



USAL UNIVERSIDAD DEL SALVADOR

Tesis
3445

Tesis:

"Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta"

Autor: Darío E. Rodríguez
Registro N°: 954665

INDICE

CAPITULO I

Introducción	1
--------------------	---

CAPITULO II

Generalidades

▪ Antecedentes del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta : “El Impuesto sobre los Activos”	4
▪ Características principales del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	7
▪ Vigencia de la Ley	17

CAPITULO III

Constitucionalidad del tributo

▪ Imposición sobre base presunta – su aplicación en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	26
▪ Legislación y doctrina comparada	50

CAPITULO IV

Conclusión	54
------------------	----

ANEXOS

Causa: “Georgalos Hnos. S.A.I.C.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional”	58
Causa: “Asociación Civil Jockey Club c/ Poder Ejecutivo Nacional”	66
Causa: “ Líneas Aereas Privadas Argentinas S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional”	72
Bibliografía	82



CAPITULO I

INTRODUCCION

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

INTRODUCCION

Con la sanción, promulgación y publicación de la Ley 25063 se introdujo en el esquema tributario nacional el “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”, tributo que reconoce como antecesor al impuesto sobre los activos y que puede caracterizarse como un complemento del Impuesto a las Ganancias.

La aplicación del denominado impuesto sobre los activos entre 1990 y 1995 había originado un profundo debate acerca de su viabilidad. A continuación se transcriben los principales pronunciamientos doctrinarios que se produjeron en su momento:

- Las XXII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas C.F., consideraron que:

“... los impuestos sobre los activos empresarios interfieren en la eficiente asignación de los recursos productivos, al distorsionar los costos relativos de los factores de la producción y discriminar en contra de los sectores que asumen altos riesgos de explotación mediante significativas inversiones de capital y con rentabilidad a largo plazo. Por ello, recomendaron derogar el impuesto sin sustituirlo por ningún otro gravamen patrimonial que alcance a las empresas”.

- El Primer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas C.F., sostuvo en los considerandos de su recomendación final:

“Que el impuesto patrimonial empresario que no considere los pasivos castiga especialmente a las unidades económicas de capital intensivo y a las inversiones de lenta maduración, produciendo distorsiones económicas y creando situaciones de iniquidad horizontal.”

Para luego concluir que:

-“Los impuestos instrumentales utilizados como apoyo recaudatorio de otros tributos, tales como los impuestos a los activos que se complementan vía crédito fiscal contra el

impuesto a la renta, generan distorsiones, inconvenientes, debiendo ser suplidos por otras medidas fiscales.”

- Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, mencionaron en sus considerandos:

-“Los tributos sobre bienes o activos que se estructuran sin computar pasivos, son formas espurias que no respetan el principio de la capacidad contributiva.”

-“Que los impuestos sobre los activos de las empresas constituyen en realidad, formas presuntivas inadecuadas de imposición sobre la renta, por lo que carecen de justificación al no recaer sobre manifestaciones aceptables de capacidad contributiva.”

Concluyendo de la siguiente manera:

-“ No deben establecerse impuestos sobre el patrimonio neto ni sobre los activos de las empresas. El patrimonio afectado a actividades empresariales debe ser incorporado, en su caso, en la base de cálculo del gravamen sobre las personas físicas titulares de ellas.”

Teniendo en cuenta lo mencionado precedentemente, queda claro que la posición mayoritaria de la doctrina no estaba a favor del tributo antecesor al impuesto a la ganancia mínima presunta.

Por intermedio del Mensaje Nro. 354, del 27 de marzo de 1998, el Poder Ejecutivo justificaba la irrupción de este tributo del siguiente modo:

“La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial 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”.

La intención del presente trabajo es realizar un análisis del alcance de la “presunción de ganancia mínima” en aquellos supuestos en que la ganancia resulta inexistente, además de abordar un tema sumamente discutido en la actualidad que versa sobre la inconstitucionalidad de la entrada en vigencia del mencionado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta; así como también algunas novedades introducidas por el nuevo tributo; para concluir con una opinión generalizada sobre el tributo discutido e incluso arriesgar posiciones que quizá puedan ser discutibles y lo más importante que permitan un saludable intercambio intelectual. Antes de abordar los temas específicos de análisis se comentarán las características principales del nuevo tributo. Además y con el objetivo de enriquecer el análisis se procederá a enfocar los temas a través de la jurisprudencia existente en nuestro país.





