable entre el tributo y la manifestación de capacidad contributiva.

En nuestra C.N., dicho principio se halla consagrado en el artículo 4 estableciendo que: *“El Gobierno federal provee a 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 decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”

Según la doctrina, el significado del principio de proporcionalidad ha tenido diversas interpretaciones. Actualmente, se la considera como una proporcionalidad matemática, esta es la de los impuestos proporcionales entendidos como aquellos que representan una relación directa entre riqueza y base imponible de cada contribuyente.

Por ejemplo, una de las causas en las que la jurisprudencia abordó esta cuestión al referirse a la constitucionalidad de los impuestos progresivos es la de “Díaz Vélez, Eugenio vs. Provincia de Buenos Aires”, fallada en 1928, la CSJN sostuvo, con referencia a la tacha de inconstitucionalidad fundada en la garantía de proporcionalidad que se consagra en el mencionado artículo 4 de nuestra C.N.: “Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los artículos 16 y 67, inciso 2º; (...) los sistemas rentísticos del país han podido apartarse del proporcional a la población para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la C.N. en el mencionado artículo 67, inc. 2, dentro del cual cabe el impuesto que toma por base la proporción relacionada con el valor de la tierra, pues tratándose de una contribución directa la exigencia de la proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava. Establecido ya que la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo, desde que éste es uniforme dentro de las categorías que crea, debe agregarse que, por la misma razón, es también proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión”.

Otra causa en la que es tratada la constitucionalidad de la progresividad en los impuestos en la causa “Mason de Gil vs. Municipalidad de Santa Rosa”, fallada en 1943, en la que la corte también declaró como constitucional dicho tipo de impuesto, por estimar que la proporcionalidad debe entenderse no como la razón matemática, sino como la relación entre la riqueza y la base imponible, como mencionamos anteriormente. Es decir, que a mayor riqueza, mayor será el impuesto, de manera tal que la alícuota invariable o directamente proporcional al monto de la riqueza es la que realmente expresa un impuesto proporcional en el sentido constitucional.

Este principio requiere que el monto de los gravámenes se determine 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. La CSJN lo que sostiene es que la proporcionalidad que establece la C.N., no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes.

En conclusión, el desarrollo doctrinal y jurisprudencial del principio constitucional de la proporcionalidad puede resumirse diciendo que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva. Lo segundo justifica los impuestos progresivos y lo primero los que son meramente proporcionales, de los cuales hay una infinita gama.

- f) Principio de No Confiscatoriedad: el presente principio se encuentra en forma implícita en la C.N., refiriéndose a la protección de la propiedad privada, su libre uso, disposición; y prohibición de su confiscación, de acuerdo a lo expresado en los artículos 14 y 17.

En primer lugar, el artículo 14 antes mencionado indica que, todos los habitantes de la Nación gozan de, entre otros derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, de usar y disponer de su propiedad. Asimismo, si bien el artículo 17 de la C.N. también hace referencia al derecho que tiene la persona respecto de su propiedad privada, el mismo se refiere a la confiscatoriedad consagrada en el Código Penal, no siendo aplicable tal norma los tributos.

Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital. La mayoría de las veces no es fácil definir el límite de lo que se considera como sustancial y dependerá de cada caso en particular.

Luqui (1993) 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 ya que debe apreciarse cada caso particular analizando los hechos y las pruebas irrefutables a efectos de acreditar la confiscatoriedad que alega el contribuyente.

Numerosas veces, la jurisprudencia ha declarado la confiscatoriedad de los tributos cuando ellos por su monto confiscan el capital o la renta de los contribuyentes. El carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hechos que condicionan su aplicación y su incompatibilidad por tal motivo con la garantía constitucional de la propiedad no puede resultar sino de la prueba de la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”.

Es necesario que se analice qué significa parte sustancial de la renta o el capital y en este análisis no existe una respuesta en términos absolutos. La razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y de lugar y conforme a las finalidades socioeconómicas de cada tributo. Es decir, la imposición en épocas de paz no debiera ser igual a aquella en tiempos de emergencia, fuera de que varía en cada país. Pero, como principio, el agravio de confiscación no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente y tampoco si no absorbe una parte sustancial de la operación que está siendo gravada, ni existe una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado.

La CSJN, hasta el momento mantiene el 33% como límite de validez constitucional de los tributos. Según dicho criterio, se consideran inconstitucionales los siguientes gravámenes, entre otros:

- a) el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta del bien, calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación;
- b) el impuesto sucesorio que excede del 33% del valor de los bienes recibidos por el beneficiario;
- c) la patente que absorbe una parte sustancial de las utilidades de una empresa;
- d) la contribución de mejoras que no guarda prudente relación con la valorización reportada al inmueble por la obra realizada;
- e) el gravamen a la inscripción de estatutos de una sociedad extranjera, que absorbe casi la mitad del capital asignado a la sucursal en la República.

A los fines de determinar dicho límite desde el punto de vista de la constitucionalidad, el tribunal debe examinar de manera aislada cada impuesto sin adicionar posibles cargos moratorios, y no se deben acumular los diversos gravámenes que puedan incidir sobre las personas o los bienes, ya que en ese caso

el tope tendría que ser mayor. Tampoco puede alegarse la confiscatoriedad por causa del monto de las penas fiscales, ni cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías.

