

*Año del Bicentenario*

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:

1°) 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. 6°) de la ley 25.063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.

2°) 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.

3°) 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. 1° y 3° 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.

4°) 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. 1° del capítulo I del título V de la ley 25.063), pertenecientes, entre otros sujetos, a las "sociedades domiciliadas en el país" (art. 2° inciso a), por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.

5°) 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

### *Año del Bicentenario*

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".

6°) 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.

7°) 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.

8°) 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 5°, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 318:676, considerando 11).

9°) 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.

### *Año del Bicentenario*

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 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, 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*

### *Año del Bicentenario*

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 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 los activos 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

### *Año del Bicentenario*

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. 2°);

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. 3°, 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 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*

### *Año del Bicentenario*

*medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal 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 impositiva", Revista de Administración Pública, n° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136).

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).

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 n° 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

*Año del Bicentenario*

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.

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.

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. 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).

ES COPIA

DISI-//-

*Año del Bicentenario*

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

Considerando:

1°) 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. 6°) de la ley 25.063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.

2°) 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.

3°) 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. 1° y 3° 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.

4°) 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. 1° del capítulo I del título V de la ley 25.063), pertenecientes, entre otros sujetos, a las "sociedades domiciliadas en el país" (art. 2° inciso a), por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.

5°) 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

### *Año del Bicentenario*

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".

6°) 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).

7°) 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.

8°) 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 8°). 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

### *Año del Bicentenario*

admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

9°) 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 5°, 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 recaea 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 cien-

to) 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: Fallos: 248:285, considerando 3° y su cita; 268:56 y muchos otros). A 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 7°, 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

### *Año del Bicentenario*

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.

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. 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.

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. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso extraordinario deducido por el Estado Nacional (Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos y Administración Federal de Ingresos Públicos), representado por la Dra. Estrella Arias Rellán.

Tribunal de origen: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala V).

Intervino con anterioridad el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 12.

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.

*Año del Bicentenario*

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la  
Nación ingrese a:

[http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2003/procurador/becerra-nov-1/hermitage\\_h\\_442\\_l\\_XXXVIII.pdf](http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2003/procurador/becerra-nov-1/hermitage_h_442_l_XXXVIII.pdf)