CAPITULO II

GENERALIDADES

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA

PRESUNTA: "EL IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS"

Mediante la Ley 23760 se incorporaba el denominado Impuesto sobre los Activos, antecesor del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Existían distintos argumentos que intentaban dilucidar la verdadera naturaleza de este gravamen.

Por un lado se encontraba una primera posición y/o tesis defendida en aquel momento por la Dirección General Impositiva que justificaba al impuesto sobre los activos como sustituto del impuesto a los capitales. Sus argumentos se sintetizaban en los siguientes:

“En nuestro país ha sido tradicional la imposición sobre el patrimonio conjuntamente con las rentas y el consumo. En este sentido el impuesto sobre los activos constituiría un continuador de tal tipo de imposición, sustitutiva del impuesto a los capitales (entes empresarios) y del impuesto al patrimonio neto (solo en relación con los titulares de inmuebles rurales)”. (Los impuestos complementarios en el sistema tributario promocional argentino, Impuestos, XLVIII-A-951)

Por otra parte existía una innumerable cantidad de argumentos de solidez académica que justificaban la consideración del impuesto a los activos como una forma de imposición a la renta presunta y, por ende complementario del impuesto a las ganancias.

Para sustentar esta aseveración se manifestaba que como el impuesto gravaba la mitad izquierda de un balance, esta situación sólo podía tener sentido si como finalidad tenía alcanzar las rentas potenciales de los bienes. Además su cómputo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias así como también la exención subjetiva de aquellas entidades

tratadas de similar forma en el impuesto que grava las rentas, demostraba y confirmaba la complementación entre ambos tributos.

Son numerosas las citas de la doctrina de la época que se han ocupado de esta discusión.

Entre ellas las más destacadas eran:

Ricardo Koss opinaba que:

“no obstante las evidentes similitudes que representa este impuesto con el impuesto sobre los capitales y la circunstancia de que se deroguen los impuestos que gravaban el patrimonio neto de las personas y de las empresas, entiendo que el nuevo tributo no debería analizarse como uno que alcanza, en forma parcial, el patrimonio de los sujetos”

Luego agregaba:

“entiendo que el efecto buscado por el legislador es el de crear un impuesto sobre renta presunta” (Koss, Errepar, Doctrina Tributaria, tomo IX, 791).

En otro trabajo, Manzanero y Trentini sostenían:

“nos encontramos ante un impuesto general sobre la propiedad que como tal no prevé el cómputo de las deudas, lo que lo diferencia de los clásicos impuestos complementarios sobre el patrimonio neto. Así también su cómputo como pago a cuenta en ganancias lo caracteriza como un tributo complementario del gravamen sobre las rentas” (Manzanero y Trentini, Errepar, Doctrina Tributaria, tomo IX, 622).

Para Eugenio Goldfard:

“la ley ha determinado que el impuesto sobre los activos sea un pago a cuenta del impuesto a las ganancias. Por los motivos antes expuestos concluimos que el primer tributo grava una renta presunta y, por la forma de computar éste, el último tributo se torna un gravamen regresivo” (Goldfard, Ambito Financiero, 12-11-90)

Y para concluir, la opinión de Julio H. García, descripción que para mi entender definía el sentido del gravamen y resumía la posición doctrinaria de aquella época:

“la estructura formal del gravamen recuerda notablemente al hoy derogado impuesto sobre los capitales, excepto en lo que atañe al pasivo y aspectos conexos y/o complementarios”

“Tal situación nos llevaría –en un primer impulso a catalogarlo como un impuesto de base patrimonial, sustitutivo del gravamen sobre los capitales”

“Sin embargo, aspectos diversos – como el sistema de pago a cuenta -, nos permiten anticipar la postura que en realidad se trata de un tributo complementario del impuesto a las ganancias, pero con la particularidad de incidir realmente como un gravamen a la renta presunta” (García, L.I., tomo LXIII, 226)

Si nos trasladamos a nuestra situación actual y a modo de introducirnos en el tributo sujeto a discusión en el presente trabajo, no quedarían dudas que la posición del legislador si tenemos en cuenta lo mencionado en los párrafos precedentes se enmarcaría dentro de la segunda postura. Esto quedaría claro y confirmado a través del nombre que el legislador quiso otorgarle al nuevo gravamen sumamente discutido en nuestra actualidad: “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”.

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR