Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Dolores.
Belgrano Nº 160 - 7100 Dolores (Bs. As)- Tel-Fax: (02245) 441592 / 441990 / 446343
Pagina web: www.colabdol.com.ar - E mail: colabdol@speedy.com.ar

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

CIRCULAR Nº 1711/10

Dolores, 22 de junio de 2010.-

REF: "El Máximo Tribunal declaró también la inconstitucionalidad del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".-

Consideró que el impuesto pesa sobre un universo de actividades heterogéneas, sin considerar particularidad alguna. Asimismo, manifestó que no se han dado razones fundadas para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA. Explotación comercial con resultados negativos. Art. 6 de la ley 25.063. DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. Criterio de imposición. Presunción. Diversidad de sujetos pasivos con variadas formas de organización. Pluralidad de actividades económicas. Imposibilidad de demostrar una ganancia inferior a la establecida legalmente. Falta de razonabilidad. Técnica legislativa deficiente. Ausencia de prescripción clara del gravamen. Informes de las comisiones parlamentarias. Valoración. DISIDENCIA: Activos afectados a una explotación comercial. Manifestación de capacidad económica válida para imponer el tributo. Ausencia de confiscatoriedad. Requisitos

H. 442. XXXVIII. – "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento" – CSJN – 15/06/2010

"A la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como lo ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda (ver Fallos: 21:498; 266:53 y sus citas; 280:176 y 151:92 allí citado; 289:67; 314:595, considerando 5º, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 318:676, considerando 11)." (Del voto de la mayoría)

"De conformidad con el criterio expuesto por esta Corte en Fallos: 120:372, debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319; 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51 y 337; 114:298; 115:186; Sutherland y Lewis' Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición 1904 y numerosos fallos allí citados, entre ellos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470). Es por ello, que frente a una disparidad de opiniones deberá adquirir relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron el proyecto de ley a la consideración de los restantes integrantes del Parlamento, como así también la instrumentación finalmente plasmada en el texto aprobado." (Del voto de la mayoría)

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

"El nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo. Asimismo, según resulta de la instrumentación legal, se diseñó un esquema de interrelación entre el impuesto a las ganancias y el que se examina, con el fin de asegurar en todos los casos un ingreso fiscal mínimo (art. 13), y el tributo fue concebido con dos características que deben ser resaltadas: a) la presunción alcanza por igual a una diversidad de sujetos pasivos que tienen las más variadas formas de organización —vgr. sociedades, asociaciones civiles y fundaciones; empresas y explotaciones unipersonales; en ciertos casos, personas físicas y sucesiones indivisas; establecimientos estables, etc.—, y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas distintas (art. 2º); b) la imposición, en cuanto al activo gravado en el país, recae sobre aquellos bienes cuyo valor en conjunto supere la suma de doscientos mil pesos —$ 200.000— (art. 3º, inciso j), parámetro que se mantuvo invariable hasta la actualidad." (Del voto de la mayoría)

"Como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan

circunstancias especialísimas que lo justifiquen.” (Del voto de la mayoría)

“Sobre la base de la … necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo —argumento del legislador—, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento —argumento del mensaje de elevación nº 354—, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario.” (Del voto de la mayoría)

“… El tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas —sin consideración a particularidad alguna— y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí (en esta causa, la sociedad actora se dedica a la actividad hotelera, y en las restantes, las actividades desarrolladas consisten en la venta de materiales para la construcción, o en el desempeño de la industria metalúrgica). Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto —sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos— que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.” (Del voto de la mayoría)

“…Como lo expresó el Poder Ejecutivo en el mensaje de elevación del proyecto de ley, la creación de este tributo se funda, en lo esencial, "en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.” (Del voto en disidencia de las Dras. Highton de Nolasco y Argibay)

“El a quo declaró la inconstitucionalidad del tributo por la ausencia de capacidad contributiva de la actora. Al respecto corresponde afirmar, de modo liminar, que, en efecto, la existencia de una manifestación de riqueza, o capacidad contributiva, constituye un requisito indispensable de validez de todo gravamen, tal como lo señaló el Tribunal en el precedente "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI)", Fallos: 312:2467 (considerando 8º). Sin embargo, esta Corte no comparte la conclusión de la cámara respecto de la ausencia de dicho requisito en el caso de autos, toda vez que se encuentra fuera de controversia el hecho de que la actora era titular de activos afectados a una explotación comercial durante los ejercicios respecto de los cuales se discute la aplicación del impuesto. Tales activos constituyen una manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos del Estado, sobre la cual el legislador —según su criterio o valoración— puede válidamente imponer un tributo. En tal sentido, no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.” (Del voto en disidencia de las Dras. Highton de Nolasco y Argibay)

“Los principios básicos aplicables en esta materia [confiscatoriedad]han sido sintetizados en el último de los precedentes citados en los siguientes términos: a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva; b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca.” (Del voto en disidencia de las Dras. Highton de Nolasco y Argibay)

Fallo completo:

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

H. 442. XXXVIII. â€“ â€œHermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de EconomÃa y Obras y Servicios PÃºblicos - TÃtulo 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimientoâ€> â€“ CSJN â€“ 15/06/2010

Suprema Corte:

-I- A fs. 268/269, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo resuelto por la instancia anterior y, en consecuencia, declaró inconstitucional el impuesto a la ganancia mínima presunta, por carecer la actora de capacidad contributiva durante los períodos fiscales 1995, 1996 y 1998.//-

Explicó que el tributo ha creado una presunción de renta basada únicamente en la existencia de activos en cabeza del contribuyente, lo cual evidencia una marcada desconexión entre el hecho imponible y su base de medición, pues omite ponderar en esta última a los pasivos, en vulneración de los principios de igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva.-

Añadió que, con la finalidad expresa de obligar compulsivamente al poseedor de un activo a generar rentabilidad, el legislador tornó utópica la garantía de razonabilidad, pues estableció tributos que desestiman de manera anticipada y mediante presunciones, toda acreditación de la falta de capacidad contributiva que pueda intentar el contribuyente.-

Puntualizó, en este orden de ideas, que no debe confundirse la decisión referida a la elección de las manifestaciones de riqueza imponible, donde el legislador ejerce su ámbito de reserva y que, en principio, es irrevisable judicialmente, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

En ejercicio de tales atribuciones, valoró las pérdidas experimentadas por la accionante durante los períodos fiscales 1995, 1996 y 1998, que obstarían a descontar el impuesto a la ganancia mínima presunta e incrementarían aún más su detrimento contable e impositivo, circunstancias que desvirtúan -en su criterio- la presunción de renta.-

Por ello, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva y, al considerarla soporte inexcusable de validez de todo gravamen, resolvió que la demanda debía prosperar.-

- JI - Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 275/287, que fue concedido por el a quo a fs. 291.-

Preliminarmente, recordó que la sentencia de primera instancia había rechazado la acción con sustento en la falta de demostración de la confiscatoriedad del tributo, aspecto que no fue objeto de pronunciamiento por la Alzada.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

A continuación, señaló el equívoco en que incurre el decisorio recurrido, fundado en la interpretación semántica del nombre del impuesto, que en forma alguna crea una presunción iuris tantum de renta. La ley, en su opinión, parte de la aptitud de los activos para generar ganancia, que es presumida en forma abstracta y objetiva, sin admitir prueba en contrario.-

Esta presunción, agregó, está legalmente desvinculada de la renta real, lo que no implica que el tributo prescinda de la capacidad contributiva, la cual se verifica respecto del patrimonio. Cita en su apoyo a Dino Jarach, cuando manifiesta que el patrimonio, como medida de la capacidad contributiva, indica esencialmente una riqueza potencial, que puede o no ser actual ("Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones o donaciones", ponencia presentada en la conferencia celebrada en Santiago de Chile, diciembre de 1992, organizada por OEA, BID y CEPAL)).-

Por esto, consideró que la Cámara había confundido los conceptos, al suponer que sólo la ganancia era manifestación válida de capacidad contributiva, cuando el activo también podía serlo. Y, sobre tal parámetro, el legislador creó una presunción de renta neta virtual o abstracta, sin admitir prueba en contrario, impidiendo la deducción de los pasivos, criterio cuyo acierto escapa a la revisión judicial.-

Comparó el texto de la ley 25.063 con su similar N° 23.760, que había establecido el impuesto a los activos, para destacar las semejanzas entre ambas respecto de la capacidad contributiva alcanzada y destacó que el pronunciamiento -además de no constituir una derivación razonada del derecho vigente- perturba la recaudación fiscal y, por ende, los intereses de la comunidad toda.-

- III - A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible, toda vez que la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha declarado la oposición de

-IV- En cuanto al fondo del asunto, corresponde recordar que la Corte, en la tarea de establecer la correcta interpretación que cabe asignar esas normas federales, no debe ceñirse a las posturas de las partes ni del tribunal apelado sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado, de acuerdo con la interpretación que correctamente le otorgue (Fallos: 323:1406, 1460 Y1566, entre otros).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

El título V de la ley 25.063 creó un impuesto a la ganancia mínima presunta, aplicable en todo el territorio de la Nación durante diez (10) ejercicios anuales, que se determinará sobre la base de los activos valuados conforme a sus disposiciones. El monto a ingresar surge de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (l %) sobre tales activos (cfr. arts. 1 y 13).-

Este último precepto establece que el impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el impuesto a la ganancia mínima presunta, podrá computarse como pago a cuenta de éste. Si de tal cómputo surge un excede de impuesto a las ganancias no absorbido, no generará saldo a favor del contribuyente, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.-

Si, por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta, procediera en un determinado ejercicio el ingreso de este último tributo, se admitirá -siempre que se verifiquen en cualquiera de los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido- computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, en el ejercicio que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta la concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente de impuesto a las ganancias (art. 13, título V, texto según ley 25.063).-

Según surge del mensaje de elevación N° 354, que acompañó al proyecto de ley, el Poder Ejecutivo propició la aprobación de este tributo por su difícil elusión, su simplicidad en la fiscalización y la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo (cfr. párrafo 46°).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

En tal sentido, manifestó: "La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, conforme ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende" (cfr. párrafo 38°, subrayado agregado) En estos términos, resulta claro que el proyecto de ley:
• Calculaba una rentabilidad mínima de los activos sujetos a sus disposiciones;;
• Buscaba castigar aquellos que se encontraban por debajo de tal baremo, sometiéndolos al pago de un tributo proporcional del uno por ciento (1%) sobre su valor. Los activos que se encontraban por encima de la rentabilidad mínima presumida, por el contrario, sólo pagarían impuesto a las ganancias en función de la renta neta efectivamente generada.-

UNREGISTERED

Así fue sancionado por el Congreso, creándose un tributo basado en una presunción absoluta de renta, que nada establece sobre la posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo.-

Created by Unregistered Version

Ratifica este aserto los debates originados con motivo de su aprobación, en especial, las manifestaciones de los diputados Alessandro, Dumón, Sebastiani y Moreno Ramírez, quienes coincidieron al criticar el proyecto por gravar las inversiones realizadas en el país, que no siempre generan el nivel de renta que allí se presumía (Antecedentes Parlamentarios La Ley, 1999-A, p. 759 y sgtes., párrafos 24; 78; 79 Y81 respectivamente).-

También lo manifestado por el senador López quien, a su turno, agregó: "El fisco supone que una empresa percibirá una ganancia de acuerdo con la propiedad de su activo y, por lo tanto, deberá abonar el 1% de su valor. Si la empresa declara ganancias por U/l monto mayor al de ese 1%, el fisco le cobra sobre lo declarado, pero si tiene quebrantos le cobra el 1% de sus activos. Esto perjudica al sector agropecuario y, por supuesto, a otras empresas de capital intensivo ya las PYMES con alto endeudamiento, ya que /10 considera si la empresa ha generado en el período las ganancias suficientes para hacer frente a sus compromisos .fiscales" (Antecedentes Parlamentarios La Ley, 1999-A, p. 1086/7, parágrafo 175).-

Sobre tal base, coincido con la representación fiscal en que la ley presume, abstracta y objetivamente, la aptitud de los activos para generar renta, sin admitir prueba en contrario.-

Ello surge no sólo de las manifestaciones señaladas en el acápite anterior, sino también de la comparación de este régimen con otras presunciones establecidas por el legislador en materia tributaria, donde expresamente contempló la posibilidad de demostrar contra ellas (v. gr. ley 23.256 y decreto 2073/85).-

Por el contrario, ni en el título V de la ley 25.063 ni en su decreto reglamentario se establecieron disposiciones de tal tenor, sin que pueda atribuirse tal omisión -a fin de realizar una adecuada hermenéutica de los preceptos sub examine- a la imprevisión o impericia del legislador (Fallos: 321:2453; 322:2189 y 2701; 323: 1787, entre muchos otros).-

UNREGISTERED

Por ello, y al margen de la naturaleza que quepa atribuir al gravamen de que se trata, éste no adopta el criterio que atiende a la renta devengada efectivamente para determinar la capacidad contributiva de los sujetos obligados a abonarlo, como ocurre, v. gr., en la ley 20.628, sino que, en el régimen del impuesto a la ganancia mínima presunta, a esa capacidad contributiva se la encuentra en la aptitud del activo para generar beneficios, criterio éste que, como ha sostenido V.E., se aviene a la función social que posee el capital como instrumento de producción (Fallos: 286: 166, 177).-

Created by Unregistered Version

En tales condiciones, la postura del a qua -quien dejó de lado la presunción absoluta de ganancia fijada por la título V de la ley 25.063, con sustento en las reiterados quebrantos de la empresa- no resulta, en mi criterio, una razonable derivación de la mecánica general de ley ni de los fines perseguidos por e1legislador al implantarla (Fallos: 302:973).-

Pienso que esta solución es la única que armoniza con el principio de separación de los poderes -fundamental en el sistema republicano de gobierno adoptado por la Constitución Nacional-, que no consiente a los jueces el poder de prescindir de lo dispuesto expresamente por la ley respecto al caso, so color de su posible injusticia o desacierto (Fallos: 294:425 y sus citas).-

