



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Breve reseña sobre los fundamentos y oportunidad de la implantación del impuesto a los réditos en la República Argentina. ley originaria y modificaciones, reglamentaciones, decretos y comentarios

Sánchez Aguado, Calixto

1942

Cita APA: Sánchez Aguado, C. (1942). Breve reseña sobre los fundamentos y oportunidad de la implantación del impuesto a los réditos en la República Argentina, ley originaria y modificaciones, reglamentaciones, decretos y comentarios.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

75002

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Instituto de Finanzas Argentinas

1509-5 Argentine

N. 2331

Trp. N. 2331

SI

ORIGENAL

15
1509

Trabajos prácticos reglamentarios

5° Año

T E M A

- I. Breve reseña sobre los fundamentos y oportunidad de la implantación del Impuesto a los Réditos en la República Argentina
- II. Ley originaria y sus modificaciones posteriores
- III. Las sucesivas reglamentaciones
- IV. Decreto Reglamentario del 2 de Enero de 1939
- V. Comentario fundamentado sobre las disposiciones generales y particulares del último Decreto Reglamentario

Presentado por el Alumno: CALIXTO SANCHEZ AGUADO

Domicilio: San Martín nº. 4736 - Mar del Plata

BIBLIOGRAFIA:

Bielsa II - Página 291. -

Cossa

Gastón Jese

Memorias Ministerio de Hacienda

Memorias de la Dirección General del Impuesto
a los Réditos

Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados

Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores

Constitución Nacional

Sistema económico y rentístico de la Confede-
ración (Alberdi)

INDICEPáginaPARTE PRIMERACapítulo único

Generalidades	1
El impuesto a la renta en las actuales organiza- ciones políticas	10
Diversos tipos del impuesto sobre la renta	11

PARTE SEGUNDACapítulo I

Breve reseña sobre los fundamentos y oportunidad de la implantación del impuesto a los réditos en la República Argentina	
Breves antecedentes	14

CAPITULO II

Ley originaria y sus posteriores modificaciones	21
Decreto del Gobierno Provisional -Enero 19 de 1932-	24
Ley N°. 11.586 -Junio 17 de 1932-	28
Ley 11.682 -Diciembre 30 de 1932-	41
Ley N°. 11.683 -Diciembre 30 de 1932-	56

CAPITULO IIILas sucesivas reglamentaciones

A) Decreto Reglamentario (Ley 11.586) 1ra. Categoría -Setiembre 3 de 1932-	59
Decreto Reglamentario (Ley 11.586) 2da. Categoría -Agosto 3 de 1932-	60
Decreto Reglamentario (Ley 11.586) 3ra. Categoría -Noviembre 4 de 1932-	61
Decreto Reglamentario (Ley 11.586) 4ta. Categoría -Julio 23 de 1932-	63
B) Reglamentación general (Leyes 11.682 y 11.683) -Junio 1° de 1933-	65
Diversos Decretos	66

CAPITULO IV

Decreto Reglamentario Leyes 11.682 y 11.683
-Enero 2 de 1939-

69

CAPITULO V

Comentario fundamentado sobre las disposiciones generales y particulares del último Decreto Reglamentario

Disposiciones generales:

73

Compensación de los resultados netos de las diversas Categorías

73

Gastos no deducibles por: bienes inexplorados, inv. de lujo, etc.

73

Mínimo no imponible y cargas de familia

73

Intereses de deudas - Gastos que afectan a diversos bienes

74

Multas fiscales

74

Exenciones

74

Retenciones

75

Convenios sobre la carga del impuesto

75

Ausentismo

75

Prescripción

75

Disposiciones particulares:

76

Primera Categoría -Renta del suelo-

76

Declaraciones juradas

76

De la forma de la declaración

77

Explotaciones agropecuarias

78

Segunda Categoría -Capitales Mobiliarias-

79

Tercera Categoría -Réditos del comercio, industria, etc.

82

Inventarios

82

Amortizaciones

83

Deudores incobrables

86

Operaciones en moneda extranjera

88

Sucursales de casas extranjeras

90

Cuarta Categoría -Réditos del trabajo personal

91

CONCLUSION

92

P A R T E P R I M E R A

CAPITULO UNICO

Generalidades

No por conocido, dejará de ser oportuna una breve exposición de lo que entendemos por impuesto. -

En principio, se dirá que, vinculado a la administración de la hacienda pública y en particular a la administración fiscal, el ingreso público (recurso) según Bielsa -II pág. 291- es todo caudal que afluye a una entidad pública, en virtud del ejercicio financiero de ésta y que se destina a la realización de los fines de la misma. La entidad pública puede ser: el Estado, las Provincias, las Municipalidades y las entidades autárquicas. -

Como característica principal dedúcese que, tales recursos, constituyen una renta para la entidad hacia la que afluyen en virtud de un acto legal y con la sola disponibilidad de aquéllos para los fines que la misma ha de cumplir. -

Según Cossa, y atendiendo a su naturaleza, los ingresos públicos pueden ser clasificados en definitiva, así:

- | | | | | | |
|---------------------|---|----------------------|---|------------------------------------|----------------|
| Ingresos Ordinarios | [| a) Originarios | [| Patrimoniales e de derecho privado | |
| | | b) Derivados | | [| Contribuciones |
| | | (de derecho público) | | | Impuestos |
| | | | | Multas y penas pecuniarias | |
- Ingresos extraordinarios
- a) El tesoro y los bienes vacantes
 - b) El aumento de las contribuciones
 - c) Contribuciones de guerra
 - d) La venta del dominio fiscal
 - e) Empréstitos

De la clasificación que antecede, tomaremos aquella parte que, a los fines de nuestras primeras palabras, entendemos corresponder; a cuyo efecto se dirá que existe una gran incertidumbre acerca de la definición y concepto de impuesto, en virtud de circunstancias de la más variada índole.-

Es evidente la imprecisión en el uso de los términos, no sólo en la legislación si que en la literatura. Recursos que son impuestos son llamados tasas, contribuciones o gabelas, o con otro nombre, y recursos que no lo son, llevan la denominación de impuestos. Es decisivamente cambiante la naturaleza de muchos tributos, como consecuencia de la influencia que, sobre los mismos ejercen diversas y mudables circunstancias políticas, económicas y financieras.-

Además, en los sistemas tributarios, existe una escala de formas que señalan un pasaje, una traslación de una institución fiscal a otra, o la representación de la aplicación simultánea de criterios distintos, con la consiguiente existencia de tipos intermedios, tipos mixtos de impuestos y de otros tributos; además habrá de considerarse que los impuestos, aparte de los fines fiscales, pueden utilizarse para diversas finalidades (administrativas, económicas o sociales) de modo que, es incierta la determinación de su carácter y de su consiguiente denominación.-

Por último, es preciso recordar la pluralidad de los elementos de naturaleza política, jurídica, económica y técnico-formal integrantes del impuesto y la posibilidad de que éste sea examinado concisamente en el conjunto de aquellos elementos o, parcialmente, teniendo en cuenta solamente uno de ellos.-

La pluralidad de los elementos constitutivos del impuesto, tiene su origen en la naturaleza de la actividad financiera, respecto de la cual, el análisis científico pone en evidencia el elemento político que señala la directriz o criterio de elección del ingreso público, que proporciona el fundamento del ingreso o la juricidad de la relación financiera entre el Estado y el contribuyente; el elemento económico, que es el medio o la fuente del ingreso, el elemento jurídico - formal, o técnico, que consiste en la operación mediante la cual las finanzas crean el impuesto. -

La operación que caracteriza el impuesto, desde el punto de vista técnico (o jurídico formal) está representada por la imposición, vale decir, por una exacción a realizar en virtud de una orden dirigida al contribuyente para que, en el tiempo y lugar establecidos por la entidad pública, entregue una determinada contribución de bienes, dinero o prestaciones personales. -

La orden de prestación puede darse al contribuyente, incondicionalmente o con sujeción a existir determinadas circunstancias económicas (producción, consumo, posesión, transmisión de la riqueza). -

El elemento económico está constituido por prestaciones de servicios. La exigencia de una u otra forma depende de las demandas de la administración pública y de las circunstancias de tiempo y lugar. A veces la ley permite al contribuyente la elección de la prestación en la forma que prefiera. -

El elemento político o criterio directivo del impuesto, deriva de la capacidad contributiva combinada indirectamente

con la contra prestación, es decir, de la capacidad contributiva considerada como indicio de las ventajas que los particulares, por su pertenencia al Estado, obtienen de los Servicios públicos. La capacidad contributiva, o sea la potencialidad para contribuir a los gastos con los cuales se provee a los servicios públicos, según los fines del Estado, no se considera en forma absoluta y, en sí; y por sí, como en el ingreso irracional, sino de manera relativa y como consecuencia de los servicios públicos.-

Ella es una manifestación de la riqueza en el momento de la producción, o del consumo, o de la posesión, o de su transferencia a título gratuito u oneroso. En realidad el Estado, con los Servicios públicos y con su organización económica y social fomenta la capacidad contributiva, tutelando las personas y los bienes de los contribuyentes, favoreciendo la producción, la circulación, el consumo de la riqueza, aumentando la posibilidad de las ganancias, facilitando la conveniencia de los consumos y reduciendo los costos de la vida económica y social.-

El círculo lógico es completo y se cierra exactamente; el gasto público satisface los fines del Estado y promueve los servicios públicos. Estos, inmediatamente o después de cierto tiempo, aumentan la capacidad contributiva; la capacidad contributiva dá lugar a la exacción de los impuestos; los impuestos alimentan el gasto público. Existe -pues- una evidente correlación entre ingreso y gasto, aunque la exigencia de los servicios públicos, que dan origen a la institución financiera del impuesto, requiere que dicha correlación no sea directa, como en el intercambio de una prestación con su contra - prestación, sino indirecta a través de las manifestaciones de la capacidad contributiva, considerada como indicio de los

beneficios generales o particulares, derivados para los contribuyentes de los gastos y de los servicios públicos. El Estado, en el cumplimiento de sus fines, provee a la defensa pública, a la seguridad interna, a la justicia, a la higiene, a la instrucción, a las comunicaciones, a la asistencia social, y de todo ello -característica organización de la vida del Estado- gozan la totalidad de los individuos que pertenecen al mismo. -

Aquéllos a quienes el Estado considera dotados de capacidad contributiva, aumentada en su caso por tales servicios públicos, son obligados a pagar los tributos que se les exigen, para atender los gastos de los cuales sacan provecho sus respectivas economías. Estos tributos, condicionados por la determinación de la capacidad contributiva según los criterios ya establecidos, constituyen un grupo homogéneo y bien definido, correspondiente a la concepción y a los ejemplos clásicos del impuesto, como el impuesto territorial, el impuesto a los réditos y los impuestos al consumo. -

Al elemento político corresponde el elemento jurídico, que pone en evidencia la relación jurídica de la obligación tributaria, el fundamento, la función, la causa jurídica del impuesto, es decir, la justificación de la tutela jurídica acordada a la administración al querer la exacción del impuesto. -

La causa jurídica de esta exacción es el interés público vale decir, el interés del Estado por el gasto público, en correlación con el interés particular vinculado a la prestación de los servicios públicos. La capacidad contributiva, cuya determinación constituye la obligación de pagar el impuesto, es el indicio o la manifestación de esta correlación indirecta

entre el interés público, por el cumplimiento de los servicios públicos mediante la exacción del impuesto, y el interés privado de que dichos servicios sean prestados, por las ventajas generales o particulares, presentes o futuras que de ellos derivan para el contribuyente. Todo impuesto tiene una función (causa)típica que sirve para caracterizarlo. En consecuencia, para aplicar un impuesto determinado, debe averiguarse si -en el caso concreto del contribuyente afectado- existe entre el Estado y aquél, la relación que justifique la exacción, es decir, si existe la causa jurídica de la obligación.-

Deberá verificarse -entonces- si la capacidad contributiva puede presumirse favorecida por la entidad que aplica el gravamen, y si el impuesto aplicado, es propiamente el tributo que tiene por función afectar aquella determinada capacidad contributiva, según la regla general abstracta expresada por la ley en cuestión. No se trata de controlar la naturaleza de los gastos públicos, que no corresponde ni a la administración fiscal ni al Juez, sino de comprobar que el impuesto no responda a una exacción arbitraria e indebida, ya que cumple con la función de hacer satisfacer aquella contribución a los gastos públicos, por quien corresponda, en razón de su especial capacidad contributiva, considerada como indicio de las ventajas generales o particulares que recibe por su pertenencia al Estado.-

La causa jurídica sirve además, para individualizar las dobles imposiciones que se producen al aplicar varias contribuciones en virtud de una misma causa, como asimismo otros fenómenos de imposición plural, de super imposición, de imposición desproporcionada o excesiva.-

La obligación impositiva halla su fuente exclusivamente en la ley, entendida en el sentido lato de cualquiera medida del poder público que tenga fuerza de ley. Puede -pueder derivar de una ley formal; de decretos legislativos, emanados del P.E. en virtud de una ley que delega, y de decretos leyes, también emanados del Gobierno en caso de urgencia y necesidad.-

En cambio, son fuentes indirectas de los impuestos, los reglamentos, con limitación a los casos de delegación del poder impositivo por obra de la ley, como en ciertos casos relativos a las provincias y comunas, y las convenciones internacionales que pueden modificar o suprimir las normas de las leyes nacionales (Convenciones para la regulación de las dobles imposiciones internacionales).-

En la relación impositiva se destacan dos sujetos: el activo y el pasivo.-

Sujeto activo es el Estado que dispone del poder de imperio, y que puede delegarlo en otras entidades, al mismo tiempo que en ellas delega la misión de proveer a determinados fines, con los gastos públicos.-

Sujetos pasivos son todos aquellos que pertenecen -en virtud de diversas relaciones- al Estado y manifiestan la capacidad contributiva que constituye la premisa de la imposición. Tales pueden ser: las personas físicas, entes morales, Sociedades colectivas, tengan o nó personería jurídica a los efectos del derecho civil, porque la causa de la imposición no radica en un hecho de orden jurídico, sino económico: la capacidad contributiva.-

Por el principio de la igualdad, no se admiten privilegios personales o de clase; a igual manifestación de capaci-

dad contributiva, corresponde igual impuesto. Aparecen diferencias entre los sujetos pasivos respecto de ciertos impuestos, en razón de la edad, sexo, estado civil, religión, nacionalidad. La falta de capacidad contributiva, a los fines extra-fiscales, justifican exenciones impositivas. Estas son subjetivas, como las del impuesto a los réditos, para respetar el mínimo de existencia, u objetivas en otros casos.-

La ley impositiva indica la norma tributaria y contiene el imperativo general y abstracto para el pago del tributo, pero no del particular y concreto que efectivamente crea el vínculo de la obligación tributaria. La ley no vincula al pago del tributo: obliga solamente al contribuyente (cuando dicha obligación existe) y a la administración a realizar la determinación, cuando se verifique el acontecimiento previsto por la ley. En consecuencia, la ley exige de la administración, mediante la determinación, la manifestación de voluntad para la constitución de la obligación impositiva, de acuerdo a la norma general legislativa. La determinación, no sólo tiene el valor de un acto formal para el conocimiento del importe adeudado, sino también el de un acto jurídico substancial para la constitución de la obligación, una vez reconocida su existencia.-

Para la aplicación de las leyes de impuesto propiamente dicho, que tiene por causa jurídica el interés público correlacionado con el interés privado del contribuyente, siguen las leyes comunes de interpretación jurídica, por cuanto dichas leyes contienen normas de carácter general y no tienen carácter penal ni representan una limitación al ejercicio de los derechos. Se debe tener presente el espíritu de los principios propios del derecho tributario, el cual por las rela-

ciones características que regula, con frecuencia debe considerarse en forma autónoma, respecto de las otras ramas del derecho y de la economía política (autonomía del derecho financiero). -

Ante el ordenamiento legal de los impuestos, debe considerarse el conjunto de los resultados concretos que se manifiestan, en los efectos políticos y sociales (de acuerdo con las reacciones producidas sobre las relaciones de cohesión entre los ciudadanos y el Estado, y entre las diversas clases entre sí); psicológicos (según que los contribuyentes adviertan la carga fiscal en medida proporcionada o excesiva o no la sientan); morales (según la influencia verificada sobre las costumbres), y económicos (con referencia a las variaciones producidas en los precios del mercado). Especialmente estudiados son los efectos económicos, considerándose la primera percusión del impuesto sobre el contribuyente indicado por la ley, la repercusión de la carga que pueda producirse, en relación a múltiples y variables circunstancias, mediante la reducción del precio de las cosas compradas o el aumento de las ventas, la incidencia en la persona, que debido a tales variaciones de precio sufre el sacrificio del tributo. -

Finalmente debe estudiarse la difusión del tributo que se produce en todo el mercado, como consecuencia de la reducción del ahorro, o del consumo, lo que provoca el encarecimiento del interés -en el primer caso- y la baja de los precios -en el segundo- para el contribuyente afectado, o como consecuencia de la reacción que éste opone al sacrificio del impuesto, aumentando o mejorando la producción de bienes y servicios, lo que conduce a la mencionada reducción de los

precios. Entre los efectos económicos de los impuestos, también deben tenerse en cuenta las rentas fiscales de índole e importancia diversas que aparecen, toda vez que ocurren ganancias no producidas por la actividad económica del beneficiado, sino por acción del tributo, como aumento de precios, de la tasa del interés, o bien ganancias por reducción de la competencia de otros diferentes fenómenos.-

El impuesto a la renta en las actuales organizaciones políticas

La adopción paulatina que del impuesto sobre la renta van haciendo todos los países, indica su creciente popularidad. Trás Inglaterra, que por primera vez le dió carácter legal a fines del siglo XVIII, Suiza, Prusia, Austria, Estados Unidos, Francia, el Imperio Alemán, etc., incluyeron el impuesto entre sus fuentes de recursos.-

Inglaterra en primer término, después los Estados Unidos (primero en 1863, los Estados Confederados del Sud y luego en 1894) y por último -en 1913- Francia, cuentan al impuesto a la renta entre uno de sus principales recursos.-

Es interesante, en virtud de la creciente popularidad de este impuesto, exponer aunque sea someramente, cuales son sus verdaderas ventajas y a qué se deben también las resistencias encarnizadas que su imposición ha suscitado. Además, es interesante consignar que no podemos hablar con propiedad sobre un impuesto a la renta, puesto que es evidente que encontramos tantos tipos de impuesto sobre la renta como Estados lo han establecido, vale decir, que hay un sistema inglés, otro prusiano, otro norteamericano, otro francés, etc. Ello indica que la implantación de un impuesto sobre la renta en la Argen-

tira, sólo tendría posibilidades de éxito en tanto pudiera decirse de él que constituye "un sistema argentino".-

En todo caso habrán de tenerse en cuenta dos razones principales, por las cuales se justifica la creación del impuesto sobre la renta. La primera sería la de procurar al Estado una mayor suma de ingresos y una mayor elasticidad en los mismos, y la segunda, la de procurar al contribuyente una mayor justicia.-

Resumiendo diremos, que las tres características fundamentales del impuesto sobre la renta son: productividad, elasticidad y justicia.-

Diversos tipos del impuesto sobre la renta

Es necesario destacar que el impuesto sobre la renta no constituye un artículo standard fabricado en diversas medidas y para un uso común. Una buena política financiera indica que, en cada país, los poderes legislativos condicionan su implantación a sus características propias.-

Entre los diversos tipos básicos de mayor arraigo, es necesario entonces, escoger aquél que se adapte con mayor propiedad al país de que se trate. A cuatro pueden reducirse los tipos básicos que se han mencionado, a saber:

- I - El impuesto sobre los réditos del tipo indicario (Francia antes de 1914-1917)
- II - El impuesto sobre los réditos reales globales (Prusia)
- III - El impuesto cedulaar sobre los réditos, e impuesto sobre los réditos (Inglaterra antes de 1910)
- IV - La combinación del impuesto cedulaar sobre los réditos y del impuesto sobre el rédito global (tipo moderno inglés, americano y el actual francés)

La naturaleza del trabajo que nos ocupa, impide extenderse en mayores consideraciones sobre la especificación de las

características principales de los tipos que se han señalado,
entendiéndose que el planteo general expuesto es lo suficiente
explícito a los efectos que nos proponemos.-

. . .

P A R T E S E G U N D A

CAPITULO I

Breve reseña sobre los fundamentos y oportunidad de la implantación del Impuesto a los Pérditos en la República Argentina.-

Breves antecedentes.-

El ministro de Hacienda Salaberry, en la Presidencia de Irigoyen, confeccionó un proyecto de impuesto a la renta.-

Los ministros Herrera Vegas y Molina durante la Presidencia de Alvear, intentaron promover movimientos a favor de la sanción de leyes impositivas que introdujeran en el país el impuesto a la renta, implantado de antigua data en otros países de la más diversa estructura económica. Todo ello, empero, no pudo concretarse en leyes por diversas causas que no son del caso detallar.-

Hasta 1931 el régimen impositivo nacional estuvo organizado sobre la base de impuestos al consumo y, dentro de esto, por los derechos aduaneros.-

En 1928, sobre un total de ingresos de 647.000.000 de pesos, 565 correspondieron a los impuestos al consumo; en 1931 ambas cifras fueron de 550 y 448.000.000 respectivamente, lo que pone de manifiesto que los gravámenes al consumo absorbian más del 62 % de las rentas ordinarias del país. Los derechos de aduana insumían, por otra parte, alrededor del 76 % de los gravámenes al consumo.-

Un detalle de las entradas en aquella época nos dá una pauta de lo poco flexible del sistema, a lo que había que agregar, como digno de tenerse en cuenta a los efectos de cualquier transformación del mismo, las complicaciones derivadas de nuestro régimen federal de gobierno, con sus 15 jurisdicciones im

positivas (gobierno nacional y las 14 provincias), sin contar los municipales. Lo erróneo de nuestras prácticas políticas han motivado numerosas deformaciones en nuestro régimen constitucional al exagerar las provincias, en ciertas oportunidades, sus facultades tributarias y en otras, desgraciadamente las más numerosas, el Gobierno Nacional al desnaturalizar el fundamento de la organización política y financiera argentina.

A las evidentes fallas e inconvenientes que presentaba, hasta 1931, el régimen impositivo nacional, que justificaban la necesidad de una reforma substancial, caben agregar otras causales de principal importancia, tales como los angustiosos momentos que, como reflejo de una depresión mundial de vastos alcances atravesaba la economía nacional, sacudida hasta sus más hondos cimientos por hechos, cuya profunda repercusión, habían decretado un sensible malestar y evidente descontento que pesaban aplastando, materialmente hablando, todas las energías nacionales y, lo que es aún más grave, gravitando decisivamente sobre nuestras fundamentales fuentes de recursos, ahorradas sin remedio ante la notable merma observada en sus normales posibilidades. Las necesidades fiscales pues, pusieron el imperativo de su urgencia justificando, de tal manera, la creación de una nueva tributación, con la que habría de lograrse el equilibrio de nuestras maltrechas finanzas, para lo cual, además, hubo menester de otras medidas reguladoras que no es esta la oportunidad ni la ocasión de consignar.-

Resultan altamente ilustrativas las expresiones vertidas en la Cámara de Diputados en ocasión de la discusión de la ley originaria. Decía el diputado Ruggieri, respecto a los fundamentos y oportunidad de la implantación del gravamen.-

"La situación angustiosa del tesoro, y además llenar una

" necesidad fiscal de momento e incorporar al régimen impositivo argentino, un principio de justicia social".-

En toda la discusión parlamentaria campea la decisión de salvaguardar a la nación en un momento financieramente angustioso; la opinión socialista, como se ha visto, dejaba entrever otro propósito más profundo, el reordenamiento del sistema tributario del país y la implantación, con el gravamen, de un instrumento de ordenamiento social.-

A renglón seguido se consignan las palabras que, al respecto, expresaron varios diputados en aquella oportunidad:

Diputado Arasa:

" Razones de orden Superior que derivan de la gravísima situación porque atraviesan las finanzas del país".-

Diputado Solano Lima:

" Se respalda con el concurso tributario del pueblo argentino, una situación difícil de las finanzas nacionales".-

Diputado De la Vega:

" Se dá un carácter, al impuesto, de un recurso de emergencia para el tesoro federal, a una condición y a un plazo".-

Diputado Escobar:

" El impuesto a los réditos ha sido una nueva carga echada sobre el contribuyente, como una exigencia de la crisis gravísima que afecta la economía y las finanzas de la Nación. Constituye dentro de nuestro sistema constitucional, el recurso extraordinario que autoriza la Constitución nacional. El impuesto a la renta en las Sociedades y civilizaciones viejas, funciona con regularidad por razones fundamentales, entre otras: el sistema rentístico fiscal en que acciona y la educación de los contribuyentes hecha en carga práctica"

Por considerarlas ampliamente ilustrativas, se reproducen a continuación las palabras que, al respecto, vertiera en una conferencia el eminente profesor Gastón Jéze pronunciada en el salón de actos de la Facultad de Ciencias Económicas, en ocasión de la última visita que realizara a nuestro país. Decía el profesor Jéze:

- " En mi opinión, para una adaptación en la Argentina, debería escogerse el tipo francés (véase capítulo anterior), que es un perfeccionamiento del tipo inglés adaptado a las ideas francesas y a la raza latina.-
- " Se deberá proceder por etapas. Comenzar por establecer cédulas, y pasar luego al impuesto global. Es reforma que debe efectuarse en varios años. Para la Argentina:
- " I - No debe haber impuesto provincial sobre los réditos. Requiere un mecanismo demasiado complicado para las autoridades provinciales. Y, por fin la "imparcialidad" de las autoridades provinciales argentinas no es bastante indiscutida.-
- " Por ejemplo, en los Cantones Suizos, el impuesto cantonal no alcanzó éxito. Más vale, dar participación a las provincias sobre el producto del impuesto nacional.-
- " II - Deberá ser moderado, sobre todo en sus comienzos; hay que aclimatarlo en el país; hay que educar al público y a los agentes del fisco. Donde quiere que se quisiera con establecer inmediatamente altas tarifas, el fraude fué desvergonzado.-
- " III - Deberá ser conocido, tanto como sea posible, por declaración en la fuente (declaración de terceros).-
- " La cobranza de la fuente, sólo deberá ser empleada excepcionalmente, es demasiado complicada.-

IV - En vista de los enormes impuestos de consumo, la cédula de salarios y honorarios, deberá ser muy reducida; un simple impuesto de estadística. Los obreros y asalariados ya están abrumados por impuestos de consumo. El impuesto sobre los réditos debe servir para aliviar su gravamen y no para aumentarlo.-

V - En la Argentina el impuesto sobre los réditos presenta una dificultad especial, que habrá que estudiar con gran atención; es aún un país agrícola. En todos los países agrícolas hay procedimientos de explotación muy diferentes: explotación directa, arrendamiento, aparcería, etc. Además los agricultores llevan mala contabilidad de sus explotaciones, si es que la llevan. Para la evaluación de los réditos habrá que tener en cuenta todos estos hechos, lo que es cosa difícil. La Argentina deberá resolver cuidadosamente este problema, estudiando lo que se ha hecho en los países donde los procedimientos de explotación agrícola son análogos, y donde la clase agrícola es importante. Deberán estudiarse las soluciones alcanzadas en Francia y en los Estados Unidos, sin que por eso sea necesario copiarlas.-

VI - Según la experiencia de otros países, la base del impuesto no debe ser determinada por las autoridades locales, son demasiado sospechosas de parcialidad y sus conocimientos técnicos serían insuficientes. Esto debe corresponder a los agentes del Fisco Nacional. Ellos solos pueden asegurar la uniformidad de evaluaciones en todo el país y la igualdad de los argentinos ante el impuesto.-

VII - Es un impuesto muy difícil de organizar; deben hacerse una infinidad de retoques. No deben impresionar

" los clamores de todos los que toman a lo trágico cual-
" quiera novedad. Conviene repetir lo que un Senador ame-
" ricano dijo en 1913: Lo que hacemos ahora con este "ingee-
" "ne tax" es cosa bien diferente de lo que esperamos hacer
" un día u otro.-

" Diré a los argentinos: Vais a hacer un impuesto sobre los
" réditos. Estad bien persuadidos de que no será del pri-
" mer golpe una obra maestra. Lo esencial es entrar en el
" buen camino. Para hacer que tenga éxito un impuesto so-
" bre los réditos se necesitan dos cualidades: audacia, que
" permite triunfar de las resistencias injustificadas,
" prudencia, que permite resistir victoriosamente a las
" exageraciones demagógicas de los que ofrecen demasiado.
" Si practica la República Argentina estas dos cualidades,
" dará a su régimen fiscal las virtudes de que carece: Pro-
" ductividad, elasticidad, justicia".-

Respecto del recordamiento a que se refería en su alo-
cución el diputado Ruggieri, justo es reconocer que el sistema
fiscal argentino era malo, le faltaban condiciones esenciales
en todo buen sistema rentístico.-

a) No era elástico, consistiendo en impuestos sobre los con-
sumos.-

b) No solamente le faltaba elasticidad, sino que carecía
del estricto ideal de justicia que campeaba en otros Estados
democráticos. Sin pecar de exagerados, podríamos calificar
nuestro sistema, como de "antidemocrático" al recargarse pesa-
damente a las clases pobres de la Nación, quedando así lesio-
nada el principio constitucional de la igualdad de los habitan-
tes del país ante las cargas públicas.-

c) Agregaremos que, la multitud de impuestos sin orden, incoherentes, faltos de lógica, establecidos sin método ni concierto, bajo la presión de circunstancias de momento y que luego se perpetuaron, decretaban a la par que una sensible ausencia de racionalidad, una falta absoluta de ideas directrices, redidas con las más elementales reglas de política financiera.-

Es evidente además, que para la aplicación del mismo gravamen había que tener muy especialmente en cuenta, aparte de la gravísima situación que se atravesaba, las particulares condiciones del ambiente económico, social y principalmente político que en aquellas circunstancias presentaba el país.-

Existían poderosas fuerzas políticas y sociales que se opondrían a la reforma. Había que encarar la reforma, repetimos, creando un gravamen productivo y elástico; que respondiera al ideal moderno de justicia social democrática, teniendo en cuenta también el medio económico, geográfico y especialmente político y social que existía en ese momento en la República Argentina.-

CAPITULO II

Ley originaria y sus posteriores modificaciones

Expuestas en su oportunidad las causas que justificaron la implantación del impuesto sobre los réditos, pasaremos a ocuparnos en particular de los instrumentos legales creados para su aplicación y percepción.-

Puede considerarse que, la primera reforma verdaderamente importante en el vetusto régimen impositivo argentino, fué el establecimiento del impuesto sobre los réditos, dispuesto por Decreto del Gobierno Provisional de fecha 19 de enero de 1932. En razón de la proximidad del nuevo Gobierno -de jure- que debía hacerse cargo de sus funciones el 20 de febrero del mismo año, el referido decreto fué sometido a la consideración del Congreso Nacional.-

I - Decreto del Gobierno Provisional - enero 19 de 1932.-

A) Objeto del impuesto.-

a) Fuente: Se adopta como principio fundamental, en concepto de fuentes, el de que el impuesto incide sobre los réditos producidos dentro de la República.-

b) Cédulas a impuesto progresivo: Se agrupan los réditos gravables en cuatro categorías, constituyendo así, cuatro gravámenes independientes, a los que se aplicarán tasas distintas en virtud de su diferente modalidad. Se caracterizan por ser gravámenes reales, completándose con un impuesto progresivo sobre los réditos globales, al tributo cedular.-

Las distintas categorías contemplan la diversa modalidad

de la fuente productora del rédito, a saber:

Primera Categoría: Renta del Suelo

La primera categoría comprende los réditos producidos por inmuebles en la que se distingue y separa la urbana de la rural en razón de su distinta economía. En el caso de la renta rural se contemplan las siguientes posibilidades: 1º. que el rédito se produzca a raíz del trabajo personal del propietario sobre la tierra y 2º. que el rédito no provenga del laboreo personal del dueño sobre su tierra.-

En el primer caso, y como consecuencia de una sana política, se distingue, a los efectos de la exención, según la valuación fiscal no alcance o exceda los \$ 25.000.- En el caso de la renta urbana, y por idénticas razones, se distingue, a los efectos del gravamen, entre que el propietario habite y/o emplee el inmueble para su profesión o negocio, o lo arriende.

En la determinación del rédito imponible se tendrán en cuenta los gastos que lo afecten, así: los intereses por deudas hipotecarias que graven el inmueble; los impuestos o tasas que incidan sobre el mismo y, además a, una suma a determinarse por el fisco, a base de un porcentaje, en concepto de gastos de mantenimiento para los edificios y/o construcciones urbanas. Se establece la presunción de que la renta imponible nunca habrá de ser menor del 1% de la valuación fiscal; además, en caso de que no pueda determinarse la renta bruta, se presume, ya se trate de renta rural o urbana, derivada del trabajo personal o de la locación, que la misma -salvo prueba en contrario- alcanza al 5% de la valuación fiscal del inmueble respectivo.-

Segunda Categoría: Réditos de los Capitales
Mobiliarios

En esta categoría están comprendidos los réditos de los

capitales mobiliarios, ya sean derivados de cualquier título de renta fija o de dinero a préstamo. Los intereses de los bancos de depósitos y descuentos están excluidos; no se admiten, por otra parte en esta categoría, deducciones especiales.

Tercera Categoría: Beneficios netos del comercio, la industria y los auxiliares del comercio

Es evidente la amplitud de horizontes de la tercera categoría, para la que cabe agregar que los intereses cobrados por los bancos de depósito y descuentos son excluidos de la segunda, en virtud de considerárseles incluíbles entre los réditos de la presente categoría.-

De la renta bruta se permiten, a los efectos de la fijación de la renta neta, las siguientes deducciones: 1º. los intereses de las deudas, no considerándose como tales a esos efectos, a los capitales invertidos por el contribuyente en el negocio; 2º. los impuestos y tasas que recaen sobre el negocio, salvo los que fueran pagados directamente por la clientela y siempre que no figuren como gastos del negocio, ni se agreguen en el valor de las mercaderías; 3º. los castigos y amortizaciones practicadas usualmente sobre los malos créditos y en los bienes del negocio; 4º. todos los gastos ordinarios destinados a producir los beneficios considerados, excluidos la remuneración que se asigne y los gastos personales del contribuyente y de su familia; la remuneración de los directores de Sociedades Anónimas y los gastos referidos al valor capital de los bienes del negocio; 5º. las pérdidas extraordinarias no cubiertas por seguros e indemnizaciones. Se confiere a la Dirección General, encargada de la fiscalización y percepción del impuesto, la facultad de proceder a la estimación del beneficio neto, en los casos de no comprobarlos fehacientemente el contribuyente o de no poderlos fijar, considerando como base para su

determinación: el capital invertido o el volumen del negocio, a salvo siempre -claro está- la prueba en contrario.-

Cuarta Categoría: Réditos del trabajo personal

Considera exclusivamente al trabajo personal en lo que se refiere a las entradas provenientes de sueldos, pensiones, jubilaciones y demás remuneraciones originadas en una profesión u oficio.-

Del ingreso bruto representado por los sueldos, salarios, etc., se admite como única deducción, el importe correspondiente a las jubilaciones; en los réditos presuntos originados en una profesión u oficio si no excediesen de \$ 25.000.- anuales y a ello agregase el contribuyente réditos de cualesquiera otras categorías que ya hubieran pagado el impuesto en la fuente, se admiten las siguientes deducciones: 1 . Del monto del impuesto a pagar sobre el rédito presunto, el impuesto que se hubiese descontado en la fuente al abonar al contribuyente, sueldos o cualquier otra remuneración; 2 . Del rédito presunto, el importe de los otros réditos, excluidos los del párrafo anterior que hubiesen pagado impuesto en la fuente; 3 . El impuesto progresivo sobre los réditos globales.-

Además, y aparte de las cédulas mencionadas, se agrega un gravamen adicional a liquidar sobre el conjunto de los réditos imponibles (ya gravados por las distintas cédulas) que excedan de \$ 25.000.- de acuerdo con una tabla progresiva que va, desde el 1/2 % para réditos globales de \$ 25.000.- a \$ 29.999.- hasta el 7 % para los réditos de \$250.000.- y más.-

El importe correspondiente al rédito global admite las siguientes deducciones antes de procederse a la liquidación del impuesto adicional: 1 . Los intereses pagados por las deudas, siempre y cuando no hubieran sido ya deducidos en los réditos de otra categoría; 2 . Las pérdidas sufridas en el año a que se

refiere el impuesto de cualesquiera explotaciones comerciales o industriales, y 3°. los impuestos pagados o devengados sobre réditos de cualquier categoría, siempre en el mismo año constituyentes de la renta global del contribuyente, y además el impuesto global pagado el año precedente.-

B) Sujeto del impuesto.-

Son sujetos del impuesto cedular, las personas de existencia visible o ideal sin distinción de nacionalidad, y residentes o no en la República (ha de verse con claridad, que el concepto que antecede es una consecuencia directa del principio de la fuente).-

Solamente las personas de existencia visible ven gravados sus réditos con el impuesto progresivo adicional.-

Al satisfacer directamente las sociedades el impuesto correspondiente a la tercera categoría, no se plantea el problema de la doble imposición, ya que, a los accionistas, no se les grava con el impuesto el producido de la inversión de sus capitales.-

C) Tasas.-

A cada cédula en particular corresponde una tasa distinta, lo que equivale decir que éstas son diferenciales.-

La renta neta del suelo rural, excluidos los beneficios de la explotación agropecuaria, que como se ha aclarado se halla incluida en la primera categoría, se vé gravada con un impuesto del 4 % ó 6 %, dependiendo tal tasa del destino de la tierra, vale decir, que la misma sea trabajada ó no personalmente, por su propietario; en las propiedades urbanas la renta, sin distinción, está gravada con un 6 %.-

La segunda categoría que comprende como se ha visto, los réditos de los capitales mobiliarios, tributa una tasa del 6 %.-

Los beneficios netos del comercio, la industria y las actividades anexas, incluido el producido de las acciones que no se considera rédito del capital -o sea de la segunda categoría- están gravados con un 5 %.-

Una tabla que comienza con un 1/2% sobre una remuneración mínima de \$ 175.- mensuales y termina con un 4 % para las de \$ 2.000.- ó más, determina el gravamen a que están sujetos los ingresos provenientes del trabajo personal.- Se establece además, en esta cuarta categoría, para las entradas provenientes del ejercicio de una profesión u oficio, que las mismas alcanzan de 2 1/3 hasta 4 veces el alquiler que pagan o el computado como el valor locativo por el local de su trabajo y/o el de su casa habitación, todo ello de acuerdo a una tabla especial.-

En lo relativo al gravamen adicional, su tasa responde a una tabla que, desde el 1/2 % -para un conjunto de réditos de \$ 25.000.- a \$ 29.999.-, vá hasta el 7 % para un conjunto de réditos de \$ 250.000.- y más.-

D) Renta mínima no imponible - Cargas de familia - Ausentismo.-

Cabe señalar al respecto, que el decreto comentado guarda aún un silencio absoluto respecto de tan importantes puntos.-

E) Exenciones.-

Como medida corriente de una conocida política fiscal, se excluyen de este gravamen:

- 1º. Los réditos oficiales de los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados oficialmente por las naciones extranjeras ante nuestro gobierno, como así también los réditos que provengan de los depósitos bancarios oficiales

de los mismos, todo ello bajo una estricta condición de reciprocidad.-

- 2º. Las garantías distribuidas a sus asociados, por las sociedades cooperativas de consumo en las cuales se distingue las compras efectuadas para sí por los mismos asociados, de las realizadas por no socios de la cooperativa.-
- 3º. Las donaciones efectuadas a entidades de beneficio público, que no persiguen fines lucrativos, como así también los propios réditos de estas entidades destinados totalmente al beneficio público.-
- 4º. Los aumentos de capital no originados en la acumulación de réditos.-
- 5º. Las indemnizaciones o premios pagados por las compañías aseguradoras.-

Cabe agregar, como una exención particular, la que alcanza a la renta proveniente de la tierra, cuando la misma fuese trabajada personalmente por su propietario (renta rural) y en tanto que su valuación fiscal no excediese de los \$ 25.000.-

F) Forma de pago.-

El impuesto es anual, pagándose sobre la base de declaraciones juradas a formularse por los contribuyentes, excepto los casos de retención en la fuente a cuenta del impuesto anual.-

A los efectos de una mejor economía y mayor seguridad de la percepción del gravamen, establece el decreto la obligación de retener el monto del impuesto, en el momento de abajarse, en el caso de los capitales recibidos en préstamo o

depósito a la vista o a plazo, los intereses devengados por parte de los bancos, comerciantes y demás entidades comerciales e civiles, públicas o privadas. Los intereses devengados por los debentures o bonos emitidos por las distintas entidades comerciales o civiles. No comprende la obligación de retención sobre los intereses pagados sobre títulos públicos emitidos por los Gobiernos Nacional, Provinciales y Municipales; sobre sus cédulas, por el Banco Hipotecario Nacional; excluyéndose además, en el cumplimiento de dicha obligación, a aquellas entidades que paguen intereses de cualquier índole a los bancos de depósitos y descuentos.-

Los importes pagados a sus empleados, obreros, pensionistas o jubilados, por los empleadores, en concepto de sueldos, salarios, pensiones, jubilaciones o cualquier otra remuneración de servicios personales, están sujetos a retención dentro de los límites establecidos en la tabla a que se ha hecho anterior referencia, previa exclusión de los descuentos para jubilaciones. Además, toda remuneración u honorarios superior a \$ 200.- que no siendo sueldo, salario, etc. se pague a un profesional por parte de un comerciante o entidad comercial e civil, pública o privada, está sujeta a retención en el momento de efectuarse el pago, aplicándose una tasa del 4 %.-

En las regulaciones judiciales de honorarios, se sigue el mismo procedimiento, efectuándose la retención en el momento de efectuarse el pago.-

II - Ley n.º 11.586.- (17-VI-1932 H.C de 30-VI-1932)

Originado el proyecto de ley en el Decreto del Gobierno Provisional de fecha 19 de enero del mismo año, no puede decirse, a pesar de su importancia, que fuera estudiado detenidamente por la Comisión de presupuesto y hacienda de la Cj

mara de Diputados, ya que sus integrantes se limitaron a un cambio de ideas generales al cabo de lo cual, elaboró dos de pachos: el de la mayoría -que fué informado en el recinto por el diputado José Heriberto Martínez-, y el de la minoría de fendido por el diputado Silvio Ruggieri.-

Varias cuestiones se promovieron en las sesiones en que se discutiera el proyecto, de las cuales las más interesantes fueron las que se refirieron a :

Su carácter.-

Entendido que y considerando que el impuesto a los rédi- tos grave equitativamente la riqueza privada realmente existente en el momento económico de la circulación; que es un impuesto que tiene un alto grado de elasticidad, como ha sido dable demostrar en repetidas oportunidades, y especialmente por su aplicación en los países europeos, durante la pasada guerra y, ya en la presente en la que Estados Unidos, con con- siderable antelación a su entrada en la misma, acudió precisa- mente a esta remarcable característica del impuesto -su elas- ticidad- recargado considerablemente las tasas, especialmen- te sobre los beneficios provenientes de compañías subsidiarias del exterior; y que por último, dentro del orden político social, tiende en cierto modo a una distribución más acorde con la riqueza, sirviendo para atenuar las inquietudes de las clases menos favorecidas, tenemos perfectamente caracterizados los rasgos más salientes del gravamen.-

Su constitucionalidad.-

Se ha discutido mucho respecto de la constitucionalidad del impuesto, en virtud de que, dado nuestro sistema federal de Gobierno, se ha dejado para el tesoro nacional las rentas determinadas expresamente por el Art. 4 de la Constitución,

en tanto que, las contribuciones directas son fuentes de recursos provinciales. Pero el Art. 67, inc. 2, de la Constitución, establece la facultad del Congreso para imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado, lo exijan.

En el proyecto de ley, tales condiciones se cumplían, en primer lugar, porque el impuesto se establecía por tiempo determinado, pues se fijaba su duración en tres años; en segundo lugar porque el bien general del Estado lo exigía, y la apreciación de esta situación constituye una facultad privativa del H. Congreso, porque es él quien debe considerar si se reúnen o no, esas circunstancias, como lo ha declarado la Suprema Corte de la Nación en el caso Barrov/Fisco Nacional con motivo de un juicio sobre inconstitucionalidad de los impuestos internos.-

Entonces, el Congreso puede calificar los casos de urgencia, estableciendo las oportunidades en que crea que las necesidades de la Nación exigen estos recursos de emergencia para consolidar el bienestar general del país.-

Siendo el impuesto a la renta, en principio, un impuesto provincial, es necesario -al tiempo de transcurrir el término estipulado- a los fines de su prorrogación, la realización de un acuerdo con las provincias, siendo justo reconocer que, la aplicación separadamente por las distintas provincias y por la Nación del impuesto a la renta, sería antieconómico y perjudicial.-

No es inoportuno al respecto, establecer un término de comparación entre el régimen impositivo en las Constituciones argentina y norteamericana.-

Es bien sabido que nuestra Constitución difiere fundamentalmente de la norteamericana, en materia de régimen impositivo. En primer lugar, encontramos la recordada disposición del Art. 4, en el sentido de que los derechos de importación y exportación corresponden al tesoro federal, concordando así con lo establecido en el Art. 9 y en el Art. 67, inc. 1°. De tal manera, no existen dudas acerca del carácter de nacionales de los derechos de aduana. Luego, nos hallamos con el Art. 67, inc. 2°, que confiere al Congreso Nacional la facultad de imponer contribuciones directas por tiempo determinado; como el Gobierno Federal es de poderes restringidos, ya que "las provincias conservan todo el poder no delegado" (Art. 104 de la Constitución Nacional) el citado Art. 67 inc. 2°, debe interpretarse así:

- 1°. Que los impuestos directos corresponden a las provincias;
- 2°. Que sólo pueden ser nacionales por tiempo determinado y en circunstancias especiales, y
- 3°. Que, a contrario sensu, los impuestos indirectos son nacionales, sin que nada obsta a que también puedan ser provinciales (el caso de los impuestos al consumo).-

No hay duda alguna u obscuridad en el texto, y es ella la única interpretación aceptable, según reconocen nuestros tratadistas.-

Alberdi ya lo había expuesto en el "Sistema económico y rentístico de la Confederación" cuando, al referirse a los derechos del Gobierno Federal decía: "Todas estas facultades envuelven la de establecer otras tantas especies de contribuciones indirectas como recurso ordinario, para los gastos de

" la Confederación. No sucede lo mismo con las contribuciones
" directas. La Constitución sólo las admite en el carácter
" de contribuciones extraordinarias".-

En otro párrafo de su obra agrega Alberdi: "Según eso,
" el uso ordinario de esa fuente de renta, queda reservado a
" los tesoros de provincias para el sostén de sus Gobiernos
" locales, siempre que, el Congreso no eche mano de ellos en
" casos extraordinarios".-

Para nuestra Constitución, correctamente interpretada,
los impuestos directos son siempre de carácter provincial, y
sólo en algunos casos excepcionales, cuando graves circunstan-
cias lo exijan, pueden corresponder al tesoro federal. Ello
tan sólo por tiempo determinado.-

Nada semejante hallamos en el texto constitucional
norteamericano. Originado el gravamen en los ensayos del Se-
cretario del Tesoro Dallos en 1815, para pasar, por el impues-
to a la renta establecido durante la guerra de Secesión, al
conato de impuesto del año 1894 y, por último la necesaria y
ineludible reforma de la Constitución federal del año 1909 a
fin de que el impuesto no pudiera ser tachado de inconstitu-
cional, como había ocurrido con los ensayos anteriores.-

Su sistema.-

El impuesto a los réditos' proyectado es un impuesto de
una estructura muy simple. Es mixto, cedular y global; se
aplica a cuatro cédulas: a la renta del suelo, a los réditos
de los capitales mobiliarios, a los réditos del comercio e
industria y a los réditos del trabajo.-

Tal sistema se aleja, en su construcción técnica, del
concepto de un verdadero impuesto a la renta y por eso, con
propiedad, se ha denominado impuesto a los réditos; pero en
cambio se han evitado los inconvenientes que tienen otras

leyes impositivas que someten al contribuyente, a una verdadera inquisición fiscal.-

El impuesto respeta el principio de la igualdad y de la proporcionalidad en todo el país; proporcionalidad relativa a la esencia del gravamen y no a la población, como se ha querido ver alguna vez; proporcionalidad que se mantiene con el carácter progresivo del impuesto, que es una forma de proporción, por lo mismo que esa proporcionalidad, que responde a un concepto inseparable del de igualdad, se aplica a todos los contribuyentes de fortuna o rentas semejantes.-

Su texto legal.-

La ley 11.586 confirma, aclara y modifica el decreto del Gobierno Provisional, de fecha 19 de Enero de 1932, sobre el impuesto a los réditos. Consiste de 43 artículos presentando las características primordiales:

a) el impuesto fué sancionado con carácter retroactivo, pues debía aplicarse a todas las rentas devengadas desde el 1º. de Enero de 1932;

b) que, en un principio, fué establecido como recurso de emergencia del Gobierno Provisional (hasta el 31/12/33).-

A) - Objeto del impuesto.-

Al igual que en el decreto del 19/1/32, el impuesto incide sobre los réditos procedentes de fuente argentina, sin importar la nacionalidad o residencia del contribuyente.-

Como se ha dicho, se establecen cuatro impuestos cedulares y uno adicional, que alcanza al monto global de réditos anuales, siempre que sean de \$ 25.000.-

a) Primera categoría: Renta del suelo.-

Grava la renta del suelo rural e urbana. La renta ru-

ral comprende: 1º. tierra no trabajada personalmente por el propietario; 2º. tierra trabajada personalmente por el propietario, con una valuación fiscal mayor de \$ 25.000.-, y 3º. tierra trabajada personalmente por el propietario con valuación fiscal de \$ 25.000.-, o menos. En las dos primeras hipótesis, se presume que la renta alcanza al 5 % de la respectiva valuación fiscal -salvo prueba en contrario- y hasta el límite mínimo del 3 %. En la última hipótesis, la renta proveniente de tal explotación, está exenta.-

Para la renta urbana se plantean los siguientes casos: 1º. el propietario alquila el inmueble, y 2º. lo habita e lo emplea para su profesión o negocio. En la primera hipótesis, se presume que el monto total de los alquileres equivale al 5 % de la valuación fiscal -salvo prueba en contrario- y hasta el límite mínimo del 3 %. En la segunda hipótesis, se presume directamente una renta anual equivalente al 5 % de la valuación fiscal, salvo el caso en que ésta no exceda de \$ 25.000.- lo cual exime de pago, aunque limitado solamente a un inmueble.-

Las deducciones admitidas, a los fines de la determinación de la renta neta imponible en esta categoría, son las siguientes:

- 1) Intereses hipotecarios sobre el inmueble;
- 2) Impuestos y tasas per el inmueble, y
- 3) El 5 % ó el 10 %, a juicio de la Dirección, por gastos del mantenimiento del edificio, solamente para la renta urbana.-

b) Segunda categoría: Réditos de los capitales mobiliarios. -

Grava los réditos de los capitales mobiliarios en los mismos términos y condiciones que el decreto de fecha

19/1/932, con el agregado de que se excluyen los réditos provenientes de las reservas matemáticas de las Compa as de seguros (hasta el 4 1/2 %) destinados a integrar esas reservas en cuanto fueran necesarias para constituir el fondo con que hacen frente a las obligaciones contraidas hacia sus asegurados. No se admite la deducción de gastos de especie alguna. -

c) Tercera categoría: Réditos del comercio y la industria.

Grava los réditos del comercio y la industria, como así también, los que obtienen los auxiliares del comercio. En cuanto a los pequeños comercios o industrias, cuyo volumen de ventas fuera inferior a \$ 50.000.- anuales, presume que los beneficios netos del trabajo personal equivalen al 10 % de ese volumen. -

En la determinación de la renta neta imponible se admiten las siguientes deducciones:

- 1) Los intereses, salvo los correspondientes al capital invertido en el negocio por el contribuyente;
- 2) Los impuestos y tasas relativos al negocio;
- 3) Los castigos o amortizaciones efectuados en forma usual en los males créditos y los bienes del negocio;
- 4) Los gastos ordinarios destinados a producir los beneficios;
- 5) Los gastos extraordinarios y/o daños sufridos en los bienes del negocio, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones. -

d) Cuarta categoría: Réditos del trabajo personal. -

Grava los sueldos, salarios, pensiones, jubilaciones, dietas o cualquier remuneración de servicios personales o el producido de una profesión liberal u oficio. -

En cuanto a las entradas derivadas del ejercicio de una profesión u oficio, la ley presume que el rédite es de tres veces el alquiler por el local de trabajo y el de la casa habitación, cuando el alquiler no exceda de \$ 200 mensuales, y de cuatro veces cuando es superior a esa cantidad. Esta presunción no rige para los casos en que los réditos son superiores a \$ 25.000.-, debiendo entonces declarar el contribuyente la renta real.-

e) Impuesto global sobre los réditos:

Además del impuesto cedular, toda persona de existencia visible cuyo conjunto de réditos sea mayor de \$ 25.000.- anuales, está sujeta a un gravamen adicional sobre el monto global de los mismos.-

A los efectos de liquidar este gravamen adicional, podrá deducirse del conjunto de réditos:

1) Los intereses que pagase sobre sus deudas el contribuyente, siempre que no los hubiese deducido de los réditos de cualquier categoría;

2) Las pérdidas que hubiese sufrido durante el año a que se refiere el impuesto, en alguna explotación comercial e industrial;

3) Los impuestos pagados e a pagar en el mismo año, sobre los réditos de cualquier categoría que constituyen la renta global del contribuyente, y el impuesto global pagado el año anterior.-

B) - Sujeto del impuesto.-

Están sujetas al impuesto, las personas de existencia visible e ideal que perciban réditos de fuente argentina.-

Por las mismas circunstancias aludidas al comentar el

decreto, queda excluida la doble imposición del impuesto ordinario; pero si existe en contraposición al decreto, a los fines del impuesto adicional.-

C) - Tasas del gravamen. -

Para la primera categoría la tasa es del 6 %; pero cuando el propietario explota personalmente la tierra, se reduce al 4 % y, para el caso de la renta urbana, cuando el propietario habita el inmueble o lo emplea para el ejercicio de su profesión o negocio, lo es del 5 %.-

Para la segunda categoría la tasa es del 6 % sin distinción.-

Para la tercera categoría la tasa es del 5 %; salvo en cuanto a los pequeños comercios e industrias, donde rige la tasa del 4 %.-

El impuesto del 5 % se aplica sobre el 75 % de la renta que exceda de \$ 3.600.- hasta \$ 24.000.-; y sin discriminación sobre el excedente de dicha suma.-

Para la cuarta categoría los réditos del trabajo pagan un impuesto del 4 % que se aplica sobre el 50 % de la renta que, excediendo de \$ 3.600.-, no pase de \$ 12.000.-; sobre el 75 % del excedente de esta última suma hasta \$ 24.000.-; y sin discriminación sobre el excedente de esta cantidad.-

El impuesto global sobre los réditos se manifiesta con la tasa adicional que grava la renta en forma progresiva, empezando con un gravamen de \$ 0,50 sobre cada \$ 100 y terminando con un impuesto de \$ 7 sobre cada \$ 100 (tasa esta última aplicable a una renta global anual de \$ 250.000.- y más)

El gravamen precedentemente detallado sufre un recargo, en algunos casos, por ausentismo.-

Los propietarios territoriales, sean personas de existencia ideal o de existencia visible, que no tengan domicilio en la República, pagarán el impuesto de la primera categoría con un recargo del 30 %; lo mismo los domiciliados en el país que sin estar al servicio de la Nación se hallen ausentes durante más de un año.-

También pagarán el recargo del 30 %, en la cuarta categoría, los jubilados, retirados y pensionistas que optasen por domiciliarse en el extranjero.-

D) - Renta mínima no imponible y deducciones por cargas de familia.-

a) Renta mínima no imponible.-

Primera categoría: No existe._

Segunda categoría: No existe._

Tercera categoría: \$ 3.600.- anuales para las personas de existencia visible, y siempre que el contribuyente no se hubiera acogido a algunas de las exenciones establecidas en las otras categorías.-

Cuarta categoría: \$ 3.600.- anuales, salvo que el contribuyente se hubiera acogido a alguna de las exenciones establecidas en las otras categorías.-

b) Deducciones por cargas de familia.-

Los contribuyentes casados tienen derecho a la reducción de un 10 % de su renta imponible por categoría, teniendo además todo contribuyente derecho a una reducción del 5 % por cada hijo a su cargo que carezca de réditos propios y sea menor de 20 años o esté físicamente incapacitado para el trabajo. La misma deducción precede por ascendientes sin renta o incapacitados que estén al cuidado del contribuyente; y por las personas a quienes se deba alimentos de conformidad con las disposiciones del Código Civil.-

El total de deducciones por cargas de familia, no podrá ser mayor del 30 % de los réditos; esta reducción no se aplicará al impuesto global ni sobre el excedente de \$10.000 de cada categoría de renta.-

E) - Exenciones.-

Quedan excluidos del gravamen:

1) Los réditos oficiales de los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales reconocidos de naciones extranjeras, y los réditos de los depósitos bancarios oficiales de los mismos, a condición de reciprocidad.-

2) Las ganancias de las Sociedades Cooperativas que distribuyan a sus asociados de acuerdo con el Art. 2º. inc. 17 de la ley 11.388 y las que destinen a su fondo de provisión o reserva. La exención no alcanza a las ventas realizadas a los no socios y a los que siéndolo, compran productos a la cooperativa para su reventa.-

3) Las sumas que se donasen a entidades de beneficio público que no persiguiesen fines lucrativos y los réditos obtenidos por dichas entidades, siempre que se destinen totalmente al beneficio público.-

4) Los aumentos de capital que no proviniesen de la acumulación de réditos.-

5) Las indemnizaciones, participaciones y devoluciones de primas que paguen las Compañías de Seguros.-

6) Las indemnizaciones, que en forma de capital o renta, se paguen por accidentes o por enfermedades profesionales, por lesiones o incapacidad parcial o absoluta para el trabajo, temporal o permanente, y las que perciban los herederos a título de indemnización por la muerte de miembros de su familia.-

7) Los casos ya citados en la primera categoría.-

F) - Forma de pago.-

El impuesto es anual, y se paga sobre la base de declaraciones juradas a presentarse por los contribuyentes, salvo los casos de retención en la fuente a cuenta del impuesto anual, a saber:

Segunda categoría

Los comerciantes, bancos y demás entidades comerciales y civiles, públicas e privadas, deben retener el impuesto en el momento de abonar los intereses, excepto tratándose de intereses sobre títulos públicos, cédulas del Banco Hipotecario Nacional y del Banco de la Provincia de Buenos Aires, y excluidos también los intereses pagados a los bancos de depósitos y descuentos.-

Cuarta categoría

Los empleadores están obligados a retener el impuesto, incluso el recargo por ausentismo cuando corresponde, por cuenta del contribuyente sobre los salarios, sueldos, etc., que a éste se abona.-

También existe la obligación de retener, para quienes paguen a un profesional liberal una remuneración u honorario. En este caso, al efectuarse el pago, debe retenerse el 2 % cuando el honorario no exceda de \$ 1.000; el 3 % cuando exceda de esta suma pero no sea superior a \$ 2.000, y el 4 % cuando se trate de mayor cantidad.-

El mismo descuento se establece para el caso de regulaciones judiciales de honorarios derogando el Art. 25 de la ley 11.390.-

Ley n.º. 11.582 (30-XII-1932 B.O. de 4-I-1933)

Inmediatamente de ponerse en vigor la ley n.º. 11.586, se advirtieron ingentes dificultades en su aplicación, y deficiencias en la recaudación del gravamen. En tal sentido, al enviar el P.E. un nuevo proyecto de ley, expresaba las siguientes consideraciones:

" Puesta en aplicación la ley 11.586 por el Departamento de Hacienda, a poco de ser experimentada, se observaron las deficiencias de que adolecían algunas de sus disposiciones. Dichas deficiencias repercuten en la recaudación y, por consiguiente, alteran el propósito fiscal que las originó. No obstante estas dificultades, la importancia de las sumas recaudadas hasta ahora, dan una idea clara del rendimiento de este impuesto, rendimiento que se aseguraría con las medidas que se proponen. Tasas uniformes y de mayor equidad para los contribuyentes, seguridad y garantías en el control, sanciones rápidas y severas, normas más amplias y elásticas complementadas con un régimen de autonomía para la administración recaudadora, darían solución a las actuales dificultades".-

Se la considera, a la ley 11.582, como complementaria y aclaratoria de la ley 11.586, en cuanto no exista liquidación o pago definitivo del impuesto a los réditos percibidos e devengados en 1932, substituyendo a la mencionada ley, a partir del 1.º de enero de 1933.-

El nuevo ordenamiento legal de la materia constituye la ley básica de la materia y denota un sensible adelanto en la legislación por la superioridad de su texto, aún cuando se muestra en él, el comienzo de una complicación, tal vez inherente al desarrollo de esa forma de imposición.-

La ley 11.682 es, pues, la que realmente interesa estudiar, por ser la que se aplica y ha aplicado prácticamente desde el comienzo, en virtud de que, salvo contadas excepciones, no hubo liquidaciones definitivas del impuesto basadas en el Decreto del 19/1/32 o en la ley 11.586. Mantiénesse, en la nueva ley, el principio de la fuente argentina de réditos, tal como lo habían establecido sus antecesoras, gravando los réditos producidos a partir del 1°. de enero de 1932, e correspondientes al tiempo transcurrido desde el 1°. de enero de 1932. Quiere decirse, que no se tiene en cuenta, para el caso, ni la nacionalidad de los contribuyentes, ni el domicilio fiscal de los mismos.-

El principio de la fuente, implica la tendencia opuesta al principio del domicilio, para determinar la esfera de la obligación tributaria, a los efectos de la fijación de los límites de la jurisdicción fiscal.-

En un caso la competencia del Estado se ejerce sobre el territorio donde está situada la fuente de los réditos, y en el otro la competencia se extiende sobre el territorio en el que el contribuyente tiene su domicilio o residencia fiscales. Las normas contenidas en el artículo 1°. de la ley, fijan las condiciones de la relación tributaria, pero no dan la definición ni el concepto de lo que considera réditos gravables, al tiempo que no se individualiza, tampoco, el origen de los mismos.-

Definición de la renta.-

En la ley no se halla definición alguna de lo que debe entenderse por renta, aunque la jurisprudencia señala que el Art. 2°. la dá. Dice el Art. 2° :

* A los fines del impuesto se entiende como rédito el
* remanente neto, o sea el sobrante de las entradas o benefi-

- cios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichos réditos (no computándose como tales los gastos personales del contribuyente y su familia), de acuerdo con los artículos siguientes".-

Aún cuando pareciera ser lo que antecede una definición de renta, veremos que, en conexión con las demás disposiciones de la ley solamente se indica en el mismo la forma, vale decir, la en la determinación del rédito gravable. Se establece así la orientación que debe seguirse en la confección del balance impositivo. La ley sólo grava las entradas o beneficios netos, o sea el remanente de los réditos brutos sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar réditos.-

Son entonces los artículos siguientes, los que dirán cuáles son las entradas o beneficios brutos computables, y cuáles son los gastos que han de opon rseles como necesarios para obtener, mantener y conservar aquéllos.-

Concepto de las categorías.-

La primera parte de la ley es de carácter general, a la que siguen las 4 categorías de réditos en que se divide y una parte final.- En la primera parte, las disposiciones de la ley hacen a todas y cada una de sus categorías, y en la final se hace referencia a las tasas, de las que se dirá que no son uniformes.-

En las cuatro categorías en que se divide la ley, se fijan los rubros de entradas y salidas que habrán de formar parte del balance impositivo. Son sealadas así; distintas fuentes de rentas y se reglamenta la aplicación del gravamen, a los réditos provenientes de cada una de esas fuentes, a saber

1. categoría: Renta del suelo

2a. categoría: Réditos de los capitales mobiliarios y similares.-

3a. categoría: Réditos del comercio y la industria; de los auxiliares de comercio; de prestación de servicios; de los profesionales; de los que ejercen un oficio y ocupaciones lucrativas por cuenta propia.-

4a. categoría: Réditos del trabajo personal en una relación de dependencia.-

A la independencia que las cédulas mantenían entre sí, en el Decreto del Gobierno Provisional, con sus características y tasas impositivas propias, en las que no se permitía la compensación de quebrantos de una cédula con réditos de otra, se sucedió -en la ley 11.586- un sistema similar con ligeras modificaciones de criterio.-

La ley 11.682 suprime aquella autonomía y autoriza a compensar réditos con quebrantos dentro de una misma categoría y de las diversas categorías entre sí -dentro del período fiscal correspondiente-. Se trata, como se vé, de un impuesto que unifica la materia de imposición. La ley grava el conjunto de los réditos como único remanente imponible, a cuyo efecto, son ilustrativas las palabras que, sobre dicho punto, pronunciara en el recinto de la Cámara de Diputados el miembro informante señor de la Vega; decía el señor diputado:

" En el proyecto que considera la Cámara y que propone
" la Comisión, señor Presidente, desaparece la división de
" las categorías de renta que actualmente existen, es decir,
" que el contribuyente no tendrá; que formular declaraciones
" individuales de cada categoría, sino que unificará los dig

" tintos réditos en una sola declaración que, unida a un ba-
" lance impositivo, determinará el remanente neto, o sea el
" rédito real sobre el cual deberá fijarse el impuesto. Por
" esa razón, es necesario proceder a la unificación de la ta-
" sa, ya que forma parte fundamental del propósito de justi-
" cia, dentro de la simplicidad en que se inspira el proyec-
" to despachado por la Comisión. Desde luego, se ha manteni-
" do una clasificación de réditos por categorías, pero debe
" tenerse presente que es al sólo efecto de enunciar réditos
" y trazar normas para la aplicación del impuesto, y también
" para el caso en que el contribuyente perciba rentas de una
" sola de dichas categorías".-

Concepto de renta.-

Es evidente, que no hallamos uniformidad en la opinión de los autores en lo que se refiere al concepto de renta, ello nos exige de entrar a examinar cientificamente tal concepto; nos limitaremos entonces a expresar cual es la orientación que al respecto se ha tenido en la integración del texto legal.-

En la ley 11.682, se manifiesta un concepto esencialmente fiscal del rédito, en estrecha vinculación con las funciones que está llamada a cumplir. Vemos pues, que no es un concepto doctrinario, ni aún de tipo económico, si que más bien adquiere, las características de un concepto técnico-legal en el que se manifiesta la determinación de la materia imponible, a cuyo efecto es evidente que se tienen en cuenta diversas consideraciones políticas, sociales y financieras, en lo que respecta a la capacidad tributaria de los habitantes y a otras circunstancias de lugar y tiempo.-

Como característica principal de este concepto puede sealarse que, al considerar renta imponible, el sobrante de

Los réditos y beneficios obtenidos por una persona durante un periodo de tiempo dado, de fuentes permanentes productoras de medios para satisfacer las necesidades, sobre el total de los gastos necesarios para producir esos réditos y beneficios, incluso las prestaciones en especie periódicas realizadas en virtud de un título jurídico determinado mediante empleo de los réditos periódicos; el sobrante puede ser empleado sin disminuir el capital existente al comienzo del periodo de tiempo por el cual se efectúa el cálculo.-

Así mismo se destaca la división en categorías, que determinan las fuentes de donde provienen los réditos gravables por lo que la imposibilidad de situar una renta dentro de cualquiera de ellas, significaría la imprecendencia del gravamen sobre esta renta. Además el gravamen creado por la ley 11.682 no alcanza a entradas o ganancias de carácter capital.

Concepto de balance impositivo.-

En la ley 11.682 el concepto de renta, según la teoría de la fuente, no concuerda -como hemos visto- con el concepto de ganancia o beneficio comercial.-

El balance comercial, conseqüente con su finalidad esencial, ha de poner de manifiesto todas las bienes del comerciante, los créditos y acciones a su favor, como así también todas las obligaciones que tuviera pendientes en la fecha de cierre del mismo, de tal manera que permita poner de manifiesto todas las plusvalías, cualquiera que fuera su naturaleza, ya que no se especifica si se trata de beneficios de capital o de renta. Trata pues de fijar, no sólo los réditos anuales provenientes de la explotación objeto del giro, sino también el acrecentamiento en el capital fijo del negocio resultante de la valorización de los diversos renglones

que lo componen. A la inversa, lo mismo ocurre respecto de las pérdidas.-

En virtud de las disposiciones de la ley que se comenta, no corresponde incluir, en el balance impositivo, nada más que los beneficios de la explotación propiamente dichos, este es la renta que al comerciante o industrial le produce su explotación. En la determinación de tales beneficios se tiene en cuenta, estrictamente, la diferencia entre lo que el empresario desembolsa y lo que recibe a título de la explotación, y en el curso del ejercicio que corresponde, no se incluyen por lo tanto, ganancias de carácter capital, ni pérdidas de carácter capital, salvo las excepciones que admite la ley expresamente.-

En resumen diremos que, la ley 11.522 no entiende gravar el resultado de la comparación entre el Activo y el Pasivo al comercio y al fin del ejercicio, sino que su objeto es alcanzar los rúditos de la explotación en el giro del negocio, sin contar los acrecentamientos en el capital del mismo.

Tenemos pues, que el comerciante que establezca sus beneficios de acuerdo con su balance comercial debe, a los efectos impositivos, confeccionar otro balance -llamado impositivo- en que se determine una cuenta de explotación, adaptada estrictamente a los principios y reglas que la ley establece para la tercera categoría. El balance impositivo no tiene, por lo tanto, una necesaria interdependencia con el balance comercial, puesto que los asientos de éste constituyen simples elementos probatorios a los efectos de aquél, sujetos a la apreciación de quienes juzgar su veracidad.-

El balance comercial, aún cuando no acuse una ganancia menor que la realmente obtenida, es considerado como verídico.

eo por cuanto la responsabilidad que asume el comerciante, le es con respecto a terceros cuyos intereses no se ven afectados en el caso de que el balance no reflejase toda la ganancia obtenida; el balance fiscal, en cambio, no podrá considerarse exacto ni verídico, sino cuando acuse la ganancia realmente obtenida, en virtud del principio de la igualdad en la carga tributaria, que resultaría desvirtuado si los comerciantes tuvieran plena libertad de acción, con lo que evitarían la entrega de su parte o diferirían el gravamen.

Concepto de gastos deducibles.-

Hecha la distinción fundamental en nuestra ley, entre elementos capital y elementos renta, es lógico colegir que se admite solamente la deducción de gastos inherentes a la producción de los réditos, pero no de salidas o de quebrantos de capital.-

Si tenemos que en el Haber del balance impositivo, no han de incluirse sino los réditos propiamente dichos derivados de una de las fuentes enumeradas en la ley, es lógico concebir que en el Debe, no pueden agregarse, en concepto de gastos necesarios, sino aquéllos desembolsados para producir aquellos beneficios imponibles.-

Dentro de este último concepto, habrá de determinarse, en cada categoría, el carácter del rédito de que se trate dado que, según el mismo, debe ser concordante también el carácter de los gastos necesarios para obtenerlo.-

En resumen diremos: que el término "gasto necesario", en el sentido de gastos necesarios en la producción de los réditos que le son propios, excluye, por una parte, los "gastos personales" y, por la otra, los gastos referentes al capital.-

Carácter personal del impuesto.-

El carácter personal del impuesto, se manifiesta al gravarse el conjunto de los réditos percibidos por el contribuyente en el ejercicio imponible.-

Una clasificación conocida divide los impuestos en reales y personales. El profesor B. Grizietti entiende "que los impuestos son reales, cuando en medida fija o simplemente unificadas gravan la capacidad tributaria sin considerar la riqueza total que el contribuyente gana o gasta, y las demás circunstancias (familiares y sociales), indicas de esa capacidad". En cambio son personales los impuestos que tienen en cuenta el conjunto de objetos (réditos o patrimonio) sujetos al gravamen, la persona del contribuyente y las circunstancias en que vive". Propone el mencionado profesor Grizietti reemplazar los términos impuesto "real", y "personal", por los términos impuesto "objetivo" e impuesto "subjetivo".-

Podemos afirmar que el impuesto creado por la ley 11.332 es personal y subjetivo, en virtud de las siguientes consideraciones:

a) el impuesto grava el conjunto de los réditos obtenidos por el contribuyente;

b) la base para fijar la tasa adicional progresiva, es el rédito imponible global;

c) para la fijación de la renta global imponible, se consideran las circunstancias personales del contribuyente, admitiéndose la deducción de la renta mínima no imponible y por cargas de familia;

d) de todos los réditos de las cuatro categorías es susceptible la deducción de los gastos necesarios para su

obtención, mantenimiento y conservación, y de los demás rubros previstos en las distintas categorías, y

e) el objeto del gravamen no es una renta presunta o fijada a base de índices, sino la renta real en el concepto de renta efectivamente realizada.-

Continuando con el método seguido para el comentario particular del decreto del Gobierno Provisional de fecha 12 de Enero de 1942 y de la ley n.º. 11.588, expondremos el de la ley n.º. 13.682, que sigue:

A) - Objeto del impuesto.-

La ley mantiene el principio de la fuente argentina de los réditos en la forma consagrada por sus predecesoras. La conservación de las categorías en esta ley, tiene el solo objeto de simplificar la determinación del monto imponible, al admitir la compensación de réditos con quebrantos dentro de la misma y entre las diversas categorías.-

Existen en la ley las cuatro clásicas categorías:

a) Primera categoría: Renta del Suelo.-

Grava la renta del suelo -real- proveniente de la explotación de campos por el propietario, de su arrendamiento, de la locación de casas y/o de la computable como valor locativo por el uso de inmuebles como casa habitación por el propietario o como local para el ejercicio de su profesión o negocio. Presúmase, salvo prueba en contrario, que la renta bruta anual equivale, por lo menos, al 5 % de la valuación fiscal del inmueble. Para la determinación de la renta neta se tienen en cuenta, en cuanto sean pertinentes, los renglones previstos en la tercera categoría.-

b) Segunda categoría: Réditos de los Capitales Mobiliarios y similares. -

Incluye los réditos provenientes de capitales mobiliarios tales como: intereses-fijos o variables- de préstamos en dinero o valores, dividendos de títulos o acciones o de otras participaciones de capital social en Sociedades de responsabilidad limitada y en comandita, y además, los réditos de otra materia imponible similar, como ser: locación de cosas muebles o de derechos, regalías, rentas vitalicias y rentas o subsidios periódicos, excluidos los de carácter alimenticio, siempre que se trate de capitales, cosas o derechos colocados o utilizados en la República a cargo de personas de existencia visible o ideal con domicilio o residencia en éste y no tener en cuenta la fuente de origen de los réditos de tales personas o el lugar de celebración del contrato de que proviene la obligación. En esta categoría también se deducen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos que en la misma se incluyen. -

c) Tercera categoría: Réditos del Comercio y la Industria, y de los Auxiliares del Comercio. -

En esta categoría se gravan los réditos que la ley define como provenientes de una participación que implique responsabilidad personal ilimitada; así como incluye los réditos provenientes del ejercicio de profesiones y oficios, de la prestación de servicios y de ocupaciones lucrativas en general, realizadas por cuenta propia en el territorio de la República y los réditos provenientes de actividades ocasionalmente realizadas en el extranjero, por personas residentes en la República. -

A los fines de la determinación del beneficio neto, se tienen en cuenta, principalmente, las siguientes deducciones:

intereses, impuestos y tasas relativas al negocio, castigos y provisiones contra los malos créditos y amortizaciones por el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio; los gastos generales ordinarios del negocio en cuanto sean necesarios para obtener, mantener y conservar los créditos, las pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes del negocio por casos fortuitos o de fuerza mayor. Expresamente, y, como se dijera anteriormente, la ley prohíbe deducir las pérdidas del ejercicio, que se originen en revalúes u operaciones referentes a bienes de capital. Tampoco forma parte del rédito imponible, el mayor valor proveniente de los valores mobiliarios, bienes inmuebles u otros bienes del negocio, salvo cuando éstos bienes se consideren, no como inversiones de capitales, sino como mercaderías.-

d) Cuarta categoría: Réditos del trabajo personal en una relación de dependencia.-

Incluye los réditos provenientes de la prestación de servicios personales bajo órdenes directas del empleador y en una relación de dependencia, realizadas en el territorio de la República o prestada ocasionalmente en el extranjero siempre que, en este último caso, el prestatario resida en la República. Son gravadas también las pensiones, retiros e jubilaciones admitiéndose la deducción de los aportes efectuados por estos conceptos.-

B) - Sujeto del impuesto.-

Las personas de existencia visible, ya sean argentinas o extranjeros, residentes o no en el territorio de la República, son los sujetos del impuesto. En virtud de la identidad que existe entre los componentes de las sociedades colectivas y demás sociedades e asociaciones de carácter civil e comer-

cial que no tienen personería jurídica - y las sociedades de que forman parte, se les considera, a ellos, únicamente como responsables ante la ley.-

En el caso de las entidades con personería jurídica, civiles o comerciales, éstas deben tributar el gravamen con independencia de las personas que la componen, salvo el caso en que las sociedades distribuyen los beneficios del ejercicio inmediatamente después del cierre del mismo, en que únicamente recaen sobre los titulares de los beneficios distribuidos.-

C) - Tasa del gravamen.-

Salvo los réditos provenientes del trabajo personal en una relación de dependencia (cuarta categoría) que se hallan sujetos a la tasa del 3 %, los demás réditos comprendidos en las categorías restantes, tributan el 5 %.-

Los contribuyentes de la primera categoría sin domicilio o sucursal en la República y domiciliados en el extranjero que, sin estar al servicio de la Nación u otras entidades oficiales, se hallen ausentes durante más de un año cargarán con un recargo del 30 %. Lo mismo rige para los beneficiarios de jubilaciones, retiros y pensiones que obtienen por domiciliarse en el extranjero.-

Las personas de existencia visible pagan una tasa adicional progresiva en línea continua, sobre el rédito imponible global, en cuanto exceda la suma de \$ 10.000.- anuales de acuerdo con la tabla que se adjunta a la ley. La cuota variable del adicional empieza con 0,36 % y termina con 7 %, porcentaje este último, que se aplica a réditos que alcanzan a \$ 250.000.- y más de réditos.-

D) - Renta mínima no imponible y deducciones per cargas de familia.-

a) Renta mínima no imponible.-

Pueden deducirla únicamente las personas de existencia visible domiciliadas en el país;

b) Deducciones per cargas de familia.-

Corresponde deducir \$ 50 mensuales per el cónyuge y \$ 25 mensuales per cada hijo menor de edad que no tenga recursos propios y esté a cargo del contribuyente; también se deducirán \$ 25 mensuales per los hijos mayores de edad, cuando estén físicamente incapacitados para el trabajo, no tengan recursos propios y estén a cargo del contribuyente; per los ascendientes sin renta o incapacitados, que estén a su cuidado, y las demás personas que perciban alimentos de conformidad a lo dispuesto per el Código Civil, también se deducirán \$ 25 mensuales. Posteriormente se elevó a \$ 100 la deducción per el cónyuge y a \$ 50 las demás (Ley 12.314 - 30/9/1936).-

E) Exenciones.-

Se agregaron algunas exenciones respecto de las leyes anteriores, con lo que las mismas comprenden:

1) Los réditos de los fiscoes nacionales, provinciales y municipales, y de las instituciones pertenecientes a los mismos;

2) Los réditos provenientes de títulos públicos y bonos nacionales emitidos en ciertas condiciones;

3) Los réditos de entidades comerciales de transportes, etc. en cuanto las leyes nacionales de concesión o autorización, los eximan del impuesto;

4) Los réditos oficiales de los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales reconocidos; la renta de los edificios de propiedad de Gobiernos extranjeros, en cuanto estén destinados para escritorio o casa habitación de los representantes, y los réditos de los depósitos bancarios oficiales de los mismos; todo a condición de reciprocidad;

5) Las utilidades propias de las Sociedades Cooperativas, y las que éstas distribuyen a sus asociados de acuerdo con el Art. 17 de la ley 11.388. No estarán incluidas, sin embargo, las utilidades producidas por las ventas a los no socios y a los socios que compran para revender;

6) Las donaciones a entidades de beneficio público o culto religioso que no persigan fines lucrativos, así como los réditos que obtengan dichas entidades y que sean destinados a beneficio público o culto religioso;

7) Las indemnizaciones y devoluciones de primas que paguen las Compañías de seguros, exceptuando las rentas incluidas en el punto siguiente;

8) Las indemnizaciones que se paguen por accidentes, enfermedad, lesiones, etc. y las que perciban los herederos por la muerte de miembros de su familia;

F) - Forma de pago. -

El impuesto es anual, y se paga sobre la base de declaraciones juradas a presentarse por los contribuyentes, salvo en la cuarta categoría donde el impuesto es liquidado por el empleador, a nombre y cuenta del empleado. A fin de facilitar la percepción del impuesto, la ley establece la obligación de retener en los siguientes casos:

Segunda categoría:

Los comerciantes, bancos y demás entidades quedan obligadas, como agentes de retención, a retener e ingresar al Fisco el monto del impuesto por cuenta del contribuyente, en el momento de efectuarse el pago de réditos comprendidos en esta categoría, y tratándose de dividendos por acciones, títulos, debentures o bonos, en el momento de su vencimiento.-

La misma obligación rige para los particulares, cuando se trate del pago de réditos devengados a favor de personas domiciliadas o residentes fuera del país, que no tengan mandatario en la República con facultad de percibir dinero.-

Tercera categoría:

Los comerciantes e entidades comerciales o civiles, públicas o privadas, deben retener el 3 % cuando paguen remuneraciones, honorarios, comisiones, jubilaciones, etc.-

Cuarta categoría:

Como ya se ha dicho, los empleadores retienen el importe del impuesto, para satisfacerle por el contribuyente.-

Ley n.º. 11.683 - (30-XII-1932 - B.O.de 4-I-1933)

La ley 11.683 tiene un carácter complementario y de aplicación sobre la ley de réditos. En tal carácter, puede decirse que es una ley sobre administración, percepción o procedimiento en materia del impuesto a los réditos.-

En lugar de sancionar un simple anexo general de la ley de réditos, se ha propiciado como una ley especial, aunque complementaria y de aplicación a la citada ley de réditos.-

Se organiza, por la misma, el mecanismo administrativo

y las reglas de aplicación de los conceptos legales que rigen la materia impositiva, a tal efecto han colaborado en su confección, a más de los miembros del Consejo de Administración de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, los fiscales federales en la parte atinente con los procedimientos administrativos y judiciales, en lo que respecta a los reclamos de los contribuyentes. -

Se define, en un concepto general, el alcance de la ley diciendo, que es un término medio razonable y discreto entre las dos tendencias que califican en el mundo la aplicación del impuesto a los réditos, entre el procedimiento esencialmente inquisitivo, que es la característica del impuesto en Alemania y el procedimiento, en el cual la fe del contribuyente es la base principal, como ocurre en Inglaterra. -

