



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



Interpretación y crítica de la ley argentina del impuesto a los réditos

Delmonte, Julio

1941

Cita APA:

Delmonte, J. (1941). Interpretación y crítica de la ley argentina del impuesto a los réditos. 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

74179

ORIGINAL

1101
233

INTERPRETACION y CRITICA

de la

LEY ARGENTINA DEL IMPUESTO A LOS REDITOS



T E S I S

BIBLIOTECA

Presentada para optar al título de
Doctor en Ciencias Económicas

por

JULIO DELMONTE

Jacacay 22/5

cut.

EL ESTADO.

Su concepto.-Lógica aparición de los impuestos.-adaptación de los impuestos á la política de justicia y equidad exigida al Estado.-

---o---

Bluntschli definiendo al Estado dice que debe considerarse como tal, "el conjunto de familias establecidas en un territorio fijo que obedecen á una autoridad común con el objeto de hacer respetar su independencia colectiva y la conservación de cada uno de sus miembros, y á ése efecto garantiza, con los medios que él crea, las condiciones de vida, igualdad, propiedad y libertad".-

Quiere decir entonces, que toda la función del Estado es determinada por necesidades colectivas, que son á las vez jurídicas y sociales; y su tendencia natural es que la Sociedad suplante en lo posible al Individuo.- Concorre á fijar mejor los conceptos expuestos, la definición que dá Bielsa en su " Tratado de Derecho Administrativo " al decir: " El Estado moderno no limita ya su acción al mantenimiento de la seguridad exterior, la paz interior, la defensa y el afianzamiento de la justicia, sino que supliendo á las fuerzas individuales, persigue y asegura la realización de aspiraciones colectivas de cultura, de progreso y bienestar económico, en suma : la conservación y perfección del todo social".-

Como la satisfacción de ciertas necesidades colectivas no podrá ser jamás realizada por los individuos mismos, indica Nitti, que la acción del Estado y de los Poderes menores de Derecho Público, penetran en la acción individual como resultado de la evolución de las agrupaciones.- La cooperación social ha necesitado delegar su influencia en el

Estado, descansando en él y adjudicándole con su subordinación, el poder de imperio que se amolda a las necesidades colectivas, sin que ello signifique en absoluto restricción de libertad, ya que se trata de utilizar su aplicación para obtener un provecho.

A partir de la Revolución Francesa, que creó un derecho del Pueblo con un máximo de garantía, para la colectividad, iniciase la era del Estado en la forma moderna, acelerada luego y modificada levemente por un siglo de progresos del maquinismo y de los medios de comunicación entre los hombres. La gran conflagración y los problemas de la post-guerra, trajeron una revisión de todos los valores sociales.

El desequilibrio moral que provocó la anterior guerra (1914-1918), pudo frenarse con la reflexión y el cansancio de los individuos, y la función de ayuda social fué trasladada definitivamente al Estado para incluirla entre las cargas públicas.-

Puede decirse que simultáneamente con la entrega del Poder individual al Estado, surge el reconocimiento de la necesidad de mantenerlo.

Este es el concepto original de las "cargas públicas" que en múltiples formas han subsistido hasta nuestros tiempos, variando en la manera de incidir, pero siempre con el fin primordial de subvenir a las erogaciones que la existencia del Estado exige a sus habitantes.

La necesidad del impuesto no es posible discutirla como una fuente permanente de recursos, porque sino no podría el Estado realizar sus fines obligados.

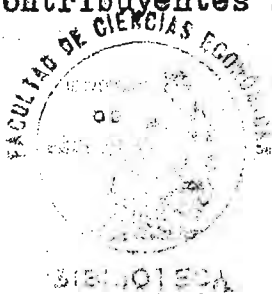
Así, el concepto social del impuesto a impulso de las necesi-

dades colectivas ha sido introducido en todas las legislaciones.-En la implantación de las cargas públicas prevalece un criterio que podría denominarse "de equidad", pero cuyas características principales son: generalidad, uniformidad y elasticidad; y estas condiciones debe reunir las el rubro "impuesto".

Nótese que los factores recién enunciados están supeditados, a su vez, al principio social y constitucional que establece la igualdad de las contribuciones.-

Trajo esta otra consecuencia; la de que en la organización social y política del Estado, debe influir poderosamente la idea de la justicia en la obligación de sostener la entidad nacional, forzándolo a cumplir una misión tutelar y niveladora, en razón de su acción directa y su intromisión en los servicios públicos.

Hoy puede asegurarse que todo eje de una política estadual gira en torno a su sistema fiscal, el que, incuestionablemente, requiere condiciones de organización que aseguren la generalidad e igualdad, de tal modo que su aplicación no otorgue privilegios á unos contribuyentes sobre otros.-



RECURSOS DEL ESTADO

Ya hemos visto como la necesidad colectiva obliga al Estado a realizar funciones de toda índole en favor del pueblo, pero al mismo tiempo obliga a éste a mantenerlo; suministrando con la carga pública los fondos necesarios.- La atención de sus funciones específicas las desarrolla el Estado condicionándolas a un presupuesto anual de recursos y gastos. El presupuesto base, tiene que prevenir los gastos ordinarios que necesitará la atención de funciones conocidas e iguales, el mantenimiento de obras hechas, el servicio de deudas, etc. aparte y completándolo, se considera un presupuesto extraordinario que atiende todas aquellas actividades transitorias, nuevas ó inesperadas que competen al Estado.

Los ingresos del Estado provienen:

- 1).-De los impuestos propiamente dichos
- 2).-Del crédito
- 3).-De la enajenación de su patrimonio-bosques, minas, tierras.-
- 4).-De la explotación de su patrimonio-puertos, ferrocarriles, yacimientos, etc.-

El primero afecta directamente parte de la riqueza privada de los habitantes y repercute de inmediato en su standard de vida.

El segundo compromete la capacidad rentística del mismo Estado durante varios años, limitando su acción futura-siempre y aumentando de inmediato la necesidad de imponer, cuando se ha recurrido al crédito para enjugar déficits.-

El tercero no puede ser nunca considerado recurso ordinario. El Estado se desprenderá de una parte de su patrimonio

cuando la incorporación del mismo al dominio privado resulte necesaria en persecución de algún fin superior-colonización, arraigo de industrias nuevas, saneamiento, desocupación, etc.-

El cuarto también contemplara conveniencias estables, -estrategia, competencia regulada, posible militarización, etc., pero puede incluirse entre los recursos ordinarios del presupuesto, bien introduciendo a rentas generales su recaudación, ó dejando de gravitar entre los gastos con la dedicación especial de su producto.-

El crédito como recurso del presupuesto de un Estado es el que mayor y más ilimitadas probabilidades tiene, pero como se fundamenta en la riqueza pública y en su capacidad, debe dosarse en forma que dentro de un círculo vicioso no resulte, a la larga y en los años malos, un factor de disturbio con reacciones peligrosas.-

Cuando, se recurre al crédito para obras públicas con las que puede hacerse una prestación de servicios, el Estado se provee de fondos que, invertidos, proporcionan por sí mismos a la amortización del préstamo y atención del servicio. Por eso debe aplicarse como recurso extraordinario y dedicarse su producto á obras públicas, armamentos, etc., para que su extinción afecte a varias generaciones.-

A la índole de este trabajo corresponde que nos limitemos a estudiar el primer recurso: las cargas impositivas ó impuestos puros.-



IMPUESTOS MODERNOS

Tendiendo a obtener aquellas condiciones, en varios países se han ideado los sistemas más modernos, en los cuales la misión fiscal recaudadora lleva implícita otra misión social tendiente a nivelar la desigualdad económica natural. Entre ellos pueden citarse los impuestos á las plus-valía, las herencias, el capital, la renta, etc. -

Plus-valía: Se llama así el aumento que sobre su valor de cambio van obteniendo los inmuebles y cosas no consumibles por razones ajenas á ellos mismos ó al az esfuerzo de sus propietarios, y que en ocasiones sobrepasa á la lógica depreciación que naturalmente sufren aquellos bienes al deteriorarse con el tiempo y el uso. -

La acción colectiva del esfuerzo individual aplicado en un lugar ó región, aunque parezca paradójico, redundará en un acrecentamiento particular de todos los valores urbanizados. -

La parcelación de la tierra laborable para reducirla á solar y el solar á casa, la apertura ó mejoramiento de caminos y carreteras, la llegada de fuerza motriz, de alumbrado, la instalación de fábricas y de negocios, etc., adjudican á los bienes un mayor valor de compra-venta que usufructarán los propietarios en forma directa, exigiéndolo y percibiéndolo de un comprador que estará dispuesto á pagarlo, obteniendo un mayor crédito por el aumento de su responsabilidad reconocida por su prestamista; ó un repunte de su renta. -

Quiere decir entonces, que sin exponer más dinero ni más esfuerzo, los propietarios ven acrecentada su renta ó su capital. - Esta regla de la valorización se cumple aunque el capital permanezca inactivo como en el caso de los terrenos

baldíos urbanos.-

El impuesto á la plus-valía, es decir sobre el aumento del valor de los bienes, pretende resarcir para la colectividad lo que ella dió para sí misma y para sus componentes. En este caso el Estado actúa como simple recaudador y administrador.-

Pero a veces ha sido el Estado mismo el que hizo las mejoras públicas que trajeron la mayor valorización, y entonces el impuesto a la plus-valía es una carga que significa trasladar al principal autor la renta ilegítima que como un resultado del esfuerzo ajeno están usufructuando los dueños de los capitales mejorados en su rendimiento.-

Como fuente de recurso continua, no puede aplicarse un impuesto a la plus-valía, ya que la valorización es por lo regular esporádica y rápida y se detiene para quedar latente pero limitada, o se normaliza por las transacciones. Por eso es más fácil no aplicarla en forma descubierta, si no por un aumento de las valuaciones que sirven para el cálculo de otras gabelas ya aceptadas, ó con los sellados en compra-ventas de inmuebles, con derechos de inscripción en catastros y también aumentando los impuestos, estableciendo zonas de influencia de acuerdo á la mayor ó menor distancia con la obra realizada (puente, canal, camino, etc.). Es lo que se conoce con el nombre "Contribución de Mejoras" En oportunidad de sancionarse el aumento de los impuestos existentes, se exterioriza con su aceptación el reconocimiento del aspecto netamente social de que el beneficio causado vuelva en cierta proporción á la colectividad que lo produjo.-

Impuesto á la herencia: Es un gravámen específicamente de recaudación aún cuando se le haya querido adjudicar derivaciones sociales que, de existir tendrían poca importancia. Se pretende que la aplicación del impuesto contribuya a que se desglosen los grandes capitales particulares facilitando su aplicación productora.-

Otro es el móvil, en realidad, de su inclusión dentro de los sistemas impositivos actuales.-

La razón de justicia resulta de que el Estado inviste á los herederos del derecho que les compete, adjudicándoselos una vez comprobado su carácter. Es el hecho, que la fortuna puede llegar a herederos colaterales en grado lejano por disposiciones de códigos redactados y garantizados por el Estado o la Sociedad. Por lo tanto en retribución de ese servicio, puede gravar los bienes con un impuesto, ó más técnicamente dicho, con una tasa de transmisión, viniendo así á reclamar su parte en relación al mayor apoyo legal prestado al heredero no forzoso.-

Se ha generalizado el impuesto a la herencia principalmente por la facilidad de recaudarlo, reteniéndolo con un sello más, en el momento de ordenarse la transmisión a los herederos.-

En lo que se refiere a la forma de aplicarlo, en la mayoría de los casos adquiere carácter progresivo, es decir que aumenta en relación al caudal heredado y al grado de parentesco de los beneficiarios.-

Cabe agregar que el impuesto a la herencia dentro de las legislaciones modernas, no puede ser considerado sino solamente como complementario de los impuestos a la renta ó al capital, ya que su aplicación está limitada.-

Es por esta razón que persiste la tendencia de gravar de más en más las herencias y donaciones, sin atender al peligro de una falla en el producido, por evasión ó porque las tasas pequen por excesivas.-

El legislador se ve respaldado por la aprobación social de un gravámen que va directamente sobre un capital que se adquiere por una ayuda casi total del Estado, y que nunca será considerado antipático.-

Impuesto al capital: Ha sido el primer paso hacia el impuesto a la renta y la forma más franca de aceptar el concepto halagador para los desheredados- pero poco moral como teoría social- de que "el que más tiene más debe oblar".

Aún más desacertado resulta como teoría económica, pues traza un círculo vicioso que a la larga consume á la misma fuente que debe sostener el gravámen.-

El impuesto al capital pesa uniformemente sobre los individuos que tengan la misma fortuna, cualquiera que sea la naturaleza de ella, productiva ó improductiva.-

No grava la riqueza en formación ni traba la circulación.- Sus partidarios, ya un poco atrasados para la época, persiguen, más que la obtención de recursos locales, un modo financiero-económico de provocar la socialización de los bienes productivos afectando el patrimonio de las clases poseedoras.-

Por la forma de aplicarse se descuenta ó aleja todo concepto de equidad, empezando por la adjudicación del valor que el Fisco dará á los bienes que representan el capital á gravar.

Bajo el aspecto impositivo, y á pesar de existir bienes de

valor casi constante, es poco viable, ya que siempre habrá capitales de mucha, mediana ó escasa productividad natural que se agrava ó modifica por la forma de su empleo ó la capacidad del que lo maneje. - Por último, el capitalista satisfacirá el impuesto con la renta, y el rendimiento positivo del gravámen en los malos años tendrá que sufrir variaciones muy grandes en la recaudación sin dejar de ser un impuesto personal y un agote fiscal. -

En la práctica, ningún país ha podido aplicar el impuesto al capital como recurso fiscal puro, sin desligarlo de misiones inmediatas más interesantes como ser la persecución del latifundio, la fijación de industrias extractivas, etc. - La actual guerra con su fantástico costo, obliga á los Estados, buscar recursos de cualquier lado, y han aplicado el "Impuesto al Capital". -

Por otra parte, el impuesto al capital que no contempla la situación personal del contribuyente, es de peligrosa aplicación en los tiempos de crisis, ya que el valor comercial de los bienes productivos se regula por el monto de la renta que procuran, y disminuída esa renta manteniendo sin variar el impuesto, se va directamente á la descapitalización que obligaría á la venta y por ende á la rebaja forzosa de las valuaciones puestas en evidencia por los precios de realización. -

En nuestro país, despoblado y con industrias incipientes, donde la gran mayoría de las fortunas están en propiedades territoriales, el Impuesto al capital resultaría antieconómico y poco productivo. -

Impuesto al consumo ó Impuesto Interno: Los impuestos que

rápídamente hemos enunciado, son todos directos, es decir que personalizan al contribuyente ya creado por las circunstancias, y obligan á un control diremos doble, por cuanto debe verificarse si se paga, y si pagado, lo fué en su totalidad.

El Impuesto al Consumo es un gravámen indirecto que no individualiza al contribuyente porque incide sobre algunos artículos que se comercializan y consumen en grandes cantidades.-

Todo el que consume las cosas gravadas obla el impuesto dentro del precio, resarciendo así al fabricante ó productor que lo ingresó ya á las arcas fiscales.-

Se llega á aunar y hacer coincidir la recaudación fiscal, con la acción social de restringir y reglamentar, limitándolo en cierto modo, el consumo de artículos suntuarios ó que constituyen una vanidad ó un vicio.-

Para gravarlo con el impuesto se han elegido en nuestro país el tabaco, los alcoholes, cervezas, fósforos, sedas, naipes, etc.-

En algunos países el impuesto al consumo incide sobre mercaderías que signifiquen un refinamiento sobre las comunes de primera necesidad, postres, dulces, frutas etc.-Claro que cada unidad paga cantidades insignificantes pero que en el volumen de las transacciones producen importantes ingresos.-

La tolerancia del contribuyente es total, pues contiene la ~~aparente~~ ventaja de que no se paga impuesto cuando no se consume.-

Esta forma impositiva es la más antigua existente, y los gobiernos de todos los Estados fueron utilizando su empleo para obtener el máximo de rendimiento.-

Así poco á poco se reglamentó la capacidad, peso y número de artículos que forman la unidad sujeta á impuesto y se ha...

gado á imponer la venta al público en forma que su tributación anual aumentara.

A pesar de la generalidad de aplicación y á la adaptación del contribuyente, este sistema de impuesto no es de los que satisfacen las modernas doctrinas tributarias de igualdad en la capacidad de pago.-



TENDENCIA FISCAL ACTUAL

En la evolución paulatina de las ideas sociales que culminaron con la Revolución Francesa, fué necesario que los que gobernaban á las colectividades prestaran debida atención ante el avance de las teorías democráticas expresadas por la masa popular, exigiendo á las aristocracias aun dominantes, la desaparición de la desigualdad de sus inmunidades fiscales, y reclamando un bienestar colectivo a cargo del Estado como una prestación de servicios ineludibles.-

Instrucción, justicia, seguridad, higiene, asistencia de enfermos e inválidos, auxilio inmediato a los menesterosos; todo eso era un anhelo y se transformaba en una exigencia, más o menos violenta, en todos los países organizados, pero á la par se pronunciaba la disposición de los pueblos a cotizarse para sufragar la atención de los servicios que deseaba dejar en manos del Estado.-

La misma subsistencia de los Poderes, obligaba á desechar en parte las antiguas cargas tributarias para estudiar y observar fenómenos sociales y económicos. Así surgió la creación de impuestos que eran, para la época, más racionales y que permitían equilibrar los expendios de gobernantes y gobernados. Las antiguas gabelas, foros, pechos y tributos que se transformaban lentamente derivando hacia una mayor distribución; siempre á cargo de la plebe, empezaron también á aplicarse a las clases de un plano social superior, y los Estados para satisfacer sus necesidades económicas dentro de sus mismos límites, dieron impulso a los gravámenes indirectos principalmente sobre los consumos. Era cómoda y fácil esta imposición que el contribuyente pagaba sin sentirlo, puesto que al ser incorporadas al precio de las cosas, le daba la visión de que su voluntad podía limitar el avance fiscal disminuyendo

el consumo de los artículos gravados; y lo hacían entrever una justicia en el hecho de pagar impuesto sólo cuando se resolvía á consumir.-

En las legislaciones impositivas de uso mundial persistió el impuesto al consumo, y no hay actualmente país que no lo tenga establecido en forma casi perfecta de aplicación, pues en virtud de aquella modalidad propia de los contribuyentes, la introducción de muchas combinaciones aseguró á los gobiernos un rendimiento mayor.-

Pero siguiendo el mismo avance de la civilización en sus descubrimientos e inventos, las necesidades sociales colectivas van en aumento, y por ende crecen las obligaciones internas de cada Estado en forma progresiva elevando fantásticamente todos los presupuestos.-

Subsistiendo siempre el concepto de que cada ciudadano está obligado á un sacrificio pecuniario por su participación en la vida de relación, para el bienestar de la colectividad, el crecimiento de las erogaciones comunes repercute en forma muy visible y continúa sobre el contribuyente; cobrando el coercitivo aspecto de un límite á sus libertades.-

La educación social y la evolución de las doctrinas económicas, tuvieron que enfrentar el aspecto que acabamos de enunciar y elaborar otro concepto más moderno, no de la obligación - que no se discute - sino de la "cantidad de obligación" que corresponde á cada ciudadano en el sostenimiento del presupuesto fiscal de su país.

En la mente colectiva se ha ido robusteciendo la idea, de que las fortunas personales no responden solamente al esfuerzo de un individuo o una familia, sino que su acumulación se de-

be en gran parte á la colectividad misma que garantizó: paz, seguridad, crédito, propiedad, respeto de los pactos y convenios, transferencia sucesoria, medios de comunicación, riego, etc.etc.

Cierto es que algunos de los servicios prestados por el Estado al individuo tuvieron su inmediata cobranza directa, por las tasas, estampillados, impuestos inmobiliarios, de caminos, cánones de riego, etc.etc., pero es innegable que el acervo de las fortunas particulares adquirió un mayor valor de uso ó de arrendamiento.-

Empieza entonces a perfeccionarse el concepto de que la colectividad puede exigir que se contribuya a sus gastos como consumidor y como rentista. Surge así el "impuesto á la renta". Con la impresión primaria de que el que más tiene más debe contribuir-que es consecuencia de pensar que a mayor fortuna mayor rendimiento-se introdujo en algunas legislaciones el nuevo gravámen relacionándolo al capital.

Se razonaba. La acción del Estado dentro de sus funciones es elevar el nivel social de su pueblo para darle bienestar, pero sin olvidar que las cargas deben distribuirse en relación de la situación económica de los contribuyentes; buscando un equilibrio que anule, en lo posible, las asperezas latentes por la desigualdad en las condiciones sociales.-Esta premisa es olvidada después de mil novecientos catorce por los países que intervinieron en el conflicto, mientras que los neutrales europeos y los americanos que se beneficiaron comercialmente, recibían un aporte extraordinario en sus ramas de impuestos comunes ya establecidos (aduaneros, de exportación, sobre industrias etc.), al mismo tiempo que en el rendimiento de su patrimonio privado (puertos, yacimientos, elevadores, ferrocarril

les, etc. etc.) Entre tanto sus poblaciones, en un pasajero desahogo económico, gastan más y los impuestos al consumo rinden más. Los diversos Estados beneficiados, olvidando lo transitorio del aquel auge - ya que la guerra no podía ser eterna -, aumentaron sus gastos en forma desmedida y así los sorprendió la paz y la post-guerra.

La retractsibilidad automática del rendimiento de los impuestos frente a la caída vertical de las demandas, precios, embarques y divisas; trajo de nuevo al tapete el impuesto á la renta, entonces con más aspecto de justicia ya que los nuevos ricos se evidenciaban con sus fortunas rápidamente hechas, frente al empobrecimiento también rápido de otro sector social. -

En esta ocasión se fué a lo medular, gravando la ganancia, entendiendo como tal, el exceso del valor de lo producido sobre el costo de su producción. Sin dejar de contemplar el monto de los capitales se gravó el resultado de su empleo activo.

Adoptando el sistema impositivo a las tendencias circunstanciales del modo de pensar actual, el Estado se vió obligado a establecer el aporte de los contribuyentes en proporción a las rentas. Ya no es el que más posee, sino el que más obtiene quien debe aportar más para el bien y las necesidades de la colectividad. Ahora el Estado - representante de la masa popular - le interesa el contribuyente en su aspecto individual. Una orientación que confunde o amalgaма la legislación impositiva con la social, dá nuevas directivas que repercuten universalmente. -

Se grava la utilidad teniendo en cuenta si la obtuvieron personas de existencia visible o entes jurídicos. A los pri

meros se les considera si son casados ó solteros, si tienen ó nó familia á su cargo, si en sus negocios arriesgan todo su capital o lo limitan a una suma o inversión determinada. Para los segundos tiénese en cuenta el monto de su capital, el radio de acción o territorio en que operan, su independencia o su participación en combinaciones exhibidas o disimuladas, etc. etc. -

También el Estado investiga el ramo de dedicación para clasificarlo por categoría, de acuerdo al acto jurídico continuado, que es el motivo del lucro de los contribuyentes. El último paso dado en la materia, es la diferenciación que, para gravarlo, se hace del trabajo personal, es decir de aquel beneficio que tiene por fuente la labor física del individuo ó la aplicación remunerada de sus conocimientos, aptitudes, relaciones o actividades. -

El impuesto á la renta o "a los réditos" como se llama en nuestro país, provee á los presupuestos de las naciones que lo han adoptado mediante un sacrificio pecuniario proporcional al bienestar de los contribuyentes, y da satisfacción á las masas populares que notan que aquellos que más poseen, soportan financieramente una cuota más alta en la contribución obligatoria para el sostenimiento de los servicios públicos y el pago de las deudas del Estado. En esto consiste el mayor efecto social del sistema impositivo más moderno, cuya aplicación en la República Argentina es tema principal de este trabajo. -

- .CONDICIONES QUE DEBE REUNIR UNA LEY IMPOSITIVA

Entre las atribuciones del poder público figura la facultad de establecer los impuestos de acuerdo á una regla constante que haga obligatoriedad para todos. Con este poder, que incide directamente afectando la riqueza privada, la política fiscal debe procurar que no se creen dificultades á las actividades de provecho para la colectividad, y al mismo tiempo que los sacrificios impositivos sean en lo posible los mínimos. En un sistema fiscal bien estudiados los puntos básicos y fundamentales para apreciar la capacidad contributiva son: El capital, la renta y el consumo; los dos primeros conducen al impuesto directo, y el último es la base del impuesto indirecto; operando con los tres elementos se obtendrá un índice casi matemático para gravar á cada contribuyente. -

Las grandes necesidades públicas han obligado a introducir reforma en los sistemas tributarios que, girando siempre sobre el mismo anhelo de igualdad y justicia social, se inclinan hacia los impuestos directos. -

Sobre esta tendencia se han originado dos teorías de fondo, el impuesto proporcional y el impuesto progresivo. El impuesto proporcional es el que grava al contribuyente en proporción á su riqueza imponible. - El impuesto progresivo es el que gradúa el gravámen en relación á la capacidad para pagar. -

Dentro de nuestra Constitución se exige para las leyes impositivas tres índices que son la esencia misma de la legalidad: 1º) el objeto del impuesto; 2º) el quantum ó tasa; 3º) la forma de recaudación. -

Reunidos estos tres requisitos fundamentales, con más el aspecto de la legalidad, igualdad y universalidad, hácese obli-

gatoria la contribución que se establece.-

La legalidad además de ser contemplada en la discusión y redacción de la ley, debe estar coordinada con la legislación ya existente, para impedir que se desvirtúe lo fundamental que el derecho ha acordado á todos los habitantes, sancionándolo en los códigos ordinarios.-

La igualdad tiene que ser de derecho, es decir proporcionada á la capacidad económica de los contribuyentes, y no una igualdad numérica que responda a la cantidad de habitantes. Se tendrá así lo que llamaremos igualdad tributaria que exige y consagra el artículo cuarto de nuestra Carta Magna, cuando prescribe que las contribuciones que se impongan á la población, deben ser equitativas y proporcionales.-

La universalidad es factor difícil en una ley impositiva, que forzosamente tiene que dejar sin gravar una parte de capital y de rentas subsidiarias para la libre disposición de sus beneficiarios.- Así automáticamente crea la clase ó categoría de "no contribuyentes", y entonces entre aquellos que deberán oblar el impuesto, es donde debe considerarse la universalidad.-

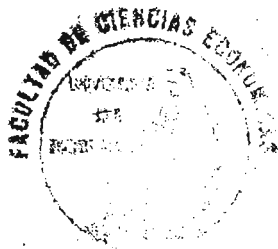
Principios nuevos que amalgaman la economía social á las conveniencias prácticas de una política fiscal, han reconocido que las contribuciones no pueden ser soportadas por todos los individuos, sino en relación á los medios de cada uno. El Estado, buscando el bienestar de todos, está obligado á operar con mucha cautela en el cálculo de la aportación individual en forma de no hacerla imposible ni antipática, y cumpliendo la misión social de corregir desigualdades.-

En esta forma la legislación que en principio no perseguía nada más que el aporte del contribuyente, adquiere con las ac

tuales tendencias, carácter tranquilizador de justicia reparadora.-

Un requisito de orden práctico para una ley impositiva, será siempre la poca extensión de su articulado, como asimismo la ausencia de conceptos limitativos en su letra.-

En esta forma la reglamentación podrá fácilmente reformarse siempre que sea necesario, hasta que con el transcurso del tiempo, las autoridades encargadas de cumplirlas puedan establecer con claridad, los alcances y derivaciones que la práctica aconseje.-



BIBLIOTECA

PARTICULARIDADES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

La necesidad de una reforma básica y permanente en el orden financiero y fiscal se hizo sentir en nuestro país en los últimos años en forma muy intensa.

Donde el Estado no es un poder totalitario, las nuevas democracias le plantean cuestiones sociales y cuestiones de justicia, y le confieren un protagonismo o misión que ha de ser evolutiva y absorbente, pero le crean necesidades financieras que el mismo pueblo tiene que pagar.

Cuando como en la Argentina, el cálculo de recursos tiene por fuente principal los impuestos indirectos, las alteraciones de los ingresos quedan fuera del alcance del Estado quien se ve obligado a ajustar sus necesidades a las fluctuaciones del rendimiento y a enjugar sus déficits recurriendo al crédito.

Los gastos administrativos no oscilan en forma pronunciada sino en caso de excepción, son habitualmente más o menos permanentes. En países como el nuestro en progreso constante, por razones de su población y de la extensión de su territorio, donde la acción social del Estado necesita intensificar sus programas y su influencia, los egresos deben acusar un aumento progresivo y normal, y hechos normal entendiendo con ello que atiendan las necesidades administrativas otorgándoles carácter propio, para que puedan y deban ser definidas con precisión.

Pretender cubrir las necesidades administrativas ordinarias regulando su presupuesto de gastos a las fluctuaciones de los recursos fiscales, es someterlos a su desorden. Por ello en los tiempos que vivimos, no basta que un sistema fiscal se de rendimiento cierto, - Para su adopción debe establecerse -en base a estadística y análisis de la capacidad eco

nómica de la Nación- si su regularidad productiva podrá mantenerse a la par del desarrollo normal, pero creciente de las necesidades administrativas.

Concordante con ese propósito las nuevas tendencias impositivas buscan la forma de que nuestros recursos, sean maleables, y que los egresos no comunes ajenos a la normal administración, estén supeditados a ellos.

En los actuales presupuestos argentinos se observa que el cuadro de los ingresos se desarrolla en forma variable pero siempre tendiente al aumento. Este hecho es solo atribuible a la marcha ascendente de nuestro país, vale decir, que los aumentos corresponden a un mayor volumen en las transacciones y en la prosperidad normal.-

Pero nuestro sistema impositivo-principal elemento de aquel cuadro de ingresos-no tiene la suficiente sensibilidad para la época, puesto que sobre nuestra organización económica unida a la del mundo civilizado, tienen que repercutir, sin duda alguna, todos los fenómenos; ya que provengan de situaciones de bienestar general ó bien de crisis que según la experiencia, son inevitables.-

El sistema fiscal de la Argentina no solamente carece de elasticidad, sino que está en contradicción con el ideal de justicia que prevalece en los Estados democráticos.-

El recurso típico era y sigue siendo el impuesto indirecto, de concepto conservador que orilla la tendencia socializante y de lógica comprensión, de que el que más tiene, más debe dar.-

En el presupuesto nacional persiste una excesiva preponderancia de los impuestos aduaneros, la que si bien consti-

tuye para nuestro organismo tributario la más importante fuente de recursos, retarda la organización estable de la economía financiera argentina.-

El derecho de aduana -impuesto indirecto- tiene de característico su fluctuación de acuerdo a la situación agrícola del país a la que sigue en forma marcada.- Todas las alteraciones sufridas por las zonas de producción y los mercados de consumo, de inmediato se reflejan sobre este rubro de ingresos.-

La generalidad de los derechos aduaneros en el mundo, tienen un doble aspecto: fiscal y económico, que indican la política tributaria de los Estados.-

En los países como el nuestro cuyas situaciones se hallan en un estado de transición, los derechos aduaneros tienen también, una función social; reglendo relaciones internacionales, suscitando la radicación de industrias transformativas o protejiendo el nacimiento de las extractivas autóctonas.-

Pero no hay duda de que en la República Argentina la tendencia inicial ha sido de simple fiscalismo que no consagraba ninguna modalidad definida o criterio dominante de libre cambio o proteccionismo.-

Por eso, nuestro régimen aduanero ya anticuado, no responde a las orientaciones de un programa legislativo claro y definido.- Desprovisto de todo ritmo científico o práctico es, a veces, hasta contradictorio; viéndose en él, más que un resorte social y económico, un simple torniquete fiscal.-

Esta deficiencia no tiene otro origen que las tendencias fiscalistas que imperaban al tiempo de su implantación.-

Por la anticuada estructura impositiva del país muchos fenómenos se han reflejado en nuestra economía, pero los gobernantes no habían sabido interpretarlos o no lo habían querido hacer, y así, los impuestos subsistían casi en la misma forma que en la época de Rivadavia, teniendo solo en cuenta su carácter objetivo sin buscar la capacidad contributiva.-

Hemos tenido años en los cuales se enriquecían muchas sociedades y personas, las ganancias eran fabulosas, sin provecho en absoluto para la colectividad, que representa en este caso para nosotros el estado, pues éste solo percibía en sus arcas las entradas normales.-

Ante una situación de esa naturaleza, el gobierno nacional no disponía de la maleabilidad necesaria en sus fuentes productoras de ingresos. Había que crear un organismo que le permitiera independizarse de un régimen funesto rígido y unilateral como el que tenía.-

Los impuestos internos al consumo se crearon al rededor del año 1890 como recurso temporario o como renta suplementaria y, paulatinamente, tomaron el carácter de permanentes transformándose en una de las entradas principales. Creados sin previo análisis y estudios serios, su reglamentación al cabo de varios años resultó un caos.- Su implantación en la República Argentina presentó un aspecto particular resultante de la forma de Gobierno Federal que ha consagrado nuestra Constitución.-

La creación de los impuestos internos significaba una doble imposición del gobierno nacional frente a los impuestos ya creados por los Estados provinciales.- El peligro

de la superposición de impuestos y tasas del sistema federal, donde existen poderes concurrentes, no tardó en evidenciarse provocando demandas de inconstitucionalidad para unos u otros.-La acción impositiva de la Nación y de las Provincias, aplicaron arbitraria y antieconómicamente gabelas al consumo de todo el país, con recursos que alimentaban á las arcas federales ó castigaban el consumo local en procura de fondos para los frondosos presupuestos provinciales.-Aparte, también las municipalidades ejercían su acción impositiva.- Esta superposición de impuestos llevaba la tendencia de que cada provincia defendía su propia producción, y a tal efecto daban a sus gravámenes el carácter de derechos protectores, aplicándolos en forma desigual sobre las mercaderías elaboradas dentro y fuera del territorio provincial.-

En virtud de la ley unificación de impuestos internos número 12139 sancionada en el año 1934 se modifica el sistema, asegurando a las provincias parte de los recursos que lograban por la imposición de sus tributos. La distribución se hace teniendo en cuenta la recaudación que las provincias habían obtenido en los años inmediatamente anteriores á la promulgación de la ley y a la que luego obtuvo el fisco.-

EL IMPUESTO A LA RENTA EN LA ARGENTINA

Pocos pueblos como el nuestro han podido soportar las perturbaciones de la intensa crisis que se inició en 1929, y su repercusión en la esfera de las finanzas públicas como en las de economía general del país afectando a todos los hogares.-

Resistirla implicó forzar la recaudación posible de los gravámenes existentes e implantar otros nuevos.-

La disminución de los derechos aduaneros derivada de una política internacional de rivalidades, defensa y proteccionismo, nos llamó a la realidad y nos hizo ver cuan gravemente repercutía sobre nuestro régimen impositivo.- Se vió hasta qué grado es impolítico que las rentas de una Nación dependan casi exclusivamente de sus aduanas y como la repetición de esos hechos, en un país normalmente organizado, hace que no sea posible que se produzcan los mismos sin ser acompañados de una pronunciada depresión de las actividades generales, al faltarle al Estado medios de vida ciertos y regulares.-

La ley número 11.586 modificada por la 11.683 estableció el impuesto a la renta o a los réditos, que grava los beneficios, entendiendo como tales: "la diferencia entre los beneficios brutos producidos por el capital y el trabajo, y los gastos que la producción, permanencia y percepción de aquella renta han ocasionado".-

Este nuevo impuesto debió implantarse, aplicándose a dejar cumplida la igualdad ante la ley de nuestro precepto constitucional, ajustándolo a un concepto de equidad, y siguiendo las modernas ideas de gravar las economías privadas de acuerdo con la capacidad financiera particular.-

La idiosincracia de nuestra población, falta de todo cono-

cimiento de disciplina impositiva, obligó a desplegar simultáneamente con la primera acción compulsiva de recaudación, una diplomacia de asesoramiento para educar y amoldar a los contribuyentes a ciertas disposiciones legales que permiten indagar con toda amplitud las manifestaciones de rentas hechas por ellos mismos.-

Además en nuestro país, por su formación social política y etnográfica, tan distinta en muchos conceptos a los pueblos europeos, debió tenerse en cuenta condiciones tales como su despoblación que mantiene improductivas vastas zonas territoriales; y su extensión, que determina diversidad de rendimiento en las regiones productivas.-

Por lo demás, y a pesar de que empezó a regir gravitando sobre una economía resentida y empobrecida, puede decirse en honor a la verdad que la ley argentina es bastante perfecta dentro de lo complejo que esta forma de imposición resulta en todas las naciones que la adoptaron.-

Con los elementos obtenidos en un estudio estadístico y económico, puede intentarse la reforma gradual del régimen tributario argentino; y lo ideal sería que ese eje de reforma, desarrollándose en un plan bien meditado, abarque el conjunto de nuestro sistema de gravámenes acercándonos a la posibilidad de ser en Sud América una república federal en lo político, y unitaria en lo impositivo y económico.-

BREVE EXPLICACION DE LA LEY N° 11.586.

La ley N° 11.586 promulgada el 26 de Julio de 1932, establecía categorías como base aislada para la aplicación del impuesto, con tasas diferenciales que variaban del 2 por ciento al 6 por ciento en razón de considerar que las rentas procedentes de diferente origen, revelaban distinta capacidad tributaria, es decir, que se requería distinto esfuerzo para obtener un rédito.-

No se quería considerar la capacidad contributiva por el cómputo total de los réditos que se tuvieran, sino crear de acuerdo al origen de cada clase de rentas parciales que formaban el total.-

Colocándonos en un plano de justicia tributaria, habría que reconocer que teóricamente sería mucho más equilibrada la aplicación del impuesto clasificada en *e'dulas* con diferentes tasas gravables.-

En estos momentos, cuando el factor político social es de una preponderancia incuestionable, las cargas públicas deben ser soportadas en diversas escalas, de acuerdo la distribución de las riquezas, gravándolas más pesadamente las rentas procedentes del capital, que las procedentes del trabajo y parecería más lógica la aplicación de escalas diferenciales.-

En la actual ley 11.682, han desaparecido las categorías como secciones impositivas y la expresión "categorías" se usa en ella con el fin de hacer más práctica y adaptable juntando grupos de orígenes similares, que son fuente de réditos.-

El agrupamiento posterior que se realiza con el conjunto permite la compensación de réditos y pérdidas.-

La primera ley-N°11.586- tenía para la primera categoría- Renta del Suelo-dos divisiones:renta rural,y renta urbana;estableciéndose para la renta rural un impuesto del 6 por ciento sobre el importe de los arrendamientos devengados anualmente previa deducción de intereses,impuestos, etc.,etc.-

Para la propiedad rural trabajada personalmente por su propietario y con valuación fiscal mayor de \$ 25.000.-, el impuesto era del 4 por ciento sobre la renta anual,y si su valuación fuera inferior á aquella cantidad,estaba exenta de gravámen.-

La renta urbana quedaba gravada en la siguiente forma:

a)cuando el propietario arrendase su inmueble le correspondía un impuesto del 6 por ciento.-b)Cuando el propietario habitara su inmueble ó lo emplease para el ejercicio de su profesión ó negocio,el gravámen se establecía sobre el 5 por ciento de la renta anual,en base a una presunción equivalente al 5 por ciento de la valuación fiscal del inmueble.-

Si la valuación no excediese de \$ 25.000.- el propietario quedaba exento del gravámen.-

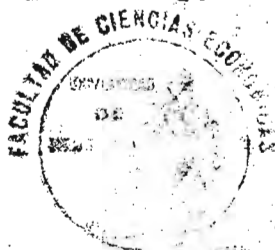
Segunda categoría:Réditos de los Capitales Mobiliarios: establecíase para los réditos un gravámen del 6 por ciento, no existiendo dentro de esta categoría, diferenciaciones.-

Tercera categoría: Réditos del Comercio y de la Industria: los beneficios netos que se obtuvieran del comercio y de la industria, quedaban sujetos á un impuesto del 5 por ciento.-

por ciento de la renta que excediese de los \$ 3.600.- hasta \$ 24.000.-; y sin discriminación por el excedente de dicha suma.-

Cuarta categoría: Réditos del Trabajo Personal: se establecía el 4 por ciento sobre el excedente del rédito del trabajo personal de \$ 300.- mensuales, suma esta última que se declaraba renta mínima no imponible.- Este impuesto se aplicaría sobre el 50 por ciento de la renta que excediese de \$ 3.600.- y no pasase de \$ 12.000.-; el 75 por ciento del excedente de esta última suma hasta \$ 24.000.- y sin discriminación sobre lo que pasase de esta cantidad.- Así mismo se dejaba establecido que la renta mínima no imponible no podía descontarse de la cuarta categoría, cuando el contribuyente que lo fuese también de otras, hubiese aceptado algunas de las excepciones de la segunda categoría, ó que al establecer su beneficio neto imponible en la tercera categoría, dedujera la suma que se declara renta neta no imponible.

A grandes rasgos hemos dado á conocer la primitiva ley y con la simple lectura se pone de manifiesto las dificultades que se hubieran presentado en su aplicación, por la falta de ambiente y de hábito.-



BIBLIOTECA

LA LEY Nº 11.682 A GRANDES RASGOS.

Haré un bosquejo general de nuestra actual ley de réditos Nº. 11682, para luego entrar á analizar su artuculado por conceptos.

La ley se compone de cuarentidós artículos de los que se ~~analiza~~ treintauno que pueden considerarse pocos si se tiene en cuenta lo complejo de una legislación de esta naturaleza.

Los primeros 4 artículos definen los réditos que para la ley quedan sujetos al impuesto; el art. 5º determina las exenciones, el 6º al 10º las deducciones que benefician a las personas de existencia visible domiciliadas en la República, por cargas de familia y por renta mínima no imponible.

Del art. 11 al 16 inclusive se establecen conceptos y normas para la primera categoría (renta del suelo).

Los arts. 17 al 19 instruyen de cómo incide el impuesto sobre los réditos obtenidos en segunda categoría o sea en los que provienen del aporte puro de capital, derecho o usufructo a cambio de un interés, dividendo, regalía, etc.

Nueve artículos (del 20 al 28), agrupan las disposiciones relativas a los réditos del comercio, de la industria y de algunos auxiliares. Dentro de esos nueve artículos se define el concepto y la forma de establecer el rédito neto, indicando que es lo que debe computarse o excluirse para el cálculo impositivo y se instruye sobre algunas retenciones.

Por último los artículos 29 al 32 hablan sobre los réditos del trabajo personal en una relación de dependencia. El art. 33 establece las tasas.

Los demás articulados dan destino al producto del impuesto, y determinan la distribución con las Provincias.-
Nótese cómo en pocos artículos se ha marcado un programa impositivo amplio e interesante.-



PRIMERA CATEGORIA

La ley ha establecido una categoría especial para los réditos que tienen como base la propiedad pura del suelo o el usufructo de lo construido sobre él. Así pueden ser contribuyentes en la primera categoría los propietarios de inmuebles urbanos y rurales cuando los utilizan para vivienda, para aplicar en ellos su capital y su trabajo, ó para cederlo a terceros mediante un alquiler o un arrendamiento. Sólo en el caso de terrenos baldíos, ó de campos y casas ofrecidos habitualmente en arrendamientos y transitoriamente sin inquilinos, la ley admite la cesación del rédito, pues, si el mismo propietario los ocupa, se presume un rédito devengado.

Para los casos en que el mismo propietario usa el inmueble, se exige la declaración de la renta cierta obtenida, y si no es posible comprobar la exactitud de tal renta la ley presume; ya sea adjudicando un valor locativo por comparación con otros inmuebles que lo están dando efectivo, o bien utilizando índices ya establecidos para otras cargas impositivas, o prestaciones de servicios. si se toma en cuenta la valuación fiscal emanada del Estado, de una Provincia, o de un Municipio, o la base fijada para cobrar servicios de agua desagües, etc.

Al igual que para otras categorías, el legislador se ha preocupado de dejar establecida una renta bruta contra la cual pueda hacerse incidir deducciones específicas o generales, a fin de establecer el rédito neto sujeto al impuesto.

La renta bruta de primera categoría es entonces el monto total de lo cobrado entre enero y diciembre de cada año a los inquilinos o arrendatarios, o el valor locativo adjudicado siguiendo las normas antes dichas.

Las deducciones permitidas en la categoría, son las que afectan directamente al inmueble y que están garantizadas por el mismo.

Dentro del régimen de compensación establecido en el artículo 3º de la ley, y consecuente con el sistema de declaración de conjunto, sin modificar las disposiciones especiales de la categoría, se admiten que sean declarados en la tercera y conjuntamente con los de ella, los réditos netos de inmuebles rurales ó urbanos incorporados al activo de un comerciante ó persona jurídica dedicada al comercio.

Para la primera categoría existen seis artículos en la ley (11 al 16) y nueve en el Decreto Reglamentario (cap. II, art. 57 á 65). En estos nueve artículos se determina con exactitud la forma de establecer específicamente el rédito neto.

El art. 57 establece la exigencia de un formulario oficial (Nº 122 y 123/A) salvo en los casos de que las rentas de los inmuebles figuren en balances comerciales. En el art. 58 se aclara la repartición del rédito neto procedente de inmuebles en condominio, estableciendo la forma práctica de ser declarados en un solo formulario por uno de los copropietarios, pero haciendo responsables á todos de la veracidad de lo declarado.-

El art. 59 especifica los elementos que pueden formar el rédito bruto producido por inmuebles, á saber: 1) Los alquileres ó arrendamientos devengados-salvo los demostrados inco-brables.-

2) Los gravámenes específicos del inmueble, que correspondiendo ser abonados por el propietario se ha estipulado que sean de cuenta del inquilino.-

3)El importe de alquileres que se cobren por instalaciones ó muebles u otro accesorio, y servicios incluidos en el uso del inmueble por el ocupante.

4)El valor de mejoras incorporadas á los inmuebles, pagadas por los inquilinos obligándose á dejarlas á beneficio de los propietarios.-

Puede observarse que el legislador ha dejado de lado el concepto de que la voluntad de las partes hace el derecho, para confirmar que el propietario, por serlo, es el responsable y único pagador de las cargas específicas del inmueble, y que cualquier convenio que haga para trasladarlas á otro, aumenta su rédito. Es una consecuencia lógica, pues la ley coincide con el artículo 1553 del Código Civil.-

Llega hasta establecerse que se debe contemplar como renta, la donación de capital que virtualmente representan las mejoras introducidas por los inquilinos renunciando á la indemnización.- En este caso y para no destruir el concepto de anualidad del rédito se establece que, si hay un contrato de locación por tiempo mayor de un año el importe de la mejora se podría distribuir en proporción á la duración del contrato.-

Este punto no está de acuerdo con el principio básico enunmerado en el artículo 24 inciso h de la ley, que califica aquellas mejoras "como aumentos del valor de los bienes", es decir incremento de capital que no constituye rédito. El Decreto Reglamentario no puede declararlos gravables.

El artículo 60 sigue ocupándose de la forma de establecer el rédito bruto, cuando el ocupante es el mismo propietario de un bien urbano ó del casco de un establecimiento rural. Claro es que se tratará de un valor locativo presun

to. Mediante una composición de lugar se acepta el alquiler que se obtendría por la locación estimándola por lo menos en el 5 por ciento de la valuación fiscal, correspondiendo al propietario la prueba en contrario si lo considerase elevado, y a la Dirección General si ésta pretendiera elevarlo por encima de aquel límite.

Cuando un inmueble estuviere ocupado en parte por inquilino y en parte por el propietario, la renta bruta se determina sumando a la renta efectiva, la renta presunta ó valor locativo de la parte ocupada por el dueño.

El artículo 63 establece que la renta anual resultante de la explotación agropecuaria de un inmueble rural por el propietario ó su arrendatario, se aceptará en base a lo que arrojen los balances, cuando se lleven libros en forma comercial.

El artículo 64 contempla la posibilidad de que el propietario ó el arrendatario dediquen el campo a la explotación agropecuaria y no lleven libros en forma comercial, o anotaciones que permitan confeccionar un balance.

En caso de que se dedique el campo a ganadería, la renta se determinará por diferencias de entradas y salidas, eliminando del cálculo las compras no terminadas con una reventa.

Los acrecentamiento por parición se consideran ganancia del año y la mortandad pérdida, siempre que se pruebe en forma fehaciente.

Tratándose de explotaciones agrícolas se calculará la renta también por entradas y salidas, pero teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales. Como fecha de cierre de ejercicio se impone el 1º de marzo de cada año.

En la imposibilidad de determinar los gastos por explotación

anotaciones ó comprobantes, la Dirección General no pudiendo negar la existencia de aquellos, fijará un monto para cada zona ó tipo de explotación.

El artículo 65 legisla sobre la situación del propietario ó subarrendatario que percibe la renta en especie. En tal caso se acepta como importe el de su realización en el ejercicio y si no han sido vendidos, el que tenían a la fecha de inventario, modificándose luego para declarar la diferencia como utilidad ó pérdida del ejercicio en que se realicen.

Para los casos en que no se practica inventario, la Dirección General ha establecido como precio de la especie recibida, su cotización el 1º de marzo.

Los artículos 61 y 62 aclaran la forma de establecer el rédito neto de la primera categoría establecida en forma general en el último párrafo del artículo 11.

Las deducciones deben corresponder al período de producción del alquiler ó arrendamiento y son: 1) Los impuestos y tasas que gravan al inmueble en sí, o por servicios públicos aún cuando no estén pagados.

2) Los intereses devengados por deudas hipotecarias, y los que están contenidos en cuotas de pavimentación o pago escalonado de mejoras.

3) Los gastos de mantenimiento y las amortizaciones de las instalaciones.

En este último rubro, la ley y su Decreto Reglamentario han establecido diferencias y normas especiales según el destino de los inmuebles.

El artículo 11 en su último párrafo admite para los inmuebles, en términos generales, las deducciones especialmente

establecidas para la tercera categoría en el artículo 23, limitándolas de inmediato con la palabra "pertinentes" es decir "que correspondan".

El procedimiento ulterior de la Dirección General ha consagrado "pertinentes".

El inciso a) Intereses hipotecarios-para todos los inmuebles; el inciso b) Impuestos y tasas-para todos los muebles; el inciso c) Amortizaciones-solo para los inmuebles urbanos o rurales, que sean utilizados directa y físicamente en las actividades comerciales o industriales de los propietarios; el inciso f) Pérdidas extraordinarias-para todos los inmuebles.-

Los demás incisos no enumerados del artículo 23 no tienen aplicación en la primera categoría.

Aún quedan como aclaración en el Decreto Reglamentario, el artículo 62 y el 21.

El primero establece que, cuando no existan anotaciones fehacientes del monto de los gastos de mantenimiento y amortizaciones de inmuebles urbanos, se admitirá sin prueba las siguientes deducciones globales, calculadas sobre la renta bruta.-

Para casas de departamentos 20 por ciento.

Para casas de escritorio y negocios 15 por ciento.

Para otros edificios 10 por ciento.

El segundo determina que las multas que por mora de pago se apliquen aumentando las tasas e impuestos comunes de bienes inmuebles, son deducibles siempre que no se hubieran aplicado por defraudación.-

Tal como estaba reglamentada la ley y su decreto reglamentario, su aplicación estricta en lo referente al distinto

tratamiento que se daba á las propiedades de industriales y comerciantes frente al que se aplicaba a las fincas destinadas a rentas tratándose del derecho a amortizarlas, tenía forzosamente que llegarse á una revisión.

El concepto clásico de amortización de un bien, determina la reserva anual de una cuota destinada a resarcir al dueño de la depreciación, demérito y agotamiento que sufre el objeto para poder renovar la fuente de renta.

La amortización de un inmueble correspondía de derecho, por tratarse de un algo físico sujeto a las injurias del tiempo y a los efectos del uso.-No se alteraba esa situación por el destino que se le diera al inmueble, ni por la dedicación de su propietario.

A raíz de varias cuestiones planteadas por los contribuyentes ante el desigual tratamiento impositivo, se hicieron algunas modificaciones que finalmente se concretaron en el Decreto N° 76422 del 8 de Noviembre de 1940, y que rige a partir del 1° de Enero de 1940. En él se establece el derecho de amortizar todos los inmuebles en base a un tanto por ciento de la valuación fiscal sin limitación de tiempo, e incluyendo en esa amortización las instalaciones y las mejoras que posteriormente se hicieran y que quedarán incluidas en la nueva valuación.-

En lo que se refiere a los gastos de mantenimiento, el mismo decreto también sustituye los porcentajes establecidos en el artículo 62 del Decreto Reglamentario, disponiendo que las deducciones en los casos de no llevar anotaciones en forma quedaran limitadas al 5 por ciento de la renta.-La Dirección General por resolución muy reciente ha quitado la franquicia de hecho que resultaba de permitir la deducción

del por ciento fijo cuando ella resultaba más conveniente al propietario que conocía exactamente sus gastos de mantenimiento.

Cabe hacer notar que es únicamente en la primera categoría donde la ley presume de derecho, que el rédito producido queda gravado aún cuando no se lo haya podido percibir.-

Especialmente se declara que la base de cálculo son los "alquileres devengados", vale decir que solo el devenir de los períodos por los que se contrató la renta, ya autorizan a dar por producido el rédito.-

No se admiten los alquileres incobrados, sino únicamente los incobrables y aún para estos se exige prueba fehaciente.-

Consecuente con el concepto de alquileres devengados-es decir aún no cobrados-se admite que se deduzcan gastos "aun no pagados".-

Cuando un propietario cedía el inmueble á un tercero sin cobrarle alquileres, se presumía que había renta devengada. Judicialmente quedó establecido que los casos de comodato gratuito no existe renta real y por lo tanto no es aplicable el gravámen.-



SEGUNDA CATEGORIA

La ley establece en su artículo 17 como pertenecientes y clasificados en segunda categoría todos los réditos provenientes de capitales mobiliarios, es decir los resultados que con cualquier nombre obtenga la inversión de un capital en manos ajenas conformándose con una retribución.- Así enuncia como réditos de segunda categoría: intereses, dividendos, regalías, rentas vitalicias, subsidios, etc. etc.- Especifica luego, que los capitales productores pueden ser lo mismo dinero   valores cotizables, y fondos invertidos en sociedades en que la responsabilidad est  limitada al monto comprometido.-

También admite como fuente de producción en la segunda categoría, valores absolutos e intangibles como ser la locación de cosas muebles, o de derechos y en general como característica las inversiones en las que el capitalista oculta su personalidad de tal, conformándose con un rendimiento que no es nunca remuneración de su trabajo.

En el mismo artículo, deja establecida esa sustitución del capitalista por otra persona que hace evolucionar el capital para producir un rédito destinado al dueño, dentro de la ganancia obtenida por el deudor.- Para incidir con el impuesto ambos resultados de la actividad, establece para el capitalista esta categoría, y lleva los resultados obtenidos por el deudor   otras categorías, sea tercera   primera.-

Solo contempla para ejercer el derecho fiscal, que el deudor ejerza sus actividades, tenga domicilio   residencia en el país, y no hace cuestión de establecer a su vez la

fuelle de donde provienen las utilidades de las cuales una parte cede al acreedor.-

Tratándose de un rédito cuyo beneficiario lo obtiene directamente, y con prescindencia de gastos específicos y que también puede guardar el anonimato ante las autoridades fiscalizadoras, el legislador ha buscado de percibir en el momento del pago la parte que al Fisco le pertenece, por eso en esta categoría se ha creado el agente de retención adjudicándole esta carga pública al mismo deudor.-

Cuando se trata de réditos no estipulados directamente en su monto (dividendos de acciones), la ley exige que la entidad deudora efectúe el ingreso del impuesto al determinar el rédite para la masa acreedora de capitalistas, resarcíéndose luego individualmente al hacer el pago del dividendo. Respetando la existencia de entidades responsables que hacen del préstamo una actividad constante, como son los Bancos, ha eximido a los deudores de estos que al pagar intereses practiquen la retención, admitiendo que sean los acreedores quienes al presentar sus balances liquiden su impuesto.- X

Se admite en el artículo 18 que se dé a los réditos de segunda categoría el tratamiento de los de tercera, cuando ellos son contabilizados entre las entradas generales de una actividad comercial. - En estos casos las retenciones ó ingresos directos del comerciante serán considerados como pago a cuenta de lo que correspondiese ingresar en la tercera categoría.-

El artículo 19 de la ley presume que no hay ventas sin interés, y determina que en las ventas á plazos el precio con

venido incluye siempre un interés no inferior al que aplica el Banco de la Nación Argentina para el descuento de las letras comerciales.-

El Decreto Reglamentario se ocupa de la segunda categoría en los artículos 66 al 78. Así el artículo 66 en cuatro incisos ordena y aclara con una enumeración más amplia, aquellos resultados de inversión de capital que quedan en la categoría. X

El artículo 67 da el concepto de regalía diciendo: "se considera regalía toda suma que se paga por la transferencia del dominio, uso, o goza de cosas o por la cesión de derechos, ya sea en dinero o en especies, no determinada en su importe, sino fijada en relación a una unidad de producción de venta o de explotación, etc, cualquiera sea su denominación en el contrato.-

Al sancionarse la ley, ya se pudo verificar las dificultades que iba a tener la definición exacta del concepto de regalía, y a poco de pensarse en vigencia fueron numerosas las consultas de los contribuyentes, al punto que en Noviembre de 1932 la ex Comisión Honoraria tuvo que hacer una publicación aclarando aquél concepto.-Entonces se consideró regalía, "toda suma en dinero o en especie que se paga" "por locación, cesión de derechos o por el usufructo de una" "cosa o por la explotación de propiedad artística no determinada en su parte en cuanto al monto, vencimiento, duración" "sino fijada solamente en relación a una unidad de producción o de venta, ó a que se produzca un cierto hecho ó a" "que se alcance un monto de transacciones."

No se consideró regalía la retribución única, ni suma fija,

como precio de venta definitiva de la propiedad al derecho
o a la cosa aunque se pagase una sola vez, o en cuotas.-

Al explicar su pronunciamiento dice la ex comisión honoraria: "Como en los casos de regalía los pagos tienen más el
"carácter de una renta que el precio de venta, la que además
"pocas veces se lleva a cabo jurídicamente, cediéndose por el
"contrario el derecho a la explotación de la cosa cuya pro-
"piedad se reserva el propietario jurídicamente ó económica-
"mente para obtener lucro continúe, el consenso público con-
"sidera tales entradas como réditos y económicamente sin du-
"da lo son, pues se trata de entradas muy similares al produc-
"to de la entrega en préstamo de un valor mobiliario. Cabe por-
"consiguiente, encuadrar la regalía en la segunda categoría
"de réditos."

En su segundo párrafo, el artículo 67 ordena que los agentes de retención aplicarán sin deducción alguna al importe que abonen en concepto de regalía el impuesto del 5 por ciento. Como vemos, el legislador considera que la cesión de derecho no incluya más que un usufructo que no agota el capital ni lo disminuye. Por eso establece la retención sobre el total percibido. Ningún otro artículo de las leyes N° 11.682 y 11.683 y sus Decretos Reglamentarios establece en forma terminante y categórica que la liquidación del impuesto debe hacerse sobre el monto bruto que tengan los beneficiarios de los mismos. Por el contrario, la ley establece en forma amplia y general que el impuesto recae sobre el remanente neto que obtengan los contribuyentes entre sus entradas y las salidas destinadas á mantener y conservar los réditos de fuente argentina.-

La regalía en la práctica, es un pago de cierta suma de dinero indeterminada que depende de contingencias en la venta ó beneficio por uso de derechos cedidos, o por el usufructo de la cosa misma, y fácil es comprender que si se quiere proceder con justicia, se advierte que al recibirse el precio que constituye la regalía se reciben confundidos partes de capital y partes de la renta.] Pero la ley fiscal en su funcionamiento no puede depender de cálculos y prorrateos en muchas ocasiones irrealizables, prescinde de esos distingos gravando las entradas totales aunque en sí no constituyen únicamente rédito.-Así, cuando una suma de dinero ha sido acumulada para adquirir el derecho á una renta vitalicia, se considera que el capital ha cesado de existir y la renta es gravable en su totalidad; por el contrario, cuando un activo ha sido vendido mediante el pago de un importe fijo que debe ser reembolsado periódicamente, habrá en esas cuotas capital y renta gravable y sobre estas se aplicará el impuesto.-Pero cuando no se ha determinado la suma del capital-por la voluntad de los propios contribuyentes-y los pagos periódicos dependen de contingencias, del éxito de las operaciones, etc., el gravámen recae en principio sobre el total de los pagos, entonces el capital ha cesado de existir y un royalty ó regalía ha tomado su lugar.-La imposibilidad provocada por el contribuyente y por la costumbre ó naturaleza del negocio de determinar lo que constituye la renta, lo que constituye el reintegro del capital, obligó al legislador a considerar y aceptar el total producido como renta.-

La redacción terminante del segundo párrafo del artículo

67 del nuevo Decreto Reglamentario se halla condicionada por el artículo 18 de la ley, pues admite considerar réditos de segunda categoría como si fueran de tercera cuando corresponden a comerciantes y "a los fines de permitirle la deducción de intereses y demás gastos necesarios para obtener, mantener y conservar el rédito respectivo". Este artículo 18 de la ley condiciona, a mi modo de ver, algunas de las formas de regalías cuyo concepto determinó el mencionado artículo 67 del Decreto Reglamentario.-

Si en algunos casos es lógico que no se admitan deducciones por ser la fuente un valor indeterminable en dinero, no ocurre, ni por justicia puede llegarse a la misma conclusión en caso que, por lo menos exista la posibilidad de llegar a un límite aproximado de lo que hay de renta y de resarcimiento de capital.-

Estimo que los seguros de las cosas cedidas en regalías, las renovaciones de patentes y concesiones que afectan al derecho cedido y demás gastos ordinarios que sean necesarios dentro del país para que el usufructuario, se mantenga en condiciones de usar el derecho cedido, y por lo tanto de seguir pagando la renta al beneficiario, no podría considerarse ya como gastos indispensables para la conservación del capital, sino que debían ser trasladados a la conservación del rédito en sí mismo.-El transporte de la cosa ó los registros de derechos, la propaganda mantenida por el beneficiario, en fin, todo aquello que se haga, para que el capital cedido en regalía siga produciendo, no puede exclusivamente considerarse como gasto de defensa del capital ya comprometido en producción, sino que debía ser admitido siquie-

no fuera en parte como gesto necesario para la obtención del rédito.-

Segunda categoría: Retenciones.- El artículo 68 establece el cargo de agente de retención, que más bien podríamos llamar carga porque ella es ineludible y obligatoria. El que paga, acredita o pone a disposición de los acreedores réditos de la segunda categoría, está obligado a ingresar por cuenta de ellos dentro de los cinco días hábiles el impuesto correspondiente.-Esta obligación compete al que paga sea comerciante, entidades civiles, públicas o privadas.-Cuando se trate de entidades emisoras de títulos, acciones, cédulas, debentures etc., la obligación de retener se debe cumplir sobre la totalidad del importe a pagar en la fecha en que queda determinado ó autorizado por la asamblea.

Cuando los réditos fueran a favor de personas de existencia visible domiciliadas en el extranjero, los agentes de retención tendrán que ingresar por cuenta del interesado, no solo el impuesto calculado a la tasa básica, sino también el adicional.

El artículo 69 ha sido introducido en el último decreto reglamentario del 2 de enero de 1939, y suspendido provisoriamente dos veces, y lo ha sido definitivamente por decreto en octubre de aquel año. Se trataba con él, de evitar la evasión del impuesto global que hubiera correspondido a personas cuyos capitales estuvieron invertidos en gran parte en títulos gravados, y que al presentarse a cobrar sus dividendos en forma parcelada habría evitado la aplicación de tasas adicionales.

Se estableció en el artículo 69 que si el que percibía la renta no facilitaba su individualización personal, el agen-

te de retención debía aplicar además de la tasa básica de 5 por ciento, adicional máxima de 7 por ciento.-En esta forma se creía poder evitar la ocultación de grandes rentas, pero se tropezó con dificultades principalmente por la imposibilidad que tenían los bancos, depositarios de importantes cantidades de títulos, para poder decir con veracidad a quienes pertenecían realmente estos, ya que en muchas ocasiones los depósitos están á nombre de entidades, o se hallan garantizando créditos de más de una persona, y otras el verdadero dueño tiene interés en ocultar su personalidad por razones absolutamente ajenas al deseo de no abonar sus impuestos con toda corrección.-

El artículo 70 dispone que el impuesto sobre intereses de cuentas corrientes o de gestión, debe aplicarse sobre los saldos que resulten en la época de liquidación de los períodos que se determinen según las modalidades del contrato.-En esta forma se evita el que en ocasión de cada crédito ó débito se esté actuando sobre intereses cuyo monto se va compensando sin tener exigibilidad fuera de una fecha cierta.-

Cuando la cuenta corriente se lleva entre comerciantes el deudor no actuará como agente de retención salvo si fuese un banco de depósitos y descuentos.-Ahora si el acreedor es particular, el deudor comerciante deberá actuar siempre como agente de retención.-El artículo 71 establece que cuando se tratase de una cuenta en moneda extranjera, los intereses devengados-a efectos de aplicarles y retener el impuesto-, se convertirán al tipo de cambio vigente en el día de liquidación periódica de la cuenta.-

El artículo 72 autoriza a los bancos de depósitos y des-

cuentos, a la Caja Nacional de Ahorro Postal, a no actuar como agentes de retención cuando abonen ó acredite intereses en Caja de Ahorro cuyo monto no exceda de \$ 30.- trimestrales ó \$ 120.- anuales.-El artículo equivalente del decreto reglamentario anterior fijaba esta cantidad en \$ 60.- anuales.-

El artículo 73 correspondiendo á la enunciación legal, de que el impuesto recae sobre el rédito neto, autoriza a que antes de aplicar el impuesto sobre los intereses se deduzca cualquier otro gravámen ó gasto que lo afecte directamente.-

El artículo 76 establece que cuando se determina en forma expresa el tipo de interés se presume á los efectos del impuesto salvo prueba en contrario que toda deuda de venga un interés no menor al fijado oficialmente por el Banco de la Nación para descuentos comerciales.-

En el caso de ventas en cuotas mensuales, se aplica una escala que considera el rédito como incluido dentro de cada mensualidad estableciéndolo así:

De 1 a 39 mensualidades 7% de cada cuota

De 1 a 59 mensualidades 10%

De 1 a 79 mensualidades 15%

De 1 a 99 mensualidades 20%

De 1 a 100 mensualidades ó más, el 25% de cada

cuota.-

Quando no se trata de ventas u operaciones en mensualidades, se establecen los valores actuales de la deuda en el momento de la operación y a la fecha de pago de cada cuota, aplicándose para ello la fórmula de interés com-

puesto y calculándose los intereses por diferencia.-

En las ventas de inmuebles á plazos los compradores no actuarán como agentes de retención, y si ellos hicieran el pago de las cuotas en una entidad comercial ó bancaria, éstas al abonar al vendedor aquella cobranza actuarán como agentes de retención; esto último lo determina el artículo 74. El artículo 75 considera el caso especial de los bienes ó títulos de capitalización tan difundidos en la actualidad. Señalándolos como un siniestro producido automáticamente establece, que las compañías deberán actuar como agentes de retención, aplicando el impuesto sobre la diferencia entre el importe que abonan y las cuotas ya pagadas por el beneficiario.-

En la actualidad está en suspenso.-

El artículo 77 contempla el caso de cobros por vía judicial de créditos que comprenden capital e intereses, y determina que las sumas que se vayan percibiendo se imputarán en primer término al capital, y cobrado éste, á los intereses, salvo que las partes hubiesen convenido otra forma de imputar los pagos.-

El artículo 78 deja establecido que los réditos de las cédulas del Banco Hipotecario Nacional emitidas de acuerdo con la ley 12136, están exentas del impuesto á los réditos. Vemos como en pocos artículos se legisló sobre uno de los más difíciles puntos de incidencia de una ley que parecería expresamente destinada á gravitar con mayor rigor sobre el tipo más acabado del capitalista inversor de su dinero y no de su trabajo ó dedicación.-

Sin embargo, es de esperar que las futuras reglamentaciones

tiendan á cumplir el anhelo de todos los contribuyentes de
otras categorías más castigadas en el libre juego de sus
actividades y que no pueden escapar con tanta facilidad al
mecanismo fiscalizador.-



BIBLIOTECA

MOTIVO DE LA EXENCION DE IMPUESTO A LOS TITULOS NACIONALES

En un país de las posibilidades económicas y comerciales como el nuestro, tan pronto como se afianzó la paz interior y se organizó políticamente la Nación, ampliamente protegida la inmigración que permitió incorporar y diseminar por la extensión los elementos de trabajo con conocimientos y decisión, tenía que llegarse a la prosperidad que hoy nos da un lugar prominente en el concierto de las naciones, y nos señala a los ojos de los inversores, como un campo propicio a la obtención de utilidades razonables y aún a veces exageradas, para capitales dispuestos a persistir en épocas de auge como en las malas.-

Conjuntamente con el desarrollo de la riqueza agrícola ganadera, forestal luego y por el último industrial, se ha ido organizando también el crédito interno para el comercio y la industria, en tanto que los gobiernos constituidos han contribuido á formar también un enorme crédito externo cuyo principal cliente ha sido el país mismo.-

Mucho más rápidamente que en otros países, y dada la relativa facilidad con que se amasaron grandes fortunas a partir del año 90, empezó a conocerse en nuestro país una actividad que en todos los países del mundo ha seguido siempre a las horas de desarrollo industrial y comercial.-

El hombre que se formó en el trabajo, llega a obtener en el transcurso de una vida, capital efectivo en el momento que debe hacer lugar para otros que lo reemplacen en la energía y en la actividad, llamándose a un descanso que quizás no desee absoluto.-Entonces surge el inversor del ahorro. Hombres conocedores y confiados en el porvenir y grandeza de la república, propiciaron y desarrollaron entre 1900 y 1915 empresas y sociedades anónimas, bancarias, comerciales

y de crédito hipotecario dejando consolidada la era del capitalista puro o rentista cien por cien.