- g) Principio de Equidad: El presente principio se encuentra contemplado expresamente en el art. 4 de la C.N., el cual establece lo siguiente: *“El Gobierno federal provee a 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.”*. La proporción justa o equitativa de los tributos se halla ligada a los principios antes explicados 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

A la equidad se la suele definir como un equivalente de la justicia, o la medida de la justicia (Reig, 1994), pero en realidad, se trata de la justicia en su aplicación al caso concreto de la obligación tributaria. Aristóteles decía que la naturaleza misma de la equidad es la rectificación de la ley cuando se muestra insuficiente por su carácter de universal, es decir, la ley tiene carácter general y, por lo tanto, a veces demuestra ser imperfecta o de difícil aplicación a casos particulares. En tales casos, la equidad interviene para juzgar, no a partir de la ley, sino a través de la Justicia que la ley misma está dirigida a realizar.

Como ya hemos explicado en mayor detalle anteriormente, las dimensiones de la equidad son dos:

Horizontal: implica que las personas en igual situación han de pagar igual monto de impuestos; aquí se refleja el principio de igualdad en igualdad de condiciones, desarrollado por la jurisprudencia de la CSJN;

Vertical: las personas que se encuentren en mejor situación económica deben pagar una suma proporcionalmente mayor que los individuos con menor capacidad

económica, esto último incluye la progresividad de los impuestos y la capacidad contributiva de los ciudadanos.

García Belsunce (1989) considera que la equidad es un principio de imposición, más que una garantía constitucional, aun cuando esté expresamente enunciado en la C.N., los fondos del Tesoro nacional se conformarán, entre otros conceptos, con las “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso”. Es decir que, a juicio de este autor, el principio es previo a cualquier manifestación legal subjetiva.

Para que un tributo sea constitucional, además de cumplir con los requisitos que imponen los principios constitucionales en los cuales nos centramos, debe ser justo, desde el punto de vista filosófico.

Por otro lado, la CSJN sí considera a la equidad como una garantía constitucional, en el sentido de que un tributo no será equitativo cuando viole garantías y derechos constitucionales. En general, la Corte lo ha aplicado al ser discutida la confiscatoriedad de los impuestos, o la proporcionalidad, teniendo en cuenta que este principio también se haya regulado en el mismo art. 4to de la C.N..

Asimismo, cuando el Congreso impone contribuciones, aun cuando no resulte conveniente a los intereses económicos, sociales o políticos, no pueden revisar tal aspecto los jueces, ya que se trata de poderes políticos. Sin embargo, esto no releva al legislador de la obligación de acatar, en la imposición, los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y equidad.

En función de lo que establece el inciso 4 de la C.N., entendemos que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. La proporción justa o equitativa de los tributos se halla 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. La equidad es 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.

Podemos concluir afirmando 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.

- h) Principio de Razonabilidad: En nuestra C.N. se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los arts. 28 y 33, por lo que, el presente principio no podrá ser alterado por las leyes que reglamenten su ejercicio y no podrá ser entendido como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacieron del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno. Según la doctrina, podemos distinguir dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección. La primera está relacionada con el principio de confiscatoriedad, haciendo un análisis de si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una norma, 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. Pero para que haya razonabilidad de la ponderación debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente.

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.

La razonabilidad funciona independientemente como garantía constitucional y como complemento del resto de las garantías.

La CSJN 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 discutible.

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, y que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la C.N..

Según la doctrina, uno de los índices más seguros que puede utilizarse 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.

Por ejemplo, un caso en el que la Corte en “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. 1° 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”.

En función de lo explicado, podemos concluir que 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.

Régimen para Beneficiarios del exterior

Cuando hablamos del régimen para beneficiarios del exterior, nos referimos a aquel que debe ser utilizado para ingresar el impuesto a las ganancias por los pagos que se realizan a personas del exterior.

Son beneficiarios del exterior a aquellas personas humanas o jurídicas que perciben sus ganancias directamente del extranjero, en el país por intermedio de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario, o quien percibiéndolas en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. El régimen que es aplicado para la liquidación del impuesto consiste en la realización de una retención con carácter de pago único y definitivo. Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior, corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la AFIP el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios.

Para poder aplicar el régimen en cuestión, se deben dar las siguientes condiciones:

Por un lado, la renta que sea obtenida debe ser considerada exclusivamente de fuente argentina. En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; aquellas que provienen de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del territorio nacional sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones. En la LIG existen determinadas excepciones al principio general de fuente de la renta, estando las mismas explícitamente expuestas en su articulado.

Por otro lado, dicha ganancia debe ser adquirida por parte de sujetos (beneficiarios) que sean no residentes. Es decir, aquellas personas que teniendo residencia en un país que no sea la República Argentina, tampoco estuvieren inscriptos en el impuesto a las ganancias de nuestro país por algún otro motivo.

El presente régimen se encuentra previsto en la LIG, específicamente en los artículos 102 a 104, contenidos en el Título V ("Beneficiarios del exterior") de la misma. La norma se encarga de, primeramente, definir la forma de ingreso del impuesto, siendo mediante la retención con carácter de pago único y definitivo, y de definir la tasa aplicable a la misma. Luego, enumera taxativamente determinadas situaciones que, de ocurrir, hacen presumir que son ganancias netas sujetas a impuesto. Es decir, que cuando se paguen beneficios netos al exterior en concepto de alguna de estas situaciones corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la AFIP el 35% de esos beneficios sin admitirse prueba en contrario.

Inciso c) del art. 104 de la LIG

Ya que nuestro trabajo de investigación se basa únicamente en dos casos previstos en el art. 104 LIG, seguidamente, citamos el texto original del primer inciso a los fines de proceder a su explicación:

“Art 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario: (...)

c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:

1. *El cuarenta y tres por ciento (43%) cuando el tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables -excepto automóviles- otorgadas por los proveedores.*

También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el tomador sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 53 de la presente ley, una persona humana o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco. Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo Banco Central u organismo equivalente.