La ley incluyó dos novedades principales. Una de ellas significa la creación de un recurso hasta entonces desconocido en nuestras anteriores leyes fiscales, y la otra, la eliminación de ciertas disposiciones en vigencia en leyes fiscales cual es la denuncia. Respecto de la primera, o sea la creación de un recurso, es el administrativo, que naturalmente va hasta la vía judicial, que se califica con el nombre de oposición, en virtud del cual el contribuyente, antes de que le llegue la época del vencimiento del impuesto, puede presentarse a deducir ante la autoridad administrativa, con el recurso ante la vía judicial, oponiendo sus reparos al impuesto en la parte que le es pertinente, lo que significa un nuevo y excelente principio, de carácter preventivo, en beneficio del contribuyente y que le dá los medios de poder defender sus derechos con mayor amplitud que en la forma muy estricta en que podría hacerlo, cuando es demandado por vía de apremio. -

En cuanto a la segunda novedad: la denuncia, se ha querido con su supresión evitar la suma de inconvenientes que, la aplicación por primera vez en el país, de una ley de tal carácter con su secuela de hondos males y perturbaciones, puede incitar a la comisión de acciones repudiables, aún por parte de los mismos empleados públicos, a quienes la ley dá medios coercitivos para entrar en el domicilio o negocio del contribuyente y poder constatar la violación o infracción, a base de procedimientos en que ellos tuvieran una participación conocida en las disposiciones represivas.-

No se abunda en mayores consideraciones que las ya vertidas, en virtud de que, una mayor extensión nos llevaría a apartarnos del tema central de nuestra exposición. Creíamos necesaria, o sea sí, una suscita glosa, como la realizada, en razón de la íntima conexión y relación de causa a efecto que exista entre las leyes 11.682 y 11.683.-

CAPITULO III

Las sucesivas reglamentaciones

A) - Decreto Reglamentario (Ley 11,586) Primera categoría. 3 de Setiembre de 1932.-

De acuerdo con lo dicho oportunamente, y al aplicarse el impuesto a cuatro cédulas independientes, la reglamentación respecto de las normas a establecerse para que los contribuyentes procedieran a liquidar el impuesto correspondiente, adquirieron el carácter de provisionales y se aplicaron individualmente a cada cédula.-

Se establece -en el decreto que se comenta- que el ingreso del impuesto y las declaraciones juradas, habrán de hacerse semestralmente. La declaración jurada del 2º semestre hacia las veces de manifestación de la renta neta del año, en la cual se admite la deducción de los gastos de mantenimiento y de los intereses contenidos en las cuotas de afirmado e pavimentación. Quiere decirse, que el pago por el primer semestre tiene el carácter de una simple entrega a cuenta, quedando sujeto al ajuste que resultase de la manifestación de la renta neta del año, al liquidarse el impuesto del segundo semestre.-

Respecto de la exención, en los casos en que la tierra fuera trabajada personalmente por su propietario no excediendo su valuación fiscal de \$ 25.000.-, se establece la obligación, para los propietarios rurales, de llenar una declaración jurada con la determinación del inmueble objeto de la exención. La misma obligación se especifica en el caso de propiedades urbanas inferiores a \$ 25.000.-

Quando se tratase de más de un inmueble rural, que forme parte de una misma explotación dirigida por su dueño no sobrepasara de \$ 25.000.- en su conjunto, también puede aplicarse la exención mencionada. Asimismo, en el caso de tratarse de más de un inmueble urbano, cuando conforma un todo habitado personalmente por su dueño, o empleado para el ejercicio de su profesión o negocio no excediese la valuación fiscal del conjunto de \$ 25.000.-

Se determina la no compensación entre los réditos y/o quebrantos de esta categoría y los de la tercera, y a los contribuyentes de 4a. categoría (renta profesional) que teniendo réditos de la 1a. hayan pagado el impuesto, se les permite deducir aquellos réditos de la renta profesional cuando ésta se calculase, por falta de elementos de juicio, presuntivamente y se demostrase que, tal renta profesional presunta, proviene de la renta del suelo.-

Decreto Reglamentario (Ley 11.586) Segunda categoría - 3 de Agosto de 1952.-

El decreto reglamentario determina con amplitud las calificaciones a que ha de atenderse en la citada categoría. Establece la distinción entre renta fija e interés, a cuyo efecto entiende por aquélla, a toda renta que se encuentra predeterminada o condicionada, aún cuando varíe la tasa del interés en los casos sucesivos, y por éste a toda suma que sea el producto del capital prestado, ya se perciba bajo esa denominación o en concepto de comisiones, indemnizaciones, primas u otras formas que beneficien al acreedor.-

En cuanto a los plazos y formas de pago, se determina una obligación distinta en tanto los deudores y/o beneficiarios sean particulares, comerciantes, bancos y demás entida-

des comerciales y civiles, públicas o privadas.-

La creación del sistema de excepción, por el cual se exime de retenciones a los intereses pagados a los bancos de depósitos y descuentos, no comprende los intereses provenientes de bonos, debentures, y otros títulos de renta fija.-

En virtud de un sano principio de economía fiscal, se determina la no aplicación del impuesto sobre intereses de depósitos en cuentas corrientes o cajas de ahorro, que no excedan de \$ 1 m/n. por trimestre.-

En el caso de las ventas a plazos, en que no se determina en forma expresa el interés a pagar por el deudor, se obliga al acreedor a ingresar el impuesto, a cuyo efecto se fija una escala que varía desde el 7 al 25 % según se trate de ventas entre 10 y 120, o más, mensualidades.-

Aún considerando el carácter cedular y autónomo del impuesto, por disposición expresa del inc. a) del artículo 10 de la ley no comprenden a esta categoría, las deducciones por cargas de familia.-

Decreto Reglamentario (Ley 11.586) Tercera categoría - 4 de Noviembre de 1932.-

El carácter provisorio con que se expidió este Decreto Reglamentario, se basó en la necesidad de establecer normas para que los contribuyentes, gravados por la ley 11.586, procedieran a liquidar correctamente el impuesto correspondiente. La complejidad de la naturaleza de los réditos gravados, originaba la exigencia de una reglamentación minuciosa contemplativa de los intereses en juego.-

El tiempo que insumiría, al Consejo de Administración, la preparación de una reglamentación definitiva, hacía de imperiosa necesidad el establecimiento de normas que, aunque

de carácter provisorio, al facilitarla, permitiera la liquidación e ingreso del impuesto, hecho que llevaba miras de dilatarse en virtud de lo adelantado del ejercicio.-

Por otra parte, el comercio que había cerrado sus ejercicios comerciales, tenía pendiente el ingreso de importantes importes en concepto de impuesto, a la espera de la Reglamentación. De tal manera, se trataba de dar a tales ingresos, el carácter de pagos a cuenta, en espera, como se ha dicho, de la Reglamentación definitiva.-

Se toma en forma provisorio la parte proporcional de los réditos correspondientes al período transcurrido, a partir del 1° de enero de 1932 sobre la base, provisorio, del balance comercial, hasta tanto se dicte la reglamentación definitiva que establezca las normas para la determinación del balance impositivo.-

Se establecen también, pagos a cuenta para aquéllos que con ejercicios vencidos con posterioridad al 1° de enero de 1932, hubiesen ya alcanzado, o alcanzasen, un período mayor de seis meses en su nuevo ejercicio dentro de este primer año impositivo de 1932. Queda supeditada la liquidación de este anticipo, al reajuste sobre el balance fiscal, en el segundo semestre, practicado de acuerdo con la reglamentación definitiva a dictarse.-

Las deducciones por cargas de familia y mínimo no imponible, quedaban relegadas también, a la oportunidad en que se efectuase la liquidación definitiva.-

Se establece por último, que los pagos efectuados en virtud de tales disposiciones provisorias, serán considerados como simples pagos a cuenta del impuesto que corresponda abe-

nar, en virtud de las normas definitivas para determinar los beneficios netos imponibles correspondientes al año 1932.-

Los ingresos que, en definitiva, excediesen el impuesto que correspondiese abonar, se destinan a compensar los nuevos pagos que deba efectuar el contribuyente en ésta u otra categoría, sin perjuicio de la devaluación que podrá solicitarse, la que sería resuelta por la Dirección General en los casos en que no hubiera probabilidad de compensaciones dentro de un plazo prudencial.-

Decreto Reglamentario (Ley 11.586) Cuarta categoría - 26 de Julio de 1932.-

A los fines de la aplicación del gravamen en esta categoría, se tiene en cuenta que la percepción de una remuneración por servicios, lo sea en virtud de los que se prestan bajo órdenes directas y en una relación de dependencia con el empleador, ya sea este público o privado.-

Se establece además, como norma principal, el régimen de la retención, de tal manera se propone percibir en la fuente el rédito correspondiente a la tasa básica, a fin de evitar posibles evasiones y sin perjuicio del impuesto global, mediante la aplicación de la tasa adicional progresiva por réditos superiores a \$ 25.000.-

A los fines de la aplicación del impuesto, se fijan ciertas condiciones en la percepción del mismo como ser: la de fijar como día de pago aquél en que la remuneración, sueldo u honorario es puesto a disposición del interesado.-

Respecto del sistema de retención, establece excepciones cuando existiese una imposibilidad de hecho que no permita la actuación del agente de retención.-

En virtud de lo dispuesto en los artículos 13 y 14 de la ley, que asimilan los beneficios provenientes de comercio o industrias, cuyo volumen de ventas fuese inferior a \$50.000 anuales, a réditos del trabajo personal, se fija una presunción que estima en un 10 % -de ese volumen- el beneficio neto de las remuneraciones percibidas por los empresarios y contratistas de trabajos personales (que para la ejecución de las tareas encomendadas, necesitan a su vez contratar una cierta cantidad de mano de obra, por ser esta el principal factor de producción); contratistas de obra, de trabajo a destajo, de reparto de mercaderías, etc. estén o no inscriptos como comerciantes. Se aplica en este caso el impuesto de la 4a. categoría, de acuerdo a lo que la ley establece en lo referente al pago de remuneraciones u honorarios a un profesional liberal. En este caso, le es permitido al contribuyente, de concertar con libros llevados con ciertas formalidades exigidas por la Dirección, de solicitar su inclusión dentro de la tercera categoría, a los efectos de la liquidación del impuesto de acuerdo con los artículos 11 y 12 de la Ley.-

Se determinan también las condiciones bajo las cuales se computarán otros beneficios complementarios percibidos por los empleados, ya sea en calidad de alimentos, casa habitación, gastos de representación, viáticos, etc.; aunque, en este último caso la Dirección podrá admitir la exención sobre proporciones que estime justificadas.-

A los efectos de facilitar la retención, en el caso de depender el empleado de más de un empleador, se dispone la unificación de las remuneraciones percibidas a declararse por el empleador que más le convenga, sin perjuicio de que opte por hacerlo directamente ante la Dirección.-

Se dispone, por el artículo 15 del decreto, que los corredores y comisionistas que no estén inscriptos en el Registro Público de Comercio, o que estándolo no llevaran libros, liquiden su impuesto en la cuarta categoría.-

Respecto de la presunción para determinar la renta imponible de las profesiones u oficios, en caso de que el contribuyente la ejerciese en su misma casa-habitación, la renta se determinará-en el caso de que el inmueble fuese de su propiedad- sobre la base del 5 % de la valuación fiscal.-

En lo que se refiera a las deducciones establecidas en los artículos 5, inc. c), 6, inc. b) y 12, inc. f) de la ley se obliga al empleado a declararlo ante su empleador.-

Por último, se fijan normas de mecánica fiscal en lo que respecta a la actuación de los agentes de retención, sobre la forma y tiempo en que han de cumplimentar sus obligaciones.-

B) - a) Reglamentación General del Impuesto a los Réditos (Leyes 11.682 y 11.683) Junio 1º, de 1933.-

En uso de las facultades, que el Art. 2 de la ley 11.683 le confiere, el Consejo de la Dirección General puede proponer las disposiciones que complementen o reglamenten las leyes 11.682 y 11.683, las que entrarán en vigor una vez aprobadas por el Poder Ejecutivo, como asimismo impartir instrucciones obligatorias para los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables, con referencia a los plazos y formas de aplicación y percepción de los impuestos, de inscripción, de declaraciones juradas, de penalidades, de inspección y otras aclaraciones necesarias para la buena marcha de la administración del impuesto, las que estarán en vigor mientras no sean derogadas por el mismo Consejo o por

el Poder Ejecutivo. -

A tal efecto, y en uso de aquellas atribuciones, el Consejo de la Dirección General de los Impuestos a los Réditos y a las Transacciones propuso, al Poder Ejecutivo, la aprobación de las disposiciones reglamentarias para las leyes 11.682 y 11.683, que resolviera en su reunión de fecha 18 de mayo de 1933, mereciendo tal proyecto, en mérito a sus merecimientos, ser aprobado sin modificaciones con fecha 1º de junio de 1933 por Decreto n°. 623. V. -

La estructura general del decreto, denota una recomendable ordenación que facilita notablemente su manejo. -

En virtud de haber sindicado en nuestro plan de exposición, al Decreto de fecha 2 de enero de 1939, como el que ha de ocuparnos principalmente en el estudio detallado de sus disposiciones, creemos innecesario extendernos en el comentario extensivo del que ahora nos referimos, dado que implicaría una repetición que consideramos conveniente evitar siempre y cuando el último Decreto, contiene la Reglamentación que resume, al par que la reunión en un solo cuerpo de una serie de Decretos y Resoluciones de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, el fruto de la experiencia fiscal de varios años, con lo que se han logrado uniformar criterios estableciendo y orientando interpretaciones ajustadas más fielmente al espíritu de la ley y a los rumbos de la jurisprudencia de nuestros Tribunales. -

b) Decretos reglamentando diversos aspectos de las leyes 11.682 y 11.683 e modificando v/o agregando disposiciones del D.R. del 1/6/1933. -

Fecha
del Decreto

Sobre:

2/4/34

Devolución de los excedentes de impuestos
a los réditos abonados en papel sellado. -

Fecha
del Decreto

Sobre:

17/5/35

Trámites a efectuarse para certificar la legitimidad en las deducciones de cargas de familia.-

(Hijos mayores de edad y ascendientes)

30/7/35

Modificación del Art. 14 del D.R. del 1/6/933.-

(Sobre pagos por vía judicial)

28/12/35

Anticipación disposiciones de la que, posteriormente, sería la ley 12.314.-

17/6/36

Forma de pago del impuesto ya sea mediante depósito, giro postal o bancario, o cheque no negociable.- (Banco Central)

18/11/36

Exención de los réditos provenientes de sueldos de los Jueces nacionales, aunque hubiesen sido designados con posterioridad a la vigencia de la ley del impuesto.-

11/1/37

Anticipos semestrales a cuenta del impuesto probable para personas de existencia visible - Plazo de vencimiento automático - el 15 de Julio de cada año.-

Anticipos trimestrales a cuenta del impuesto probable para entidades con personería jurídica

Fecha
del Decreto

Sobre:

—
dica.- Plazo de vencimiento automático el día 15 del mes siguiente a cada 3 meses, contados desde el cierre del último ejercicio anual.-

22/5/37

—
Ampliación del Decreto de fecha 18 de noviembre de 1933, comprendiendo en sus disposiciones a los Jueces provinciales.-

4/5/38

—
Sustitución del Art. 6º. del texto ordenado de la ley 11.682 de impuesto a los réditos. (Títulos y cupones emitidos Gobiernos: Nacional Provinciales y Municipales)

—
Sustitución del Art. 64 del texto ordenado de la ley 11.683 de procedimiento para la aplicación y percepción del impuesto a los réditos. (Fondo estímulo personal Dirección)

23/5/38

—
Declarando gravados los réditos provenientes de los sueldos de los agentes y procuradores fiscales, asesores de menores, defensores de pobres, incapaces y ausentes y miembros de tribunales de cuentas.-

—

CAPITULO IV

Decreto Reglamentario leyes 11.682 y 11.683

(Enero 2 de 1939)

Una sentida necesidad vino a llenar el nuevo Decreto Reglamentario, en tanto reunió en un solo cuerpo orgánico una serie de Resoluciones de la Dirección, que señalaban, en virtud de las prescripciones legales vigentes, directivas y normas obligatorias para los contribuyentes, las que era indispensable ordenar y complementar debidamente. -

La experiencia recogida por la Dirección, en el curso de su relativamente corta existencia, era sumamente valiosa y, al margen de una oportuna modificación de la ley, era de impostergable y urgente necesidad recopilar los elementos dispersos para permitir su fácil manejo y consulta a los contribuyentes. -

La ordenación se efectuó, aprovechando la oportunidad para introducir algunas modificaciones y agregados que tienden a facilitar las formas y medios de fiscalización del impuesto. -

En tal sentido cabe significar que, en el nuevo Reglamento, se facilita la liquidación del impuesto en ciertos casos, en que los contribuyentes encontraban dificultad en cumplimentar la estrictez de ciertas disposiciones reglamentarias anteriores. Tales modificaciones refiérense, en forma particular, a los pequeños agricultores y, en general, a todos los contribuyentes de la zona rural con respecto a los cuales, se dispone un régimen de liquidación distinto al se-

guido hasta la fecha, y que tiende a fijarles un máximo de garantías sobre el modo en que se determina la renta imponible, sin necesidad de contabilidad, y a fin de evitar que se abonen impuestos sobre utilidades en expectativa, que luego pueden transformarse en ilusorias por una baja de precios.-

Se incluyen detalladas disposiciones, respecto de la forma en que ha de procederse en la confección del balance impositivo, para la fijación de los réditos correspondientes al comercio y la industria.-

Se aplica aquí, la experiencia de la Dirección sobre la forma de practicar los inventarios, de realizar las amortizaciones y de contemplar el juego producido por las fluctuaciones del valor de las monedas extranjeras respecto de nuestro signo monetario.-

De tal manera, se ponen al alcance del contribuyente en forma fácil y altamente comprensiva, las reglas que les permitan interpretar correctamente la ley, evitándose que, en posteriores reajustes de las declaraciones juradas originados en el desconocimiento o errónea interpretación de las disposiciones legales vigentes, se vean obligados a abonar diferencias de impuestos con más intereses y multas.-

Es necesario destacar que la complejidad de la ley hace necesaria una reglamentación minuciosa, clara y lo suficientemente previsoras para que, contemplando la totalidad del panorama fiscal, permita al contribuyente un más exacto y profundo conocimiento de sus obligaciones. La experiencia acumulada por la Dirección General en sus relativos pocos años de vida, traducida en Resoluciones que periódicamente era necesario tomar a fin de aclarar puntos oscuros y de vo-

lucionar intrincados problemas de orden técnico-fiscal y aún jurídico, era preciso fijarla en una ordenación fácilmente accesible.-

Las cuestiones resueltas en el fuero administrativo y aún en el judicial, era necesario traducirlas en normas de aplicación, no ya para el caso particular de que se tratara, sino con un carácter esencialmente general.-

Se dió así mayor elasticidad a ciertas obligaciones de los agentes de retención, en lo que respecta a su actuación en la cuarta categoría principalmente, con lo que se logró una mayor claridad y economía en la percepción del impuesto al evitar un mayor empapelamiento que resentía, sin provecho, la eficiencia y la labor de un considerable sector del personal. Asimismo, tal innovación, procuró un señalado alivio a los agentes de retención al simplificárseles extraordinariamente la tarea.-

Es necesario tener presente, que las obligaciones que las leyes hacen recaer sobre los contribuyentes a quienes adjudican un carácter de agentes del fisco, entraña para éstos, si la obligación es excesivamente pesada, una carga, que en esa forma, el organismo fiscalizador al par que asegura la percepción del impuesto en la fuente, ahorra en su presupuesto, los emolumentos de un personal adicional que se carga prácticamente en el del agente de retención.-

El ordenamiento de la nueva Reglamentación, facilita notablemente su manejo dado que, permite en forma clara, rápida y sencilla ubicarse en su consulta, lo que no era posible con el anterior. Las nuevas normas agregadas, la ampliación y mejor redacción de las vigentes y, en general, la ex-

posición de las mismas, realizadas con un método incontestablemente superior -fruto de esa experiencia a la que se ha hecho repetida referencia-, ha dado como resultado un sensible adelanto en un instrumento legal de tanta importancia, con lo que se dota al organismo fiscalizador, de un más eficaz medio de acción y valioso auxiliar, y permite proclamar, con evidente satisfacción, el incontestable grado de adelanto, en materia de educación fiscal, que rápidamente ha alcanzado el país.-

CAPITULO V

Comentario fundamentado sobre las disposiciones generales y particulares del último Decreto Reglamentario

Disposiciones generales.-

Se repiten, ampliando los conceptos y mejorando la redacción, las normas relativas a: Presentación de las declaraciones juradas; Anticipos a cuenta; Réditos devengados y percibidos; Anotaciones y comprobantes; Determinación de renta imponible; Gastos realizados en el extranjero; Ingreso del impuesto; Retención del impuesto y Sucesiones indivisas.-

A renglón seguido se comentarán los principales agregados hechos en la nueva Reglamentación.-

Compensación de los resultados netos de las diversas categorías.-

A los efectos de la aplicación del ausentismo y adicional se reglamenta la forma en que deberán compensarse los beneficios con quebrantos entre las distintas categorías.-

Gastos no deducibles por bienes inexplorados, inversiones de lujo, etc.-

En razón de no considerar tales gastos como necesarios para obtener, mantener y conservar réditos, es que no se admite su deducción.-

Mínimo no imponible y cargas de familia.-

A raíz de la sanción de la ley 12.314 quedó modificado el mínimo no imponible correspondiente a personas de existencia visible, domiciliadas en el país, que obtuviesen réditos de la 4a. categoría o de la 3a. asimilada a aquélla. Asimismo quedan modificadas, ya en forma general, las deducciones

por cargas de familia.-

Intereses de deudas - Gastos que afectan a diversos bienes.-

En virtud de que tales erogaciones pueden referirse, no solamente a réditos gravados, sino también a rentas exentas, es que se determina la procedencia de una discriminación tendiente a excluir del balance impositivo, además de los gastos directos incurridos en la obtención de réditos exentos, también los llamados indirectos, a cuyo efecto fijase el procedimiento a seguir y los elementos a considerar.

Multas fiscales.-

Considerándolas como gasto ordinario del negocio, admite su deducción, salvo aquéllas que, por ser originadas en una manifiesta evasión fiscal impliquen una defraudación al fisco, en virtud del carácter esencialmente volitivo del acto generador de tal erogación.-

Exenciones.-

Se fijan normas respecto de la forma y oportunidad en que se reconocerá a las entidades de beneficio público, culto religioso, de transporte, etc. la exención que les acuerda la ley. A tal efecto, sin descuidar un elemental control, se trata de facilitar la actividad integral de aquellas instituciones.-

En los casos de Sociedades Cooperativas, se tiene en especial consideración la realización de operaciones que no aprovecharan en definitiva a sus socios, dentro de un estricto concepto cooperativista.-

A las Sociedades Mutualistas se las exige, lisa y llanamente, en tanto den cumplimiento a los requisitos enunciados en la ley 12.209.-

Retenciones.-

A los efectos de facilitar la tarea de los agentes de retención, y como consecuencia también del aumento en el mínimo no imponible y deducciones por cargas de familia, se limita la obligación de los agentes de retención en lo que respecta a las presentaciones juradas, que en la cuarta categoría se harán anualmente. Para las retenciones menores de \$ 0,50 que no correspondan a sueldos o a réditos de segunda categoría que se especifican, se libera al agente de retención de actuar como tal.-

Convenios sobre la carga del impuesto.-

En contra de su práctica anterior, se admite en este Decreto, que los que carguen con el impuesto correspondiente a otros, puedan deducirlo como gasto, al tiempo que dicho pago aún considerado como un pago a cuenta a favor del beneficiario, acreciente en igual suma el rédito correspondiente.-

Ausentismo.-

Se establecen con mayor precisión los plazos, desde y hasta cuando ha de contarse, para determinar con exactitud el tiempo, durante el cual ha de considerarse como ausente del país, la persona a cuyos réditos habrá de aplicarse el recargo.-

Prescripción.-

En virtud de haberse operado ya, el 28 de diciembre, la prescripción de los réditos por al primer ejercicio impositivo, se incluyen en el nuevo Decreto dos disposiciones referentes a prescripción : una de ellas se refiere a que la Dirección no exigirá el pago de los años prescriptos en virtud de elementales principios de honestidad fiscal; la

otra faculta a la Dirección a no oponer la prescripción de dos años, hasta tanto el Poder Ejecutivo no declare terminada el período de organización a que se refiere el artículo 16 de la ley 11.683.-

Disposiciones particulares.-

Se comentarán las principales disposiciones contenidas en cada una de las cuatro categorías en que se halla dividida la ley.-

Primera categoría - Renta del suelo.-

Consecuente con lo que se ha manifestado oportunamente, en este Decreto se admite una labor de sistematización sumamente acertada. La experiencia puso de manifiesto la necesidad de aclarar muchos puntos oscuros de la anterior reglamentación, facilitando de manera sorprendente la tarea del contribuyente. Las disposiciones emanadas de la Dirección se dieron a publicidad oportunamente, pero era necesario ordenarlas para su mejor conocimiento y utilización.-

Declaraciones juradas.-

La obligación que se fija, para los contribuyentes de esta categoría, de liquidar sus réditos en un formulario especial, no se aplica a aquellos comerciantes y entidades civiles y comerciales que los incluyan en sus libros y balances, y los declaren al presentar sus formularios de la tercera categoría.-

En lo que se refiere a los condominios, se acepta la declaración de uno solo de ellos, a cuyo efecto deberá indicar el nombre y participación de los demás condóminos para que éstos se refieran, en su declaración conjunta, a la ya presentada importando esta referencia responsabilidad por los datos declarados por el condómine declarante.-

De la forma de declaración.-

Se hace una distinción en principio, entre propiedades urbanas y rurales, y dentro de cada una de ellas, de las que son arrendadas o alquiladas, y de las ocupadas y/o explotadas por sus propietarios.-

Para los propietarios que alquilan o arriendan sus inmuebles, se dispone que determinarán el rédito bruto mediante la suma de : los alquileres o arrendamientos devengados; de la contribución directa y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo; del importe percibido por el uso de muebles y otros accesorios o servicios suministrados, y el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles que quedan a beneficio del propietario.-

Por no corresponder a la categoría, se admite la liquidación de lo percibido por el uso de muebles en forma separada.-

Respecto de los inmuebles ocupados por sus dueños para casa-habitación, recreo, veraneo, etc., se establece, que el rédito bruto será su valor locativo, entendido éste como el que el propietario obtendría si alquilase o arrendase su propiedad. Cuando pueda justificarse, se entenderá que el rédito puede ser inferior (en estos casos) al 5 % de la valuación fiscal.-

Para la renta proveniente de explotaciones agropecuarias -ya sean ejercidas en calidad de propietarios o arrendatarios del campo- se hace una distinción según sean los resultados de las mismas, determinados sobre la base de balances anuales extraídos de libros llevados en forma comercial, o provengan de diferencias entre entradas y salidas no consignadas en libros debidamente llevados.-

De los réditos brutos determinados sobre las bases consignadas precedentemente, se admiten diversas deducciones, a los fines de la fijación del rédito neto correspondiente; tales son: los impuestos y tasas que gravan el inmueble, estén pagados o no; los gastos de mantenimiento, a cuyo efecto para los que no llevasen anotaciones en forma, se admitirá sin prueba un 20 % de la renta bruta para casas de departamentos, 15 % de la renta bruta para casas de escritorios e negocios y el 10 % de la renta bruta para otros edificios, además de las amortizaciones de las instalaciones; los intereses devengados por deudas hipotecarias, y los contenidos en las cuotas de pavimentación.-

Explotaciones agropecuarias.-

En la determinación de la renta anual proveniente de explotaciones agropecuarias, se hace la distinción, como se ha dicho, entre los contribuyentes que lleven libros en forma comercial y los que no los lleven. En el primer caso, se aplican las disposiciones del Art. 10 del mismo Decreto al que se ha hecho ya oportuna mención y en el segundo caso, y para las ganaderas, la renta se determinará por diferencias entre entradas y salidas, fijándose como oportunidad para la deducción de los importes pagados por compras de animales la de su correspondiente venta. Esta disposición encierra un evidente propósito de facilitar su liquidación a los ganaderos, en los que se reconoce una evidente falta de preparación en materia administrativa que les impediría una correcta liquidación en la gran mayoría de los casos.-

La existencia de criadores, entre los ganaderos, lleva a la reglamentación a prever la posibilidad de una población de campos lo que, significando una evidente capitalización,

exige considerarla como ganancia del año. Asimismo una epidemia, puede traducir una descapitalización cierta, la que también -como consecuencia- se admitiría como quebranto.-

Para las explotaciones agrícolas se establecen los beneficios anuales, mediante el juego de entradas y salidas con consideración de las existencias al principio y fin del ejercicio agrícola cuyo cierre, por excepción, y para adaptarlo a las características específicas de la explotación, se fija al día 1º. de marzo de cada año.-

Adaptándose también a las particularidades de la explotación agrícola-ganadera, se determina para las amortizaciones, la aplicación de coeficientes que fijará la Dirección para cada zona y tipo de explotación. Se tiende así a contemplar, en cada caso considerado, causales de orden singular que permitan, a la administración, una mayor equidad y justicia en la aplicación del gravamen.-

Segunda categoría - Capitales mobiliarios.-

Dado su carácter, es evidente la necesidad en esta categoría, de un estricto régimen de percepción.-

A la calificación dada por el Art. 17 de la Ley 11.630 (t.o.) se la hace objeto de una ampliación, que permite comprender con holgura los réditos que habrán de entenderse incluidos entre los de esta categoría.-

Se habla de sumas obtenidas como producto del capital prestado, cualquiera sea su denominación y plazo o condiciones de percepción de dividendos provenientes de títulos o acciones, y de beneficios provenientes de participaciones en Sociedades de capital; de beneficios provenientes de la locación de cosas muebles o de derechos, de regalías consi-

derándose como tales a toda suma que se pague por la transferencia del dominio, uso o goce de cosas, ya sea en dinero o en especie fijada en relación a una unidad de producción, de venta o de explotación; agregáanse como consecuencia de una resolución, los intereses obtenidos por las empresas ferroviarias con fondos disponibles en virtud de no poderse considerar a éstos, como amparados por las disposiciones de las leyes de creación de aquellas empresas que no permiten considerar sus réditos como gravables.-

Anótase en este reglamento una novedad de suma importancia, que trajo como consecuencia un enorme alboroto entre los titulares de las rentas afectadas; nos referimos a la retención, aplicando el básico más la tasa adicional, sobre intereses de títulos, acciones y otros valores al portador, siempre y cuando no se hallasen individualizadas las personas que perciben la renta.-

A tal efecto, la Dirección proveerá sobre la forma y tiempo en que ha de realizarse la individualización a que se ha hecho anterior referencia. Es evidente el propósito de esta disposición; en efecto, la considerable suma de capitales invertida en el país en forma de Sociedades Anónimas, trae como consecuencia que la anonimización de los réditos de aquéllos, les permita evadir -en la gran mayoría de los casos- el pago de los adicionales que, en su caso, les correspondiera. Quiere decirse, que la casi totalidad de los réditos producidos por las Sociedades Anónimas, oblaban únicamente el impuesto retenido en la fuente. La evasión cobra así insospechados alcances y era necesario arbitrar un medio para remediarlo. El artículo que se agrega tiende pues, a contemplar aquella situación a fin de impedir, en

virtud de su aplicación, una considerable merma en los recursos fiscales.-

La base legal en que se apoya esta disposición, la encontramos en el artículo 34 de la ley 11.682 (t.o.) al disponer que debe retenerse siempre la tasa básica salvo otra disposición de la Dirección que, en este caso, se traduce por el artículo que comentamos.-

La rigidez de esta disposición, afecta de manera principal e inmediata, un principio de básico interés en materia financiera. Evidentemente, una de las mayores ventajas que presentan los títulos al portador es precisamente la agilidad para su comercialización, con ello se obtiene que tales valores, puedan circular rápidamente por el mercado, sin necesidad de mayores requisitos que ocasionen trastornos en dicha circulación. Los papeles nominativos son pesados, y por lo tanto pierden interés para las transacciones de verdadera importancia. No es el caso ni la oportunidad para extendernos en mayores consideraciones sobre el punto en cuestión, pero si es necesario recalcar, que la aplicación integral de una disposición de tal naturaleza, hubiera afectado considerablemente al mercado de valores.-

Instituciones privadas de trascendental gravitación en los círculos financieros y económicos del país expusieron diversos puntos de vista respecto de este asunto y ello motivó que, por decreto del Poder Ejecutivo, se dejara en suspenso la aplicación del artículo 69 de la Reglamentación que comentamos.-

Las demás disposiciones de este título no dan margen a comentarios de mayor interés.-

Tercera categoría - Réditos del comercio, industria, etc.-

La experiencia acumulada por la Dirección durante siete años de intensa práctica, trajo como consecuencia que, en la aplicación de las disposiciones legales, fuera dable observar cierta rigidez en el procedimiento.-

En dicho lapso de tiempo, y especialmente entre los años 1936 a 1938, se intensificó notablemente la verificación sobre el cumplimiento de la ley a los contribuyentes de esta categoría. La orientación de las inspecciones dentro de un marco esencialmente minucioso y de estricta aplicación de las disposiciones legales, evidenció de manera manifiesta la necesidad de aplicar ciertas normas y procedimientos que, ajustadas a la ley, permitieran una mayor concreción y brindaran al contribuyente medios más a su alcance para facilitar la tarea de su tributación.-

A tal efecto son dignas de destacarse las disposiciones relativas a: Inventarios, Amortizaciones, Deudores incoobrables, Operaciones en moneda extranjera y Sucursales de casas extranjeras.-

Inventarios.-

Uno de los principios básicos de la ley de réditos, es aquél que trata de la no compensación de réditos de un año con quebrantos de otro o vice-versa. De ello se deduce entonces, que se ha de tratar en todos los casos, de que el comerciante adopte una política uniforme en lo que se refiere al establecimiento y fijación de los métodos de valoración de su patrimonio.-

El inventario constituye una de las operaciones que, por su trascendencia, pueden hacer vacilar aquel principio de no compensación a que nos hemos referido. En tal sentido

pués, es lógico que se fije un método de inventariación que, seguido uniformemente por el contribuyente, permita establecer para él resultados armónicos en sus periódicos balances.

