

jurisprudencia, en particular, con relación a su naturaleza jurídica, hecho imponible y constitucionalidad, hasta alcanzar sendos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "Hermitage S.A." (Fallos: 333-993, del 15 de junio de 2010), y "Diario Perfil S.A.", con fallo del 11 de febrero de 2014, en los cuales se declaró la inconstitucionalidad del IGMP ante la demostración de la ausencia de ganancias alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Aunque esos pronunciamientos merecieron el elogio de la doctrina especializada (1), su aprobación no ha sido unánime y calificadas opiniones han destacado lo controversial de su solución (2); incluso se ha llegado a reclamar su revisión por el Alto Tribunal en razón de no respetar el propósito del IGMP y sus antecedentes legislativos (3).

Nos proponemos analizar, desde una hermenéutica estructuralista (4), los fundamentos empleados en ambas causas para decidir la inconstitucionalidad del IGMP. Este enfoque consulta la naturaleza jurídica del IGMP; la manera en que ha sido estructurado su hecho imponible; su carácter de impuesto complementario del impuesto a las ganancias; la finalidad que inspiró su

de las leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que todas han de entenderse teniendo en cuenta los fines de las demás y dirigidas a colaborar en su ordenada estructuración; de lo contrario las disposiciones imperativas estarían sujetas o a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas, en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223 y 304:1340) (5).

En términos más concretos, la Corte Suprema también sostuvo: "Más que efectuar un análisis de las normas en cuestión, para interpretarlas interesa conocer, previamente, la naturaleza del tributo a través de su estructura general" (6).

Tales las premisas hermenéuticas que sustentan el análisis y los argumentos expuestos a continuación, sin pretender con ello agotar todas las cuestiones relacionadas con el IGMP.

II. Interrogantes suscitados por la jurisprudencia en "Hermitage S.A." y en "Diario Perfil S.A."

En "Hermitage S.A.", la Corte Suprema, al interpretar el carácter del hecho imponible del IGMP, destacó: "Se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presun-

ción comercial que arroja ganancias, por violación del principio de razonabilidad de la ley y la ausencia de capacidad contributiva.

Este criterio fue confirmado años después en "Diario Perfil S.A.", en que la Corte Suprema reafirmó que el IGMP "se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima" (9), por lo que resulta irrelevante la demostración de "la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley —o que no tengan capacidad para hacerlo— sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió" (10). Con este fallo, el Alto Tribunal rechazó categóricamente la tesis de que el hecho imponible del IGMP es la titularidad de activos con potencialidad para generar renta. Sin embargo, resultan llamativas las circunstancias en las que la Corte Suprema volvió a expedirse sobre una cuestión resuelta cuatro años antes (11): ello evidencia la necesidad de los tribunales inferiores de inquirir en los fundamentos del fallo "Hermitage S.A." (12).

En resumen, la línea argumental seguida por la Corte Suprema en "Hermitage S.A.", y en "Diario Perfil S.A.", parte de la premisa de la consagración en el IGMP de un hecho imponible estructurado sobre la presunción irrefragable de la existencia de una renta mínima; y de la irrazonabilidad

* ¿cómo incide la complementariedad del IGMP con el impuesto a las ganancias, a fin de determinar la razonabilidad del IGMP aun en los supuestos de inexistencia de ganancias gravadas?;

* ¿la Corte Suprema ahondó lo suficiente en la estructura del IGMP y los efectos de su complementariedad con el impuesto a las ganancias?;

* ¿pudo válidamente prescindir en sus conclusiones de la mecánica del IGMP como pago a cuenta del impuesto a las ganancias en los diez ejercicios siguientes?;

* ¿no estuvieron contempladas en el propósito legislativo del IGMP la ausencia de rentas gravadas o existencia de quebrantos?;

* ¿cabría asimilar los efectos jurídicos de un supuesto de quebranto aislado y otro de quebrantos acumulados?;

* ¿no existe una finalidad extrafiscal en el IGMP que justifique su imposición en los casos de inexistencia de renta o exteriorización de quebrantos impositivos?;

* ¿tuvo en consideración el Alto Tribunal todas las consecuencias de su jurisprudencia respecto de la vigencia del IGMP?;

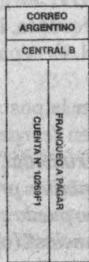
* ¿de subsistir, en qué casos se aplicaría el IGMP y cómo pueden justificarse esos resultados desde el punto de vista del propósito del IGMP?

Los apartados siguientes intentan responder a los interrogantes propuestos.

III. El hecho imponible del IGMP no es una presunción absoluta de ganancia mínima

Corresponde analizar, en primer término, si —tal como lo sostiene la Corte

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2



DOCTRINAS

Impuesto a la ganancia mínima presunta: su constitucionalidad. Crítica a fallos "Hermitage S.A." y "Diario Perfil S.A."
Mariano F. Braccia1

El exceso reglamentario y la creación de sanciones (Primera parte)
Mercedes Squillaci y Fernando M. Pierri8

RESEÑA JURISPRUDENCIAL10

PANORAMA IMPOSITIVO

La AGIP reglamentó el alta de oficio en el impuesto sobre los ingresos brutos
Por Gastón Vidal Quera 12

PET SUPLEMENTO ECONÓMICO TRIBUTARIO

ESTADÍSTICAS, ÍNDICES, COEFICIENTES, TABLAS IMPOSITIVAS Y AGENDA IMPOSITIVA