- VI- Debo recordar que tiene dicho la Corte que el examen de razonabilidad de las leyes, en punto a su constitucionalidad, no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y de modo alguno sobre la base de los posibles o eventuales resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en mérito a factores extraños (arg. Fallos: 311: 1565, entre otros) y que, asimismo, la ausencia de una demostración, en el sentido de que en el caso

concreto las normas impugnadas ocasionan el gravamen invocado, convierte en abstracto cualquier pronunciamiento acerca de su constitucionalidad (arg. Fallos: 312:2530).-

UNREGISTERED

En tales condiciones, no encuentro irrazonabilidad en la presunción de renta establecida pues, en principio, toma en consideración una inferencia lógica a partir de una manifestación de capacidad contributiva existente, como es el activo, supuesto que lo diferencia del analizado en Fallos: 312:2467, donde la exteriorización de riqueza elegida por el legislador estaba agotada al momento de sanción de la ley creadora del tributo. Por el contrario, lo irrazonable y contrario al sentido común sería presumir que una explotación pueda subsistir con un activo improductivo.-

Created by Unregistered Version

Por ello concluyo que el impuesto a la ganancia mínima presunta, instituido por el título V de la ley 25.063, resulta -en un análisis integral del instituto y en orden a las impugnaciones del accionante-, válido desde el punto de vista constitucional, sin perjuicio de la posibilidad de que el contribuyente demuestre que alguna cláusula en particular, en su concreta aplicación al caso, pudiera lesionar determinada garantía consagrada en el texto constitucional.-

Tal conclusión no se altera por la posibilidad de computar, como pago a cuenta del nuevo tributo, lo abonado en concepto de impuesto a las ganancias, según el mecanismo establecido por el arto 13 del título V de la ley 25.063. Tal particularidad no desvirtúa el carácter absoluto de la presunción ni puede conducir a negar el nacimiento de la obligación tributaria resultante, la cual se origina frente a la verificación en la realidad del presupuesto de hecho definido por la ley (titularidad de los activos).-

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

La cancelación de la obligación tributaria del impuesto a la ganancia mínima presunta mediante la afectación de lo pagado en concepto de impuesto a las ganancias se evidencia así como una circunstancia ulterior al nacimiento del vínculo obligacional, que encuadra dentro de las amplias facultades que la Constitución reconoce al legislador para disponer lo pertinente respecto de las formalidades de percepción de los tributos (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 235:571, entre muchos otros), lo cual no altera, repito, el carácter de la presunción creada.-

-VII- La interpretación que propicio es, en mi criterio, la que mejor se adecua a la finalidad perseguida por la ley: castigar a los activos improductivos, que no producen una rentabilidad suficiente para permitir su sostenimiento.-

Ello es posible pues, como lo ha señalado el Tribunal, la inviolabilidad de la propiedad no importa obstáculo para la aplicación de gravámenes que puedan conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de tributos en orden a gravar más intensamente bienes inexplotados o que los son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos que, reconocidos expresamente en la Constitución como atributos de los poderes federal y provinciales (art. 75, inc. 18, y 125), han sido recordados en numerosos precedentes de la Corte (Fallos: 314: 1293).-

Y no puede ignorarse que el legislador ha utilizado el impuesto a la ganancia mínima presunta como señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad. a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende ", tornándolo en un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (Fallos: 151 :359; 243:98; 307:360).-

De este modo queda demostrado, en mi parecer, el yerro en el razonamiento del a quo, en tanto ha establecido que el impuesto a la ganancia mínima presunta deviene inconstitucional con fundamento en los sucesivos quebrantos de la actora. Tales contingencias no solo resultan ajenas a la mecánica del tributo sino que, precisamente, la gabela sub examine pretende gravar aquellos activos improductivos que no arrojen saldo a favor del Fisco frente al impuesto a las ganancias, pues el beneficio generado por los rentables es alcanzado por este último. y el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de la solución legislativa así adoptada no es materia sobre la cual el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410).-

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

- VIII - Por último, considero que no corresponde expedirse sobre la confiscatoriedad pues tal planteo, rechazado por la sentencia de grado, no ha sido objeto de agravio concreto ante la Cámara, razón por la cual ha quedado firme, sin posibilidad de revisión en esta instancia.-

-IX - Por lo expuesto, opino que debe revocarse la sentencia de fs. 268/269 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.-

Buenos Aires, 4 de noviembre de 2003.-

Fdo.: NICOLAS EDUARDO BECERRA

Buenos Aires, 15 de junio de 2010.-

Vistos los autos: "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos -

Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento".-

Considerando:

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

1º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 268/269 vta.) al revocar, por mayoría, la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda (fs. 239/240), declaró la inconstitucionalidad, con relación a la actora, del título V (art. 6º) de la ley 25.063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.-