Idéntico tratamiento se aplicará cuando los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista convenio de reciprocidad para protección de inversiones, siempre que su registración en la República Argentina conforme a las disposiciones de la ley 23576 y sus modificaciones, se realice dentro de los dos (2) años posteriores a su emisión.

2. *El cien por ciento (100%) cuando el tomador del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 53 de la presente ley, excluidas las entidades regidas por la ley 21.526 y sus modificaciones, una persona humana o una sucesión indivisa y el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior. (...)*”

Este primer inciso, resulta estar dividido en dos grandes partes. Por un lado, el subinciso 1 se refiere a: a) aquellos intereses o retribuciones que se paguen cuando el tomador del crédito sea una entidad financiera o se trate de operaciones de financiación de importación de bienes muebles amortizables; b) aquellos intereses o retribuciones que se paguen cuando el tomador sea una persona jurídica cuya ganancia obtenida se clasifique como de tercera categoría, así como cuando este sea una persona humana o una sucesión indivisa. Este segundo caso se configura sólo si el acreedor fuera una entidad bancaria o financiera que no pertenezca a jurisdicciones consideradas como de baja o nula tributación, siendo estas (según el artículo 20 de la LIG) aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de la LIG. Esto significa el 60% del 25%, que sería una alícuota inferior al 15%. Y además, que no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de algún otro tipo ante un pedido de información por parte del Fisco; c) por último, incluye aquellos intereses o retribuciones que correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista convenio de reciprocidad para la protección de las mismas y siempre que se registren conforme lo establecido según la ley de Obligaciones Negociables N° 23.576 dentro de los dos años posteriores a su emisión.

El artículo 269 del Decreto Reglamentario de la LIG (en adelante, DR) amplía el concepto al que se refiere el primer párrafo del subinciso 1 del inciso c) en cuestión. Establece que también se aplicará tal alícuota cuando estas operaciones de financiación se instrumenten a través de un leasing financiero, siempre que el adquirente no pueda rescindir unilateralmente la operación, ni dejar de abonar las cuotas comprometidas. También establece una serie de requisitos que deberán ser cumplidos al efecto. A continuación exponemos la cita del mismo:

“Art. 269 - El tratamiento previsto en el primer párrafo del punto 1) del inciso c) del artículo 104 de la ley, referido a las operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables -excepto automóviles-, también será procedente cuando estas se instrumenten a través de un leasing financiero, siempre que el adquirente no pueda rescindir unilateralmente la operación, ni dejar de abonar las cuotas comprometidas, debiendo verificarse, asimismo, cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) que la propiedad se transfiera al arrendatario al final del período de arrendamiento sin pago alguno;*
- b) que el arrendamiento contenga una opción de compra que represente no más del veinticinco centésimos por ciento (0,25%) del precio original de la operación;*

- c) *que para el caso de compra anticipada del bien solo corresponda abonar su valor residual;*
- d) *en todos los supuestos previstos en los incisos anteriores y en el caso de siniestro, siempre que la indemnización a abonar por el seguro sea percibida por el arrendatario en proporción a los importes pagados.”*

El siguiente artículo del DR, si bien no está relacionado específicamente con el inciso c), es necesario tenerlo en cuenta a los fines del estudio del art. 104 en general:

“Art. 272 - Cuando las entidades civiles y comerciales, públicas o privadas y las regidas por la ley 21526 y sus modificaciones, en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias, abonen por cuenta de terceros ganancias de cualquier categoría sujetas a retención o percepción del impuesto, y este no se hubiese retenido o percibido o ingresado con anterioridad, deberán actuar como agentes de retención o percepción del impuesto, reteniendo o percibiendo e ingresando el impuesto en la forma, plazo y condiciones que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Si se desconociera el carácter que reviste el importe abonado por cuenta de terceros, deberá considerarse a los fines de la retención o percepción que se trata del pago de beneficios comprendidos en el Título V de la ley.”

Por otro lado, el segundo subinciso se refiere a aquellos intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos obtenidos en el extranjero cuando el tomador sea un sujeto comprendido en el artículo 53 de la LIG, es decir, una persona jurídica, excluidas aquellas comprendidas por la ley de entidades financieras N°21.526, una persona humana o una sucesión indivisa que no cumpla con las condiciones del subinciso expuesto en el párrafo anterior. En otras palabras, que el acreedor fuera una entidad bancaria o financiera que no pertenezca a jurisdicciones consideradas como de baja o nula tributación o que pertenezca a una jurisdicción clasificada como no cooperante.

Según el art. 19 de la LIG, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones no cooperantes”, deberá entenderse referida a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información. Tampoco se considerarán como cooperantes aquellos países que, teniendo un acuerdo, no cumplan con el intercambio de información. Los Acuerdos y convenios aludidos deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina. El Decreto Reglamentario detalla un listado de las jurisdicciones no cooperantes,

el cual, actualmente, se encuentra transcrito en el artículo 24 conteniendo 95 subartículos. La AFIP tiene el deber de informar al Ministerio de Hacienda cualquier novedad que justifique una modificación en dicho listado, a los fines de su actualización.

Respecto de la clasificación o no de una jurisdicciones de baja o nula tributación, una última aclaración que es contenida en el DR en su artículo 25 es que a los fines de determinar el nivel de imposición al que alude el artículo 20 de la ley, deberá considerarse la tasa total de tributación, en cada jurisdicción, que grave la renta empresaria, con independencia de los niveles de gobierno que las hubieren establecido.

A continuación, procedemos a exponer un ejemplo referido a un caso en el que corresponde liquidar una retención en carácter de pago único y definitivo en concepto de lo explicado.