Tres son los métodos que expresamente se autorizan:

- a) valor de costo;
- b) valor de costo o costo en plaza (el que sea menor a la fecha del cierre del ejercicio);
- c) precio de plaza menos gastos de venta, al día del cierre del ejercicio;

además la Dirección podrá disponer o autorizar la adopción de otros métodos de valuación. -

Como puede observarse, los distintos métodos de valuación autorizados, no hacen más que contemplar los intereses y las necesidades de los diversos tipos de comercios, industrias, etc. que componen el núcleo de contribuyentes de esta categoría. -

La adopción de un método de valuación, obliga al adoptante a mantenerlo sistemáticamente debiendo obtener, en su caso, una autorización de la Dirección en ocasión de apartarse del mismo, a cuyo efecto le son, de aplicación, los ajustes impositivos pertinentes. -

Se admite una cierta elasticidad de apreciación, en cuanto se trate de mercaderías fuera de moda, deterioradas, mal confeccionadas etc. en que, por haber perdido su valor, podrán autorizar un método distinto de valuación, impugnables por la Dirección en caso de no ser razonables. -

Amortizaciones. -

En general diremos que, el punto que comentamos, ha sido uno de los que ha deparado mayores inconvenientes para la interpretación y aplicación correcta de los principios

legales por que se rige.-

A pesar del tiempo transecurrido, la experiencia acumulada no ha sido suficiente como para permitir, a la Dirección General, la determinación de coeficientes de amortización, de carácter específico, ni tan siquiera de carácter general. Es de suyo complejo el problema, dado que no existe en la vetusta organización comercial, ni en la incipiente organización industrial, ni orden y sistematización que permita, en virtud de observaciones atinadas, o de recopilaciones estadísticas, un estudio serio de la cuestión.-

Vale decir, que la Dirección se ha visto privada de los elementos básicos que le hubieran permitido llevar a cabo dicha tarea, en ese sentido no hay más remedio que aplicar ciertos coeficientes generales de uso común o, en su caso, aplicar una experiencia particular que contemple ocasionalmente cada caso.-

Las amortizaciones se entienden hacer sobre los valores originales de adquisición. En todos los casos se determinará la vida probable del bien, en virtud de lo cual se obtiene el coeficiente de aplicación que corresponde. Es evidente, que razones de carácter comercial, pueden llevar a los contribuyentes, a acelerar o retardar la amortización de sus bienes; en tales casos, la voluntad del contribuyente -que en materia de forma es siempre respetada- puede traducirse en la aplicación de coeficientes que no traduzcan exactamente el término de duración del bien, pero ello no obsta para que, afectado el balance impositivo se efectúen los ajustes correspondientes, pues lo contrario implicaría dejar librada a la voluntad del contribuyente la oportunidad más propicia a sus intereses, para la depreciación de sus

bienes, con la posibilidad de eventuales evasiones fiscales.-

Es sabido que el coeficiente de amortización, no tiene tan sólo a enjugar el desgaste del bien, sino también su probable valor de reposición. El atraso de nuestras industrias obliga a importar maquinaria del exterior; por otra parte la depreciación de la moneda argentina, implica la necesidad de una mayor cantidad de pesos, en la mayoría de los casos, para la adquisición de los bienes que han de reemplazar a los que han quedado en desuso. Entendiéndose justa una previsión que contemplase dicha posibilidad, es que se ha autorizado la creación de un fondo a integrarse a partir del 1° de Enero de 1939, en que se trate de registrar las sucesivas variaciones que, a causa de la baja o alza de la moneda argentina, puedan repercutir sobre el valor de reposición de las maquinarias e instalaciones de fabricación extranjera, a reemplazarse con otras de igual procedencia.-

A tal efecto, el Poder Ejecutivo da a conocer una serie de coeficientes calculados en función de la variación de los precios al por mayor, año por año, a partir de 1939, los que se aplican en relación con el año de pago de los bienes amortizables. Formado así, con el total de las amortizaciones, un fondo especial, éste será utilizado exclusivamente en el caso de la renovación de la maquinaria y/o instalación que le hubiera dado origen. Si en forma parcial o total, fuera destinado dicho fondo a otro fin, se abona el impuesto correspondiente.-

En caso de que se efectúen reparaciones extraordinarias que tiendan a facilitar, al bien de que se trate, el alcance de la totalidad de su vida útil, se amortizará el valor re-

representativo de aquéllas en tantas fracciones anuales como años queden de duración a los bienes que las han originado.-

Por otra parte, se dan normas relativas al ajuste correspondiente en el caso de procederse al reemplazo de un bien por otro semejante, en cuanto la ganancia o pérdida que resulte del mismo será referida al término de duración del bien que le diera origen.-

La situación de los bienes pagaderos en moneda extranjera, queda contemplada en el sentido de admitir las diferencias de cambio que se produzcan, en la oportunidad de los pagos o proveniente de la revaluación anual de los saldos adeudados, a cuyo fin tales diferencias se dividirán por los períodos de vida anual que restan a dichos bienes, sumándose o restándose, según el caso, la cuota resultante, al importe a amortizar anualmente, de acuerdo con el valor asentado originariamente en los libros. Las diferencias del cambio producidas por pagos, aunque estos fueran posteriores a la terminación de la vida útil del bien, se consideran como gastos deducibles.-

Deudores incobrables.-

Las mismas características señaladas para los rubros precedentes, caben repetirse aquí. La libertad que se concediera al contribuyente para determinar la oportunidad en que habría de incidir un quebrante originado en un deudor incobrable, nos llevaría a admitir -en sus balances- cifras que no guardarían una exacta relación con la realidad impositiva. En efecto, el contribuyente variando su criterio a discreción, elegiría la oportunidad más conveniente para efectuar sus castigos y, de tal manera, se haría factible la burla de la ley.-

Lo que antecede justifica entonces la necesidad de dictar normas que traduzcan, con aproximada fidelidad, el momento propicio en que ha de admitirse -como inminente- el quebranto en cuestión. Desde luego, sólo se admiten aquellos quebrantos que tengan su origen en las habituales operaciones comerciales del contribuyente.-

Se admiten en principio dos caminos: la incidencia directa del quebranto sobre Ganancias y Pérdida, o la creación de un fondo de previsión, constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. Como se ha recalcado anteriormente, en este caso se exige invariabilidad en el procedimiento.-

A los efectos de la creación de los fondos de previsión se admite que los mismos puedan constituirse sobre la base de las experiencias particulares, siempre que las mismas abarquen períodos de tiempo razonables. El coeficiente de relación, así obtenidos, es el que se aplicará anualmente, en caso de hacerse necesaria su modificación, ello sólo será posible con la previa autorización de la Dirección y de los ajustes impositivos que hicieren al caso.-

La posibilidad de que en un año determinado, los quebrantos excedieran de las previsiones realizadas, se contemplan en el sentido de dejar a salvo el derecho de cargarlos sobre la cuenta de Ganancias y Pérdidas.-

A los efectos de la afectación de la cuenta de Ganancias y Pérdidas, o del Fondo de Previsión en su caso, se mencionan los justificativos que harán a su corrección: cesación de pagos -determinada o aparente-, quiebra, concordato, fuga del deudor, prescripción, iniciación del sobre compulsivo, paralización de las operaciones, y otros factores de insolvencia.-

Operaciones en moneda extranjera. -

Consecuente con los principios que se han expuesto anteriormente, y producto de la estructuración armónica de la ley, se requiere la adopción de sistemas uniformes en la contabilización de las operaciones, cuando se estén afectando importes, cuyos pagos deben efectuarse en moneda extranjera. -

Se determinan así los tipos de cambio a utilizarse, que quedan a elección del contribuyente, a saber:

a) Por pagos que deban efectuarse con intervención del Banco Central; el tipo cierre vendedor fijado diariamente por dicho Banco; en tales casos habrá de tenerse en cuenta el tipo de cambio que corresponda al despacho a plaza extendido por la Aduana. En su defecto, deberá emplearse el tipo cierre vendedor del mercado libre fijado también por el Banco Central;

b) En el caso de las exportaciones, cuyo importe en moneda extranjera deba ser entregado al Banco Central, se tomará el tipo cierre comprador fijado por dicho Banco el día que se formaliza o contabiliza la operación. Para las otras exportaciones o créditos por operaciones en moneda extranjera, se tomará el tipo cierre comprador en el mercado libre fijado por el Banco Central, y

c) Los principios que anteceden no traducen el imperio de una rigidez en el procedimiento, puesto que se faculta a la Dirección para poder autorizar tipos de cambio promedio: mensuales, trimestrales, etc. de las remesas efectuadas o recibidas por el contribuyente, en tanto fuera ésta una forma habitual en la registración de sus operaciones. -

Una vez determinados los tipos de cambio a utilizarse, se ocupa la reglamentación de la parte mecánica y formal de

la registraci3n. Para ello establece, que las operaciones al contado se registrar3n al cambio efectivamente pagado, y que las operaciones a cr3dito, se contabilizar3n al tipo de cambio vendedor o comprador vigente el d3a de la compra o venta de la mercader3a.-

A los efectos del establecimiento del balance impositivo, en su forma m3s correcta, se entienden computables en el mismo, solamente aqu3llas diferencias de cambio efectivamente realizadas, y siempre que las mismas se refiriesen exclusivamente a operaciones de compra-venta de mercader3as o de otros bienes que fueren objeto habitual del comercio del contribuyente.-

A los efectos de establecer si las ganancias o p3rdidas de cambio son efectivamente realizadas se autorizan dos procedimientos:

a) El que autoriza la revaluaci3n anual de los saldos impagos, imput3ndose las diferencias que resulten entre la registraci3n originaria y/o las sucesivas revaluaciones y/o pagos parciales o totales;

b) El que autoriza las diferencias directas, originadas entre los pagos definitivos y el importe contabilizado originariamente.-

Nuevamente en este caso, se refirma la uniformidad en el procedimiento dado que, adoptado uno de los dos sistemas, no podr3 ser variado sin previa conformidad de la Direcci3n.-

Las disposiciones precedentes se refieren a las diferencias de cambio provocadas por pagos o cobros que traduzcan operaciones de compra-venta de mercader3as, o de otros bienes que constituyeran el comercio habitual del contribu-

yente, pero en el caso de que las diferencias de cambio se originaran en operaciones de capital, se tendrá en cuenta si aquéllas afectan al costo de bienes cuya amortización autoriza la ley 11.682 t.o., a cuyo efecto se aplicará lo dispuesto en las disposiciones que se han comentado oportunamente, y en caso contrario las referidas diferencias no se tendrán en consideración a los fines del balance impositivo.-

Sucursales de casas extranjeras.-

En el caso del rubro, han de tenerse en cuenta consideraciones de orden particular. A tal efecto, será la Dirección la que preste su aprobación sobre el procedimiento a seguir en materia de cambios.-

Con referencia a las utilidades de dichas sucursales, en tanto sean destinadas a razones comerciales o entidades domiciliadas en el extranjero, se dirá que se las asimila a las originadas con las Sociedades Nacionales, por cuanto se las obliga a tributar el impuesto básico más el adicional si correspondiera. Tal disposición se basa en la presunción, de que tales utilidades serán percibidas por una sola persona, en cuyo caso no se justificaría un tratamiento diferencial con respecto a los réditos de las personas de existencia visible a que se refiere el artículo 33 inc. e) de la ley 11.682 t.o.-

En caso en que se comprobare debidamente, para tales sociedades, la cantidad de socios y su participación en las utilidades, se dividirán los réditos como correspondiera, para la aplicación del gravamen.-

A los efectos de un control objetivo, puede la Dirección exigir a las sucursales, agentes, representantes, etc.

en el país, de casas extranjeras, la presentación de copias del balance general y estados demostrativos de la cuenta de Ganancias y Pérdidas de la casa Matriz, tal como están obligadas a presentarles a los poderes públicos de su país; copia auténtica del contrato de la concesión -en caso de representantes- y procedimiento seguido en la determinación de su participación, y el detalle de los costos originales de los productos o mercaderías remitidas al país.-

Tales comprobantes, han de ser refrendados en todas sus hojas por persona suficientemente autorizada, a la vez que autenticadas por el Cónsul Argentino del lugar.-

Las causales que originan tales precauciones son de suyo lo suficientemente evidentes para abundar en mayores aclaraciones.-

Cuarta Categoría - Réditos del trabajo personal.-

No es necesario mayor abundamiento en el comentario atinente a las disposiciones de esta categoría dado que, en el texto de la ley, se especifican con suficiente claridad de concepto. Solamente nos referiremos pues, a las cuestiones de forma que se suscitan en la aplicación de la ley en esta categoría.-

Con el fin de facilitar la tarea del agente de retención, que es sobre quién recae prácticamente la percepción del gravamen de esta categoría, se autorizan una serie de procedimientos que simplifican notablemente la tarea.-

Se circunscribe la presentación de declaraciones juradas a las anuales que engloben, especificando, la suma de retenciones efectuadas periódicamente en ocasión de los pagos de sueldos, honorarios, remuneraciones, jubilaciones, etc.-

En los pagos accidentales, se considera suficiente la retención a nombre individual, a cuyo efecto se confeccionan formularios debidamente adaptados a dicho objeto.-

Si agregado a los pagos periódicos, se percibiese en calidad de aguinaldos, gratificaciones, etc. otras sumas de dinero, se procederá de la siguiente forma:

Tomado como base el promedio de lo percibido los doce meses anteriores, se verá si el mismo no cubre el mínimo no imponible y las deducciones por carga de familia, en cuyo caso el cálculo de retención se efectuará a fin de año; cubierto el mínimo no imponible y las cargas de familia por los pagos periódicos, se retendrá el 3 % sobre el total percibido en calidad de aguinaldo o gratificación.-

Conclusión.-

La aplicación de la reglamentación que hemos comentado, ha dejado sentir de inmediato, su beneficiosa influencia en lo que respecta a un mejor ordenamiento y mayor facilidad para el cumplimiento de la ley, por parte de los contribuyentes. En tanto, continúa la obra de progresivo mejoramiento sostenida por la Dirección General, al frente de la cual, se encuentra un animoso grupo de funcionarios idóneos, asistido por el, posiblemente, más homogéneo y capaz conjunto de colaboradores que posea repartición nacional alguna.-

Se evidencia una visible preocupación por mejorar los sistemas y adaptarse a la realidad económico-comercial en todos sus aspectos y manifestaciones, y en ello se pone de relieve un celo ejemplar y una dedicación que ha permitido escuchar en una oportunidad con verdadero halago para nuestro Ministro de Hacienda, los conceptos altamente elogiosos

que, una personalidad europea -verdadera autoridad en la materia -vertiera respecto de la eficaz organización y de la calidad que distinguía a la fiscalización del personal dependiente de la Dirección.-

Puede afirmarse que el proceso de educación fiscal ha terminado, y es este el momento en que, la masa contribuyente, notablemente disminuida y seleccionada, ha comenzado una franca etapa de colaboración en pos de la preparación y perfeccionamiento que ha de permitir una necesaria y tal vez pronta modificación de la ley vigente, para lo cual es dable afirmar que se cuenta a priori, con la mayor suma posible de factores favorables, considerados desde el punto de vista de una sana política financiera, a lo cual ha de unirse, sin duda alguna, un claro sentido de la obligación que, en la hora angustiosa que vivimos, hará encenderse la llama del deber, y mantenerla con el fuego del renunciamiento y del sacrificio individual, en aras del bienestar colectivo y de la mayor grandeza de la patria.-

A handwritten signature in dark ink, written in a cursive style, positioned below the main text. The signature is somewhat stylized and difficult to decipher, but it appears to be a personal name. Below the signature, there is a horizontal line that extends across the width of the signature.