2º) Que, para así resolver, el tribunal a quo consideró que surge del texto de la ley una presunción de renta fundada "en la existencia de activos en poder del contribuyente", motivo por el cual existe "una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible" (fs. 268), en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera solo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de razonamiento, puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva, la cual es el "soporte inexcusable de la validez de todo gravamen" (fs. 269/269 vta.). Al respecto, puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo, que pertenece al ámbito de la reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

3º) Que contra lo así resuelto, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional (sin que se haya deducido a este respecto recurso de hecho) y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante (confr. fs. 291). Con tal alcance, el recurso resulta formalmente procedente, de acuerdo con lo dispuesto por los incs. 1º y 3º del art. 14 de la ley 48, en razón de que, efectivamente, se halla en juego la validez e inteligencia de normas de aquella índole y lo resuelto por el a quo es contrario al derecho que el apelante funda en ellas.-

4º) Que el impuesto cuya validez constitucional se encuentra en discusión se aplica sobre los activos valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley respectiva (art. 1º del capítulo I del título V de la ley 25.063), pertenecientes, entre otros sujetos, a las "sociedades domiciliadas en el país" (art. 2º inciso a), por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.-

5º) Que por su parte el art. 13 (con sus modificaciones), tras establecer que el impuesto a ingresar "surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley", prescribe "que el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen podrá computarse como pago a cuenta" de este último (una vez detraído de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del art. 12) y, por otra, que si resultase insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen y, por tanto, "procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que asciende dicho excedente".

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

6º) Que sentado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional en tanto, como sucede en el sub examine, la actora ha demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas en los períodos ya indicados.-

7º) Que, como primera aproximación a la cuestión debatida, no resulta ocioso recordar que la Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 255:360; 312:912; 315: 820; 316:1115; 321:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330:3994; 331:2649).-

Desde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen.-

Sin perjuicio de lo expuesto, para una adecuada solución de esta controversia, resulta imprescindible desentrañar cuál es el

presupuesto de hecho que adopta la ley, pues ello resultará determinante en el examen de las cuestiones planteadas.-

8º) Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como lo ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda (ver Fallos: 21:498; 266:53 y sus citas; 280:176 y 151:92 allí citado; 289:67; 314:595, considerando 5º, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 318:676, considerando 11).-

9º) Que, en cambio, resulta esclarecedor acudir al contenido del mensaje 354 de elevación del proyecto de ley al Parlamento, y a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto.-

El Poder Ejecutivo propició la aprobación de este tributo por su difícil elusión, su simple fiscalización y "...la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo...". Argumentó, en este sentido, que: "La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.-

De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende" (Antecedentes parlamentarios, editorial La Ley, Tomo 1999-A, págs. 880 y 881).-

Aquel proyecto fue puesto a consideración de la Cámara de Diputados de la Nación, por el diputado Lamberto — miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda—, quien en su exposición hizo hincapié en que el sistema tributario de nuestro país presenta un sesgo hacia la imposición que recae sobre los consumos y el trabajo y, en cambio, exhibe una escasa recaudación del impuesto a las ganancias.-

Para avalar su afirmación dio lectura a "...un listado de empresas que no pagan ganancias y que a partir de ahora sí lo harán", aunque en una posterior intervención, aclaró que ello no significaba que "...esos contribuyentes realicen alguna maniobra ilegal, sino que aprovechan las ventajas de una ley imperfecta" que se pretendía corregir.-

En su concepto, el tributo que se examina era un modo de inducir al pago del impuesto a las ganancias, y lo expresó en los siguientes términos: "En este sentido, para inducir a este pago, estamos incorporando el impuesto a la renta presunta". "Las personas que tengan estos activos, o las empresas, pagarán el uno por ciento a cuenta de ganancias. De esta forma estamos reafirmando que el impuesto a las ganancias se puede cobrar" (cit. anterior, págs. 944 a 946; págs. 984 y 989).-

Por su parte, varios legisladores manifestaron su oposición a la creación de este tributo, pues advirtieron que afectaría las inversiones realizadas en el país —en especial, las de menor magnitud— en tanto éstas no siempre generan el nivel de renta que la ley presumía. En este sentido, el diputado Alessandro expresó con referencia "al impuesto sobre los activos o a la renta presunta" que "...un sistema mucho más racional es el que se empleó en el caso del impuesto sobre el patrimonio neto, en el que se distinguía con claridad el estado real de una empresa". "Nuevamente las pequeñas y las medianas empresas van a ser las más afectadas. Se dice que este tributo podrá ser deducible del impuesto a las ganancias, pero muchísimas veces esas pequeñas y medianas empresas no tienen ganancias de las cuales restar el impuesto a los activos con el que se las quiere gravar" (cit. anterior, págs. 956 y 957. En sentido similar se expidieron los diputados Dumón, Sebastiani y Moreno Ruiz, págs. 982 y 983).-

De singular interés resulta lo expresado por el senador López, pues entendió que con este tributo se intentaba introducir nuevamente en el sistema tributario el anterior impuesto a los activos, que "...gravaba el patrimonio de las empresas, sin discriminar la situación financiera o actividad económica de cada una de ellas", y que "...había quedado sin efecto como consecuencia del denominado pacto fiscal de la Nación con las provincias..." (cit. anterior, pág. 1085), opinión que fue compartida por los diputados Balter (pág. 964); Natale (pág. 966), y por el senador Ulloa (pág. 1075).-

Aún desde esta óptica —esto es, considerando al tributo como un impuesto a los activos—, la principal crítica de aquel senador consistió en lo siguiente: "El fisco supone que una empresa percibirá una ganancia de acuerdo con la propiedad de su activo y, por lo tanto, deberá abonar el 1 por ciento de su valor. Si la empresa declara ganancias por un monto mayor al de ese 1 por ciento, el fisco le cobra sobre lo declarado, pero si tiene quebrantos, le cobrará el 1 por ciento de sus activos. Esto perjudica al sector agropecuario y, por supuesto, a otras empresas de capital intensivo y a las PYMES con alto endeudamiento, ya que no considera si la empresa ha generado en el período las ganancias suficientes para hacer frente a sus compromisos fiscales". Consideró que en algunos sectores de la economía sujetos a una serie de variables exógenas —vgr., el sector agropecuario— "el anticipo impositivo de una ganancia eventual, como es el espíritu del impuesto a la renta

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

presunta..." tendrá un fuerte impacto (cit. anterior, págs. 1084 a 1087).-

Más contundente aún, al examinar el "complejo mecanismo de compensación" que contiene la ley en su art. 13, expresó que: "...lo que se intenta con el establecimiento de este nuevo tributo es captar la capacidad contributiva de una ganancia mínima presunta valorizada en términos de costos del sujeto" (ver inserción solicitada por el senador López, págs. 1097 y 1098).-

Finalmente, el senador Verna en su exposición como miembro informante ante la Cámara de Senadores, manifestó que el proyecto de ley "...contiene la creación de un nuevo impuesto: el impuesto a la ganancia mínima presunta, por el término de diez períodos anuales. Este impuesto tiene como propósito captar la capacidad contributiva de una ganancia mínima que se presume pertinente con la existencia de activos en posesión del sujeto titular de una explotación económica.-

Para la determinación del gravamen, se tomará como base imponible el total de los activos, tanto de los ubicados o colocados en el país como en el exterior,...al cierre del ejercicio comercial" (pág. 1062).-

10) Que, de conformidad con el criterio expuesto por esta Corte en Fallos: 120:372, debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319; 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51 y 337; 114:298; 115:186; Sutherland y Lewis Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición 1904 y numerosos fallos allí citados, entre ellos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470).-

Es por ello, que frente a una disparidad de opiniones deberá adquirir relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron el proyecto de ley a la consideración de los restantes integrantes del Parlamento, como así también la instrumentación finalmente plasmada en el texto aprobado.-

La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario (ver en el considerando anterior, lo expresado, respectivamente, por el diputado Lamberto, el senador Verna y el senador López).-

El nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo.-

Asimismo, según resulta de la instrumentación legal, se diseñó un esquema de interrelación entre el impuesto a las ganancias y el que se examina, con el fin de asegurar en todos los casos un ingreso fiscal mínimo (art. 13), y el tributo fue concebido con dos características que deben ser resaltadas: a) la presunción alcanza por igual a una diversidad de sujetos pasivos que tienen las más variadas formas de organización —vgr. sociedades, asociaciones civiles y fundaciones; empresas y explotaciones unipersonales; en ciertos casos, personas físicas y sucesiones indivisas; establecimientos estables, etc.—, y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas distintas (art. 2º); b) la imposición, en cuanto al activo gravado en el país, recae sobre aquellos bienes cuyo valor en conjunto supere la suma de doscientos mil pesos —$ 200.000— (art. 3º, inciso j), parámetro que se mantuvo invariable hasta la actualidad.

11) Que, como ha sido señalado por el Tribunal y recordado en esta sentencia, escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286: 301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293).-

12) Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.-

En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que "requieren un uso inteligente, concreto y racional". Es en el supuesto de las presunciones denominadas iuris et de iure, en el que la cuestión adquiere "su mayor dramatismo", pues

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

hay veces que el legislador "para 'simplificar', acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable, pero al vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales 'aseguramientos'" (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia 62, Instituto de impositiva", Revista de Administración Pública, n Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

13) Que, en este orden de ideas, es pertinente recordar que esta Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias.-

Así, sólo a título de ejemplo, el Tribunal encontró razones de peso que sustentaban la irrefutabilidad de la presunción contenida en la ley del impuesto a las ganancias acerca de que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, o en el caso de las compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica, que se encuentran gravadas en forma similar (art. 13, incisos a y c, de la ley del gravamen). Lo expresó así: "surge en forma categórica el hecho de que el poder legislador nada ha improvisado sino que ante la condición especialísima en que se desarrolla el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear —con esa actividad industrial y comercial— una categoría también especial de contribuyentes; y no exclusivamente porque sean extranjeras las compañías sino en razón de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas" (cfr. A.124.XXXIV "Asoc. de Socios Argentinos de la O.I.T. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I.", sentencia del 3 de abril de 2001 —Fallos: 324:920— y los fallos allí citados).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

14) Que, en el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo —argumento del legislador—, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento —argumento del mensaje de elevación nº 354—, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario.-

Como fue señalado en el considerando 10 de la presente —y a diferencia de los casos precedentemente citados—, el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas —sin consideración a particularidad alguna— y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí (en esta causa, la sociedad actora se dedica a la actividad hotelera, y en las restantes, las actividades desarrolladas consisten en la venta de materiales para la construcción, o en el desempeño de la industria metalúrgica).-

Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto —sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos— que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.-

15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.-

UNREGISTERED

Según lo ha juzgado el a quo, esta última situación es la que se configura en el sub examine, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal.-

Created by Unregistered Version

En efecto, la cámara, sobre la base de la pericia contable de fs. 224/228 —no objetada por las partes— concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que "...obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aun más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] 'ganancia presunta'" (fs. 269).-

El Estado Nacional nada ha expresado en el recurso extraordinario acerca de la ponderación de la prueba realizada por el a quo y, además, al concederse dicho recurso solamente en cuanto a la inteligencia de las normas federales y ser desestimado en lo relativo a la arbitrariedad planteada, el apelante tampoco dedujo el recurso de queja.-

16) Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara.-

Por ello, oído el señor Procurador General de la Nación, se confirma la sentencia de fs. 268/269 vta., en cuanto ha sido materia de apelación. Sin costas en atención a que no ha mediado contestación del recurso extraordinario. Notifíquese y,

oportunamente, devuélvase.-

Fdo.: RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en disidencia)- CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY (en disidencia).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

DISIDENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO Y DE LA SEÑORA MINISTRA DOCTORA DOÑA CARMEN M. ARGIBAY

Considerando:

1º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 268/269 vta.), al revocar, por mayoría, la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda (fs. 239/240), declaró la inconstitucionalidad, con relación a la actora, del título V (art. 6º) de la ley 25.063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

2º) Que, para así resolver, el tribunal a quo consideró que surge del texto de la ley una presunción de renta fundada "en la existencia de activos en poder del contribuyente", motivo por el cual existe "una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible" (fs. 268). En tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera sólo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de razonamiento, puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva, la cual es el "soporte inexcusable de la validez de todo gravamen" (fs. 269/269 vta.). Al respecto puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo, que pertenece al ámbito de reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido.-

3º) Que contra lo así resuelto, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional (sin que se haya deducido a este respecto recurso de hecho) y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante (confr. fs. 291). Con tal alcance, el recurso resulta formalmente procedente, de acuerdo con lo dispuesto por los incs. 1º y 3º del art. 14 de la ley 48, en razón de que, efectivamente, se halla en tela de juicio la validez e inteligencia de normas de aquella índole y lo resuelto por el a quo es contrario al derecho que el apelante funda en ellas.-

4º) Que el impuesto cuya validez constitucional se encuentra en discusión se aplica sobre los activos valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley respectiva (art. 1º del capítulo I del título V de la ley 25.063), pertenecientes, entre otros sujetos, a las "sociedades domiciliadas en el país" (art. 2º inciso a), por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

5º) Que por su parte el art. 13 (con sus modificaciones), tras establecer que el impuesto a ingresar "surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley", prescribe "que el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen podrá computarse como pago a cuenta" de este último (una vez detraído de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del art. 12) y, por otra, que si resultase insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen y, por tanto, "procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente".-

6º) Que el legislador instauró este tributo sobre la base de considerar que los activos afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, y estableció, por lo tanto, una imposición sobre ellos que opera coordinadamente con el impuesto a las ganancias según lo precedentemente reseñado. En efecto, como lo expresó el Poder Ejecutivo en el mensaje de elevación del proyecto de ley, la creación de este tributo se funda, en lo esencial, "en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.-

De tal manera, el impuesto que se propicia (...) sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende" ("Antecedentes parlamentarios" ed. La Ley, 1999-A", págs.