Ejemplo

Una persona chilena, no inscrita en el impuesto a las ganancias y residente en la República de Chile, tiene un depósito a plazo fijo (en adelante, PF) en el Banco Santander Lago (radicado en Argentina). El mismo se encuentra sujeto a las siguientes condiciones:

- TNA: 34%
- Fecha de constitución: 1 de enero 2021
- Fecha de rescate: 31 de enero 2021
- Plazo: 1 mes
- Capital: USD 10.000

El beneficiario del exterior renueva el PF todos los meses, es decir, que luego de hacer el rescate y cobrar el capital más los intereses, vuelve a invertir dicha suma, siendo el capital del siguiente mes. Por ejemplo, si los intereses ganados al 31/1/2021 son de USD 283, el capital a invertir el 1/2/2021 es de USD 10.283 (a los fines de simplificar el ejemplo, determinamos la tasa mensual dividiendo la TNA por 12, siendo esta de 2,83%).

En el presente ejemplo, el responsable sustituto que deberá determinar e ingresar el importe a retener al inversor chileno deberá ser el banco. El mismo deberá ser retenido en el momento en el que se cumple el plazo del depósito a PF, entregando la suma neta a cobrar. Es decir:

Concepto	Importe	Moneda	
Capital	10.000	USD	
Tasa mensual	2,83%		
Interés devengado	283	USD	
Total antes de RPUD [1]	10.283	USD	
TC Comprador al 31/1/2021	87,4	ARS	[2]
Total en \$ antes de RPUD	898.734,20	ARS	
% Ganancia presumida s/LIG	43%		
Ganancia presumida s/LIG	386.455,71		
Alícuota IG	35%		
RPUD	135.259		
Neto a cobrar	763.474,70	ARS	

[1] Retención de Pago Único y Definitivo

[2] Fuente: BNA, tipo de cambio divisa.

Inciso g) del art. 104 de la LIG

En la presente sección procederemos a ampliar los conceptos, centrándonos en el inciso g del mencionado artículo 104. Este segundo objeto de análisis, se refiere a aquella renta que hubiera sido obtenida por un beneficiario del exterior en concepto de arrendamientos de inmuebles situados en el país. A continuación, exponemos su texto original:

“Art 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario: (...)

g) El sesenta por ciento (60%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.”

En el presente caso, la norma hace la distinción entre arrendamiento y alquiler. Si bien en ambos casos se debe ceder el inmueble para su uso y goce durante un tiempo determinado a cambio del pago de una cantidad convenida, existen pequeñas diferencias. Cuando nos referimos a arrendamiento, existe la intención de ceder el inmueble durante un tiempo más largo que el de un alquiler. Además, existe un tipo de arrendamiento que difiere del concepto conocido como alquiler, denominado arrendamiento financiero: es un tipo de arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado, cuya titularidad puede ser transferida o no. En contraprestación, el arrendatario se obliga a efectuar uno o más pagos que cubren el valor corriente del activo y las cargas financieras correspondientes. Sin embargo, ambos conceptos suelen usarse indistintamente.

Actualmente, en la Argentina la ley vigente que regula el contrato de locación o alquiler es el CCCN, cuya sección referida a dicho contrato, a través de la Ley N°27.551 fue modificada durante el año 2020.

Resumidamente, los aspectos más importantes que señala la norma son los siguientes:

- Definición de contrato de locación: hay contrato de locación “si una parte se obliga a otorgar a otra el uso y goce temporario de una cosa, a cambio del pago de un precio en dinero.

Al contrato de locación se aplica en subsidio lo dispuesto con respecto al consentimiento, precio y objeto del contrato de compraventa.”

- Plazo: mínimo 3 (tres) años, salvo excepciones

- Depósito en garantía: no puede ser mayor al valor equivalente de un mes de alquiler.
- Las cargas que se originan con el uso del inmueble son a cargo del inquilino.
- Las reparaciones están a cargo del locador.
- etc.

Entendemos entonces, que el inciso g) aplica a aquellos individuos que, cumpliendo con la definición de beneficiario del exterior, sea propietario de uno o más inmuebles situados en la República Argentina y obtenga una renta por alquilarlo o arrendarlo, independientemente del uso que el inquilino le de.

Por otro lado, el art. 104 de la LIG establece en su penúltimo párrafo que *“(...) sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos g) y h), los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la Administración Federal de Ingresos Públicos. (...)”*.

Es decir, enfocándonos sólo en el inciso bajo análisis, para determinar la ganancia neta puede elegir entre aplicar el 60% sobre el beneficio o tomar la ganancia por completo pero deducir todos los gastos realizados en el país por el locador.

Asimismo, el DR se expide sobre el citado párrafo de la siguiente manera:

“Art. 271 - La opción prevista en el penúltimo párrafo del artículo 104 de la ley, para declarar los beneficios a que se refieren los incisos g) y h) de este, solo podrá ejercitarse en la medida en que los distintos conceptos a considerar estén respaldados por comprobantes fehacientes a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

A continuación, al igual que para el inciso anterior, procederemos a exponer un ejemplo referido a un caso en el que corresponde liquidar una retención en carácter de pago único y definitivo en concepto de lo explicado.

Ejemplo

Una persona suiza, no inscrita en el IG y residente en Suiza posee dos inmuebles situados en la República Argentina: un local comercial en Luján de Cuyo (LC) y otro en Godoy Cruz (GC), en la provincia de Mendoza. Ambos se encuentran arrendados hace un año en las siguientes condiciones:

Local LC: \$80.000 por mes, servicios a cargo del arrendatario.

Local GC: \$90.000 por mes, servicios a cargo del arrendatario.

Los cobros mensuales del canon de arrendamiento de ambos locales lo lleva a cabo el Sr. Juan Pérez, a través de un contrato de mandato celebrado con el contribuyente. Es decir, a cambio de una remuneración, administra las propiedades y le transfiere mensualmente al contribuyente (beneficiario del exterior) la suma cobrada neta de la correspondiente retención de pago único y definitivo.

A continuación, exponemos el tratamiento adecuado en función de las dos opciones que prevé la ley:

Opción 1:

Concepto	Importe	Moneda
Canon mes X Local LC	80.000	ARS
Canon mes X Local GC	90.000	ARS
Total antes de RPUD	170.000	
% Ganancia presumida s/LIG	60%	
Ganancia presumida s/LIG	102.000,00	
Alícuota IG	35%	
RPUD	35.700	
Neto a cobrar	134.300	

Opción 2

Suponemos gastos deducibles a cargo del locador como se detalla a continuación:

Concepto	Importe	Moneda
Canon mes X Local LC	80.000	ARS
Canon mes X Local GC	90.000	ARS
Gastos deducibles	-70.000	ARS
Total antes de RPUD	100.000	
Alícuota IG	35%	
RPUD	35.000	
Neto a cobrar	65.000	

Luego de haber expuesto los fundamentos teóricos en los cuales basaremos nuestro análisis acerca de la constitucionalidad de las mencionadas presunciones, en los siguientes capítulos expondremos el mismo. A los fines prácticos, se examinarán los incisos por separado en contraste con los principios constitucionales.

III. CAPÍTULO 2

Como anticipamos, en el presente capítulo, realizaremos un análisis acerca de si el inciso c) del artículo 104 de la LIG resulta ser constitucional o no. Para esto, veremos si se verifica cada uno de los principios constitucionales o si cumple con ellos.

1. Principio de Legalidad

El inciso a analizar es extraído de la LIG, por lo que rápidamente podemos concluir que proviene de una ley. La misma ha cumplido con el debido proceso de promulgación de una ley, es decir, ha sido discutida, analizada posteriormente aprobada, tanto por el Congreso de la Nación, como por el PEN.

Como ya indicamos, la ley debe definir el hecho imponible, base imponible, sujeto, objeto y alícuota. En el presente caso, los define de la siguiente manera:

- Hecho imponible: se perfecciona el hecho imponible a partir de la percepción de un pago por parte del beneficiario del exterior de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza.
- Base imponible: estará comprendida por el importe resultante de aplicar a la renta devengada como consecuencia de la colocación de fondos, los siguientes porcentajes.
 - 43% cuando el tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables - excepto automóviles- otorgadas por los proveedores; cuando el acreedor sea uno de los sujetos restantes del art 53 LIG y el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de baja tributación; también se aplicará cuando la renta provenga de países con los cuales exista convenio de reciprocidad.
 - 100% cuando el tomador sea una persona que perciba ganancias de tercera categoría excluyendo entidades financieras, una persona humana o sucesión indivisa y no reúna los requisitos del apartado anterior.
- Sujeto: beneficiario del exterior, es decir, según la definición: persona humana o jurídica que percibe sus ganancias directamente del extranjero, en el país por intermedio de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro

mandatario, o quien percibiéndola en el país, no acreditara residencia estable en el mismo

- Objeto: renta devengada como consecuencia de una colocación financiera de activos.
- Alícuota: la retención con carácter de pago único y definitivo se determina aplicando la tasa del 35% sobre la base imponible.

A partir de lo analizado, entendemos que se cumple con el principio de legalidad.

2. Principio de Capacidad Contributiva

El presente principio no es tan sencillo de analizar, ya que la capacidad contributiva va a estar relacionada específicamente con cada caso o con cada beneficiario del exterior. Por un lado, a veces podría suponerse que si una persona tiene poder adquisitivo suficiente como para ser propietario de activos destinados a colocaciones financieras y, de sus consecuentes acreencias, entonces se estaría respetando el principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, por otro lado podría pasar, por ejemplo, que un individuo posee una determinada cantidad de activos disponibles para ser colocados financieramente que fueron obtenidos a través de una herencia, pero que deberían ser utilizados para pagar un pasivo semejante. En términos reales, si se aplicara la correspondiente retención, no se estaría respetando el principio de capacidad contributiva.

Nos encontramos frente a un principio abstracto, ya que no podemos materializar la equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

3. Principio de Igualdad

Como establecimos en el capítulo anterior, el presente principio sostiene principalmente que a las personas que se encuentran bajo similares circunstancias, se otorgue igualdad de trato.

Por un lado, si consideramos como “condiciones similares” el hecho de que, no sólo el inciso c), sino que todo el artículo 104 se aplica a beneficiarios del exterior, entonces podemos concluir prima facie que sí se respeta el principio de igualdad.

Por otro lado, el presente principio se encuentra literalmente incluido en la C.N. indicando que el mismo deberá respetarse para habitantes de la República Argentina, por lo que debería ser analizada también la situación de aquellas personas que, como consecuencia de la aplicación del artículo 104, quedan obligadas a retener un un determinado importe a los

beneficiarios del exterior e ingresarlo al fisco. En el presente caso es más complejo afirmar que las circunstancias de cada persona son las mismas o similares, y en consecuencia, no nos permite definir, sin previo análisis de cada caso concreto, que el principio de igualdad es respetado.

4. Principio de Generalidad

Como hemos visto, el principio de generalidad implica que aplicando el principio de territorialidad, todos deben quedar alcanzados por el tributo si se perfecciona el hecho imponible indicado en la ley. Por “todos” nos referimos también a personas extranjeras, cumpliendo con su obligación (en el presente caso) a partir del pago de la retención en carácter de pago único y definitivo.

En conclusión, consideramos que el principio de generalidad es respetado.

5. Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad no se refiere a la proporcionalidad matemática, sino que busca que exista una relación adecuada y razonable entre el tributo y la manifestación de capacidad contributiva. Es decir, no se considera la proporcionalidad de la alícuota aplicada.

Como vimos en el capítulo precedente, la capacidad contributiva del contribuyente o la persona puede ser medida a través de distintos indicadores, siendo la renta, el utilizado en la LIG. Analizando el inciso c) en cuestión, la renta que se toma como base imponible sería aquella renta financiera proveniente de las colocaciones de activos previa aplicación de los porcentajes correspondientes según el caso. Para el legislador, corresponde que se aplique la tasa proporcional del 35% sobre dicha base imponible.

Considerando que la renta a percibir por el beneficiario del exterior es suficiente prueba de la capacidad contributiva, nos encontramos frente a un caso en el que se cumple el principio constitucional de proporcionalidad.

6. Principio de No Confiscatoriedad

Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital. La mayoría de las veces no es fácil definir el límite de lo que se considera como sustancial y dependerá de cada caso en particular.

A los fines de analizar si se respeta el presente principio, tomaremos como base la jurisprudencia de la CSJN, la cual hasta el momento mantiene el 33% como límite de validez constitucional de los tributos.

Recordando el ejemplo del capítulo anterior:

- Retención en carácter de pago único y definitivo resultante: \$135.259
- Renta total antes de aplicar la retención: \$898.734,20

En términos de porcentajes, la retención es igual a un 15% del total de la renta percibida por el beneficiario del exterior. Por lo tanto, en este caso no se supera el límite establecido por la CSJN, es decir, no se viola el principio constitucional de no confiscatoriedad.

7. Principio de Equidad

Como hemos visto, la contribución de los ciudadanos a la subsistencia del Estado debe ser, entre otras cosas, equitativa. Esta debe ser analizada horizontal y verticalmente, según su definición.

Por un lado, analizando la horizontalidad, en el caso de la retención con carácter de pago único y definitivo implica que tanto aquellas personas que deberían actuar como agentes de retención, como los beneficiarios del exterior que se encuentran en la misma situación deberían pagar o ingresar el mismo monto de impuesto. Por ejemplo, si dos personas del exterior cumplen con la definición y los requisitos previstos en el art. 104 de la LIG son propietarios del mismo depósito a plazo fijo en un banco radicado en la República Argentina, por la renta percibida se les debería retener el mismo monto.

Por otro lado, las personas que se encuentren en mejor situación económica deben pagar una suma proporcionalmente mayor que los individuos con menor capacidad económica. Si continuamos con el ejemplo del párrafo anterior, considerando que los beneficiarios del exterior poseen las mismas condiciones del depósito a plazo fijo, pero uno depositó un monto mayor que el otro, entonces estará obligado a ingresar un mayor impuesto proporcionalmente. Es así ya que, como establecimos previamente, el indicador de capacidad contributiva de la LIG es la renta; y si el beneficiario del exterior percibe una renta mayor, entonces entendemos que este tiene una mayor capacidad contributiva.

Asimismo, en este sentido podemos afirmar que se respeta el principio de equidad.

8. Principio de Razonabilidad

Existen dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección. La primera se desprende del principio de no confiscatoriedad y la segunda, de los principios de igualdad y equidad.

A partir de esto, podemos entender que si los principios mencionados son respetados, entonces, la norma (en este caso el inciso c)) es razonable.

Como conclusión, luego de haber analizado detenidamente si la norma en cuestión respeta los principios constitucionales, podemos afirmar que el inciso c) del art. 104 de la LIG es constitucional. Y si bien pueden existir situaciones específicas en las que habrá que analizar cada caso en particular, en general se acatan las exigencias que se les imponen a los legisladores en su tarea de diseñar el sistema tributario.

IV. CAPÍTULO 3

Al igual que en el capítulo anterior, en el presente realizaremos un análisis acerca de si el inciso g) del artículo 104 de la LIG resulta ser constitucional o no. Para ello, veremos si se verifica cada uno de los principios constitucionales o si cumple con ellos.

1. Principio de Legalidad:

El presente inciso se analiza en función de lo establecido en la LIG. La misma ha sido aprobada por el Congreso de la Nación y, consecuentemente, por el Poder Ejecutivo. Como ya indicamos, la ley debe definir el hecho imponible, base imponible, sujeto, objeto y alícuota. En el presente caso, los define de la siguiente manera:

- Sujeto: Locatario que cumple con la definición de beneficiario del exterior, propietario del inmueble
- Objeto: Canon del alquiler o arrendamiento de inmueble, radicado en la República Argentina, que el sujeto percibe.
- Base Imponible: estará comprendida por el importe resultante de aplicar el 60% a las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país. Según la opción prevista en el penúltimo párrafo del art. 104 de la LIG, la misma también podrá estar comprendida por el importe resultante de deducir de las sumas cobradas en concepto de dichos alquileres, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que la ley admite.
- Alícuota: la retención con carácter de pago único y definitivo se determina aplicando la tasa del 35% sobre la base imponible.

A partir de lo analizado, podemos observar que se cumple con el principio de legalidad.

2. Principio de Capacidad Contributiva:

Como hemos visto, el presente principio no es tan sencillo de analizar. Deberían ser consideradas las circunstancias de cada caso aisladamente. Por un lado, si una persona tiene poder adquisitivo suficiente como para ser propietario de uno o varios inmuebles que no necesita utilizar como vivienda propia, entonces a veces podría suponerse que se está respetando el principio de capacidad contributiva.