880/881).-

7º) Que sentado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos por la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional, en tanto, como sucede en el sub examine, la actora ha demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas en los períodos ya indicados.-

8º) Que, como ha sido señalado, el a quo declaró la inconstitucionalidad del tributo por la ausencia de capacidad contributiva de la actora. Al respecto corresponde afirmar, de modo liminar, que, en efecto, la existencia de una manifestación de riqueza, o capacidad contributiva, constituye un requisito indispensable de validez de todo gravamen, tal como lo señaló el Tribunal en el precedente "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI)", Fallos: 312:2467 (considerando 8º). Sin embargo, esta Corte no comparte la conclusión de la cámara respecto de la ausencia de dicho requisito en el caso de autos, toda vez que se encuentra fuera de controversia el hecho de que la actora era titular de activos afectados a una explotación comercial durante los ejercicios respecto de los cuales se discute la aplicación del impuesto. Tales activos constituyen una manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos del Estado, sobre la cual el legislador —según su criterio o valoración— puede válidamente imponer un tributo. En tal sentido, no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.-

9º) Que, sentado lo que antecede, cabe recordar que esta Corte tiene dicho que no le compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro; sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (Fallos: 223:233). Es que, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso Nacional para crear impuestos o contribuciones son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 314:1293, considerando 5º, y sus citas), en tanto constituyen, por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad, un ámbito reservado al único departamento que, de conformidad con la Constitución, se halla habilitado para ejercer tales facultades (Fallos: 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).-

10) Que, desde tal perspectiva, cabe recordar que el examen de razonabilidad de las leyes en orden a su constitucionalidad no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en mérito a factores extraños (Fallos: 311:1565, entre otros). De tal manera, establecer un gravamen que recae sobre los activos, fundado en la consideración de que los bienes afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad, máxime teniendo en cuenta la modicidad de la alícuota (uno por ciento) fijada por la ley. Por el contrario, como lo señala el señor Procurador General en su dictamen, lo irrazonable, y contrario al sentido común, sería presumir que una explotación pudiera subsistir con un activo improductivo.-

11) Que, por otra parte, la actora tampoco ha demostrado que la aplicación del impuesto resulte inválida por constituir un supuesto de confiscatoriedad.-

Al respecto, la constante jurisprudencia del Tribunal ha establecido que aquélla se configura cuando se produce una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56, entre otros) la cual, a los efectos de su apreciación cuantitativa, exige considerar la productividad posible del bien, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293; 322:3255 y sus citas; confr., asimismo: y su cita; 268:56 y muchos otros). A Fallos: 248:285, considerando 3º su vez, en relación a este último aspecto, la Corte precisó que no cabe tener en consideración ni la disminución o supresión de utilidades por circunstancias eventuales ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente, sino, por el contrario, el rendimiento normal medio de una correcta explotación del bien concretamente afectado (Fallos: 200:128, pág. 141 y sus muchas citas) o "el índice de productividad" de los bienes gravados "considerada la posible explotación racional de aquéllos" (Fallos: 220:1300; confr., asimismo, Fallos: 239:157; 286:166, considerando 7º, sus citas y muchos otros).-

Asimismo el Tribunal ha requerido "una prueba concluyente a cargo del actor" acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 322:3255 y sus citas).-

Los principios básicos aplicables en esta materia han sido sintetizados en el último de los precedentes citados en los siguientes términos: a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva; b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

12) Que en el caso de autos, la sentencia de primera instancia negó que el impuesto en cuestión fuese confiscatorio como lo había alegado la actora al promover la presente causa.-

UNREGISTERED

Sin embargo ésta, en su memorial de agravios ante la cámara (confr. fs. 249/261;; esp. fs. 255 vta./256), no formuló agravios concretos respecto de esa conclusión, la que, en consecuencia, ha quedado firme.-

Created by Unregistered Version

Sin perjuicio de ello, cabe señalar, a mayor abundamiento, que es evidente que un peritaje contable que se limita a acreditar que la empresa ha tenido resultados económicos negativos (pérdidas) en los últimos años —con la excepción de un ejercicio — y que, igualmente, la determinación del impuesto a las ganancias arrojó saldos negativos de manera que en los últimos diez ejercicios sólo en uno resultó obligada a abonar ese impuesto (confr. fs. 224/228), carece de aptitud para demostrar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según las pautas establecidas por la jurisprudencia del Tribunal reseñada en el considerando precedente.-

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General de la Nación, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Con costas (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.-

UNREGISTERED

Fdo.: ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARMEN M. ARGIBAY.//-

Created by Unregistered Version

Citar: elDial - AA5FFD

Dr. Alberto O. Belén.-
Secretario General.-

Dr. Adrián Rubén Lamacchia.-
Presidente.-

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version