Asimismo, si bien la base imponible debería ser determinada en función de la capacidad contributiva de la persona, el artículo 104 le da la opción al contribuyente de poder elegir qué método utilizar para determinarla. Entendemos que será elegida aquella opción que sea más conveniente o que posibilite al beneficiario del exterior efectuar el menor pago posible del impuesto.

Nos encontramos frente a un principio abstracto, ya que no podemos materializar la equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

3. Principio de Igualdad:

Resulta aplicable el mismo análisis que hicimos para el inciso anterior, y consecuentemente, concluimos que no nos permite definir, sin previo estudio de cada caso concreto, si el principio de igualdad es respetado.

4. Principio de Generalidad:

Como hemos visto, el principio de generalidad implica que aplicando el principio de territorialidad, todos deben quedar alcanzados por el tributo si se perfecciona el hecho imponible indicado en la ley. Como indicamos en el análisis del inciso anterior, por “todos” nos referimos también a personas extranjeras, cumpliendo con su obligación (en el presente caso) a partir del pago de la retención en carácter de pago único y definitivo aplicable a aquella renta obtenida de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

En conclusión, consideramos que el principio de generalidad es respetado.

5. Principio de Proporcionalidad

A partir del análisis efectuado para el inciso c), considerando que la renta a percibir por el beneficiario del exterior es suficiente prueba de la capacidad contributiva, nos encontramos frente a un caso en el que se cumple el principio constitucional de proporcionalidad.

6. Principio de No Confiscatoriedad

Como comentamos en capítulos anteriores, un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital. En este caso, que este principio esté o no cumplido va a depender de la subjetividad de cada contribuyente ya que no tenemos una certeza absoluta de lo que podría considerarse una “parte sustancial” y, al ser personas que no están domiciliadas en la República, se podrían presentar inconsistencias a la hora de determinar la totalidad de sus ingresos.

Recordando el ejemplo del capítulo 1:

Sin la aplicación de la opción del penúltimo párrafo del Art 104:

- Retención en carácter de pago único y definitivo resultante: \$35.700
- Renta total antes de aplicar la retención: \$170.000

Con la aplicación de la opción del penúltimo párrafo del Art 104:

- Retención en carácter de pago único y definitivo resultante: \$35.000
- Renta total antes de aplicar la retención: \$170.000

En términos de porcentajes, la retención es igual a un 21% y 20,58% respectivamente del total de la renta percibida por el beneficiario del exterior. Por lo tanto, en este caso no se supera el límite establecido por la CSJN. Entonces, si bien para el caso particular del Impuesto a las Ganancias se cumple este principio, entendemos que además de este impuesto existen otros como Ingresos Brutos, IVA, Bienes Personales que también, en algunos casos, los contribuyentes estarían obligados a pagar y puedan en su conjunto llegar a superar el porcentaje que establece la CSJN.

7. Principio de Equidad

Si analizamos este principio desde el punto de vista horizontal podemos decir que si bien los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben tributar de la misma forma, esto va a depender de si ejercen o no la opción prevista en el penúltimo párrafo del Art. 104 de la LIG. A pesar de esto, la norma se aplica de una manera igualitaria para todos los contribuyentes que cumplan las mismas características, por lo que en este caso se cumpliría el principio.

En cambio, si lo analizamos desde el punto de vista vertical, no podríamos determinar si este principio se cumple ya que, al ser personas que se domicilian en otro país podrían tener capacidades contributivas diferentes y pagar un impuesto del mismo monto. Por ejemplo, puede ocurrir que dos beneficiarios del exterior con las mismas características obtengan la misma renta por la actividad de los alquileres y, por lo tanto, el monto de la retención sea el mismo para ambos. Si suponemos que uno de ellos tiene en su patrimonio como única renta la que recibe en contraprestación por los alquileres de los inmuebles que posee en Argentina y el otro, además de esto, genera renta por alguna otra actividad en su país de origen llegamos a la conclusión de que si bien en Argentina, su situación es la misma, si consideramos la totalidad de las rentas de cada uno no tendrían la misma capacidad contributiva.

8. Principio de Razonabilidad

La idea de razonabilidad, en un sentido lato, implica un examen de las “razones” del derecho, actúa como un factor justificador del ordenamiento jurídico. Entonces partiendo de este concepto junto con lo expuesto en el Capítulo 1, deberíamos analizar la justificación de la CSJN al reglamentar las disposiciones sobre los beneficiarios del exterior.

Es razonable que desde el punto de vista jurídico se haya pensado una forma justa de reglamentar la tributación de la ganancia que generan los alquileres independientemente del origen de la persona que está recibiendo dicha ganancia. En cuanto a la ponderación y la selección, es aplicable lo expuesto en el capítulo anterior.

En conclusión, luego de haber analizado detenidamente si la norma en cuestión respeta los principios constitucionales, podemos afirmar que el inciso g) del art. 104 de la LIG es constitucional. Se aplica lo comentado en el capítulo anterior sobre las situaciones específicas en las que hay que analizar cada caso en particular.

V. CONCLUSIÓN

En este trabajo se ha podido demostrar las bases para el análisis de constitucionalidad, no sólo del artículo distinguido, sino de una norma en general. Se exponen en él las características y los requisitos que deben ser cumplidos para diseñar el sistema tributario, la factibilidad de su aplicación, así como sus consecuencias a la hora de ponerlo en práctica. Se aclara que ha sido analizado con la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. para el año 2021.

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 arrogarse una parte de su patrimonio para el sustento estatal, por medio de sus representantes.

Asimismo, si bien a la hora de analizar específicamente cada inciso, hemos tenido que basarnos en supuestos a los fines prácticos, es fundamental entender que cada caso se analiza en particular. Por lo tanto, más allá de que de nuestro estudio se desprende una conclusión a favor de la constitucionalidad, puede suceder a partir de distintas circunstancias que dicha constitucionalidad se vea vulnerada.

Entre los principios tributarios más vulnerados se encuentran:

- El Principio de Capacidad Contributiva ya que no podemos determinar con exactitud la misma al hablar de personas no domiciliadas en Argentina, éstas pueden tener otras rentas obtenidas fuera del territorio,
- El Principio de Igualdad porque al hacer una “retención” los obligados a ingresar el impuesto al fisco son, en definitiva, personas que no son las propietarias de las rentas. Debido a todas estas fallas de la norma es que ha habido a lo largo de los años diversas modificaciones a la misma haciendo que sea muy complejo analizar el ingreso correcto del impuesto.
- El Principio de No Confiscatoriedad pues Argentina es uno de los países con mayor presión tributaria en el mundo y si bien un solo impuesto puede resultar no confiscatorio, la suma de los distintos impuestos que pueden llegar a gravar un mismo bien o servicio podría resultar confiscatorio. Será tema de otras investigaciones analizar para un mismo caso, los distintos impuestos que se aplican y determinar si esto se cumple.

En estos últimos casos, será una cuestión radical diligenciar la prueba necesaria para convencer a la justicia de tal modo que declare a ese tributo inconstitucional.

No obstante, la investigación reconoce como potenciales beneficiarios, a los legisladores o personas interesadas en formular proyectos de ley que aseguren mejores condiciones para los contribuyentes que se consideran “beneficiarios del exterior”. Ya que a través de la presente, se reflejan percepciones de los involucrados, las cuales son una de las principales fuentes de información sobre qué aspectos necesitan ser regulados asegurando la igualdad de condiciones que una ley o reglamento podrían brindar.

Finalmente, se espera que el presente trabajo se configure como una fuente de antecedentes para futuras investigaciones que traten el tema planteado, ampliando así el conocimiento científico existente. Destacamos que este trabajo ha sido un gran desafío y pone en práctica todo lo aprendido a través de nuestros años en la Facultad de Ciencias Económicas.

VII. BIBLIOGRAFÍA

García Mullin, R. (1978) *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos.

Esteban, A y Iwanow R. (2015) *Constitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias*. [Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo].
<https://bdigital.uncu.edu.ar/fichas.php?idobjeto=7580>

Villegas, H. B. (1999) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (7ma ed Vol. 1)* Depalma. <http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

Fernández, O. A. (2020) *Impuesto a las ganancias. Beneficiarios del exterior. Régimen de retención con carácter de pago único y definitivo*.

Franco, R. (9 de abril de 2021). Planificaciones fiscales: lluvia de comunicados por parte de la AFIP. *Blog Errepar*. [https://blog.errepar.com/planificaciones-fiscales-comunicado-afip/#:~:text=Cualquier%20referencia%20efectuada%20a%20%E2%80%9Cjurisdicciones,ciento%20\(60%25\)%20de%20la](https://blog.errepar.com/planificaciones-fiscales-comunicado-afip/#:~:text=Cualquier%20referencia%20efectuada%20a%20%E2%80%9Cjurisdicciones,ciento%20(60%25)%20de%20la)

Álvarez Echagüe, J. M. (2005) *La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía*. http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf050057-alvarez_echague-potestad_tributaria_partir_concepto.htm

Hure, María. (2017) *Análisis del principio de capacidad contributiva de los sistemas de integración de la sociedad de capital y sus accionistas y del sistema vigente en Argentina*. [Tesis de grado, Universidad de San Andrés]
<https://repositorio.udes.edu.ar/jspui/bitstream/10908/15639/1/%5bP%5d%5bW%5d%20T.G.%20A.%20y%20C.%20Hure,%20Mar%3%ada.pdf>

Sabic, M. A. (2014). *Principios Constitucionales aplicables a la materia tributaria*. <https://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>

Novelli, M. H. (2007) *Los principios generales de la tributación en la Constitución Argentina. Crónica Tributaria*. 122 (121-135) <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/05-NOVELLI.pdf>

Jáuregui, M. de los Á (2018). *Equidad como principio: una interpretación de su contenido*. *Ciencias Económicas*, 2, 107-123. <https://doi.org/10.14409/rce.v2i0.7241>

Código Civil y Comercial de la Nación [CCYCN] Ley 26.994 de 2014. 7 de octubre de 2014. (Argentina)

Constitución de la Nación Argentina [Const] Ley 24430 de 1994. 15 de diciembre de 1994.
(Argentina)

Resolución General 739 de 1999 [Administración Federal de Ingresos Públicos] *Impuesto a las ganancias. Beneficiarios del exterior. Retenciones con carácter de pago único y definitivo. Resolución General N° 2.529 (DGI) y sus modificaciones. Su sustitución.* 7 de diciembre de 1999.

Ley 20628 de 1973. 29 de diciembre de 1973. Boletín Oficial del 31 de diciembre de 1973.
(Argentina)

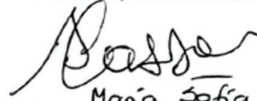
Ley 27.551 de 2020. 30 de junio de 2020. Boletín Oficial del 30 de junio de 2020. (Argentina)

Decreto 862 de 2019 [Administración Federal de Ingresos Públicos] Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias. 6 de Diciembre de 2019.

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 19 de mayo de 2022



..... María Sofía Cassone

Firma y aclaración

..... 29881

Número de registro

..... 41272012

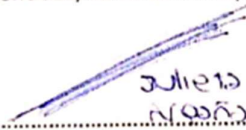
DNI



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 19 de mayo de 2022


Julio
A. (A. A. A.)

Firma y aclaración

29843

Número de registro

41252336

DNI