Simultáneamente las necesidades sociales y la educación de la población urbana, han hecho aumentar los gastos de las familias y también los lujos y diversiones que exigen todas las grandes ciudades.-Así surgió la necesidad de establecer el crédito en pequeñas cuotas, para financiar las operaciones del público consumidor y de los grandes almacenes y tiendas.-

La banca abandonó en cierto modo sus actividades de prestamista primario para el comerciante y el industrial, entrado á financiar aquellas acumulaciones de créditos que tenía el alto comercio minorista.-

La seguridad internacional que dió á los países sudamericanos su situación geográfica durante el conflicto de 1914-18 aumentó aún más la dedicación de los inversores de capital puro. Así en la actualidad la República Argentina es lugar universalmente conocido para inversiones en las que el capital se entrega a manos ajenas exigiendo solo el rendimiento de un interés.-

Al discutirse la ley se debió contemplar las múltiples actividades del crédito y los legisladores tuvieron que considerar que el mercado de títulos desde hace muchos años, está casi constantemente ocupado por la oferta de los gobiernos nacionales y provinciales.-La ley de unificación de impuestos internos al hacerse de las deudas provinciales nacionalizándolas, aumentó aún más aquella gravitación del estado en el mercado de títulos.-

El legislador al sancionar una ley de trascendencia social, se encontró con que el accionista o dueños de títulos o ren-

tista típico que solo quiere intereses para su capital y que no aporta trabajo directo para producirlo, era en realidad el principal cliente que el Estado tenía en el mercado de títulos argentinos.- Ante una situación de conveniencia se estableció un privilegio, el de la exención de impuesto para los títulos nacionales.-

Esto que ha sido combatido por todos los que debido á su ideología aceptaban la nueva ley de rédito, por lo que en ella había de justo en la diferenciación del más y el menos favorecido por la riqueza, tuvo que ser forzosamente incluido en la redacción legal porque, de no hacerlo, inmediatamente iba a incidir desastrosamente en el mercado de títulos que entonces era el recurso más a mano que tuvieron todos los gobiernos argentinos para enjugar el déficit de sus frondosos presupuestos.-

Poco á poco y por la importante huida de los capitales de la Europa Central en los prolegómenos de la actual guerra, el interés del dinero fué rebajando universalmente y el Poder Ejecutivo escuchó ofertas de préstamos á corto plazo que en escala ascendente y por el conocido medio del descuento de Letras de Tesorería le proveyó de los fondos que antes surtía el mercado bursátil.- Embarcado en esta política se abandonó el recurso de los empréstitos, siendo sustituido en las Bolsas por el inversor particular.-

Ya en plena guerra y buscando la serenidad de los países alejados de ella y sin probabilidades de verse envueltos en su vorágine, los capitales afluyeron en más alta escala, y esta es la hora en que ante la suba de los títulos nacionales en dos y tres puntos sobre la par, el Gobierno ha decidido la conversión de todos los títulos y cumpliendo

el anhelo del pueblo trabajador, el comercio y la industria también extiende á los títulos nacionales la aplicación del impuesto sobre la renta, extirpando en un momento oportuno, la desigualdad que antes se combatía por injusta.-

LA DOBLE IMPOSICION SOBRE DIVIDENDOS.

Comentarios al artículo 17 - in fine - de la ley y artículos 81 á 83 del Decreto Reglamentario.-

---o---

Bajo el régimen estructurado por nuestra ley, los réditos percibidos en forma de dividendos están gravados expresa y exclusivamente en la segunda categoría.-Siendo el impuesto á cargo del beneficiario, á la entidad que reparte, sólo le corresponde actuar de agente de retención, como intermediario entre el fisco y el contribuyente.-

La calificación del rédito aparece en la Ley como proveniente de dos fuentes productoras distintas dando origen así á una confusión.-

El artículo 17 determina que los "dividendos" son producto de una inversión de capital en acciones. (valores mobiliario) Los sitúa entonces en la segunda categoría.-

El artículo 20 á su vez grava los mismos réditos como resultantes de la explotación del capital en una actividad comercial. Los clasifica en la tercera categoría.-

Para conciliar tan absurda consideración se separa la utilidad en dos conceptos según se distribuyan ó no los resultados de cada ejercicio.

Establecida la utilidad, se le dará distinto tratamiento para la percepción definitiva del impuesto, según que se reparta ó reserve la totalidad ó sólo una parte.-

Otras exigencias legales requeridas con un sano principio de prudencia particular y colectiva, y que están controladas por la Inspección de Justicia é incorporadas á códigos vigentes; hacen que forzosamente, no pueden repartirse la tota-

lidad de los beneficios de un ejercicio.-

Frente á la ley de réditos quedaban siempre dos beneficia- rios: el accionista (por lo que recibia) como inversor de capital, y la entidad (por la parte no repartida) como "dueña " del capital movilizado en la explotación pro- ductiva.-

Esta dualidad de beneficiarios de un rédito único - resul- tante de la actividad de un capital explotado - traia con- sigo el peligro de que, interpretándola con criterio fis- calista se cayera en la doble imposición, prohibida expre- samente por la Ley en su artículo 4 : "Ningún rédito, bajo concepto alguno, pagar  más de una vez al año el impuesto".

Redactada la Ley y aprobado su texto, correspondió incluir en el Decreto Reglamentario, un recaudo de seguridad para evitar aquella interpretación fiscalista, confirmando el principio sentado como premisa en uno de los cuatro pri- meros artículos de la Ley; que son los que fijan sus alcan- ces esenciales y definitivos.-

Asi el artículo 44 del Decreto Reglamentario se redact  después de una prolija discusión parlamentaria ^{de la Ley,} en la que en todos los tonos y puntos de vista se evidenció que los legisladores querian evitar la doble imposición.-

Su primitivo texto establecía: Las entidades con persone- r a jurídica pagarán anualmente el impuesto sobre la par- te utilidad no repartida, cualquiera que sea la cuenta en que se asiente (en reserva legal-reserva facultativa-so- brante de ejercicio, etc.).- Pero el impuesto pagado por di- chas entidades se considerará como pago   cuenta de la re- tención que deberán practicar en su calidad de agentes de

retención, cuando se disuelvan estas cuantas para distribuir su valor como dividendo, honorarios á directores, etc.

Si por el contrario la disolución de reservas se efectúa para otros fines, el impuesto pagado se considerará como definitivamente ingresado por cuenta propia de la entidad, sin que pueda compensarse con futuras retenciones.-

El artículo incluido en el Decreto Reglamentario ponía una cortapisa á cualquier interpretación exagerada que quisiera darse á las disposiciones escritas en la ley que al establecer aparentemente dos beneficiarios para un mismo rédito, sólo lo hacía en la cuota que á cada uno de ellos pudiera participarle.-

La ley en sus dos artículos sólo perseguía el fin de recaudar de inmediato el total del impuesto sobre el total de las utilidades de cada ejercicio. El legislador sabía que por disposición de otras leyes y reglamentaciones, los accionistas estaban obligados á reunirse en una Asamblea para disponer el destino de las utilidades que quedaran sin afectar á un fin determinado, por disposiciones estatutarias ó otras exigencias legales. Sabía que únicamente por la voluntad de los accionistas (dueños del capital invertido y manipulado en la explotación) la utilidad podría distribuirse ó reservarse.-

Establecido que por la parte repartida paga el accionista al cobrar su dividendo, correspondía gravar el remanente no repartido, y a ese sólo efecto y con el fin de designar al responsable del ingreso, se legisló en el sentido de reputar beneficiaria á la entidad misma que, para la masa de sus accionistas ha quedado como depositaria y

usufructaria transitoria de la utilidad no repartida con el cargo implícito de hacerla aumentar para producir más utilidades.-

Debe entenderse que sólo se persigue que la renta total quede afectada al pago del impuesto, únicamente en relación a "quienes son los responsables ante el Fisco", y para el caso, la entidad jurídica por la parte no distribuida y los accionistas, en lo que respecta al monto de dividendos que perciban.-

No se vislumbra ni siquiera el ánimo de disponer que debe volverse á gravar en manos del accionista individualmente, lo que ya tributó por cuenta del conjunto. En tercera categoría se sitúan impositivamente las utilidades no repartidas, y precisamente es característica de esa categoría que "una sociedad no paga réditos"; ella se limita á denunciar con sus balances el reparte de las utilidades y son los socios los que abonan el gravámen.-

La Gerencia confirmó procedimientos de la sección encargada de controlar á las sociedades anónimas, dió instrucciones al personal y mantuvo en suspense varias liquidaciones de impuesto. Pretendía gravar por separado á las entidades- como dueñas de las utilidades conseguidas en la explotación- y á los accionistas- como inversores de capital- por lo que cobrarán por su préstamo.-

El consejo ante varias reclamaciones aceptaba el criterio de que las utilidades son del conjunto de accionistas y que era este conjunto el que debía pagar el impuesto. El ingreso total del gravámen quedaba á cargo de las autoridades que aquel conjunto se había dado- directorios- y no se veía

inconveniente el que cada integrante devolviera luego la parte que le correspondía en aquel adelanto en la proporción y á medida que fuera cobrando su utilidad en la caja social.-

Buscando una sutileza que implicaba un aumento de recaudación, la Gerencia se remitía al texto escueto del artículo 4, invocado por el Consejo como sostén de su punto de mira. Allí mismo encontró razones. Se argumentó: la doble imposición no está permitida "en el mismo año" pero dentro del régimen de liquidación anual, los accionistas, cuando se reparten utilidades disolviendo reservas anteriores están percibiendo el dividendo en "otro año".-

La redacción del artículo 20 de la Ley y su confirmación por el artículo 44 del anterior Decreto Reglamentario, dejan sentado, con toda claridad, que el impuesto definitivo en su monto y extensión sólo corresponde hacerlo efectivo en el momento de la creación de las reservas.- Sostener que por su posterior reparto debe tributarse otra vez el impuesto, es transgredir la ley en su espíritu y en su letra; efectuando una "doble imposición" sobre la misma renta, por el simple hecho de que en un año se acredite y en el otro se pague.-

La creación de reservas libres es un acto independiente y de la incumbencia de los accionistas, que surge de los órganos estatutarios por una situación precaucional en la que no interviene la ley ni el Poder administrador en forma alguna.-

La Sociedad Anónima constituida con " el ánimo de repartir el lucro que pudiera resultar, tiene facultad para limitar

aquella repartición.-Es más no existe disposición legal que establezca que los beneficios deban repartirse necesariamente.-Existiendo la voluntad de la Asamblea, que es obligatoria para todos, es lícito dar á las utilidades cualquier destino que no sea el reparto de dividendos. También se puede repartir utilidades producidas por actos ajenos á la misma explotación (venta de activos, indemnizaciones, intereses judiciales etc.).

Aquí es donde el espíritu de la ley y su letra misma confirman que el legislador quiso gravar en el 100 por ciento la utilidad que obtenga la "masa de accionistas" de la Sociedad Anónima en cada ejercicio.-Por eso el artículo 14 anterior y ahora 17 en la ley, en su primer párrafo, incluye al accionista como inversor de un capital que se ha colocado ó utilizado en la República Argentina á cargo de una persona de existencia ideal. Sin tener en cuenta la fuente de donde provengan los réditos de esta persona ideal, le gravará luego toda la utilidad sea ó no distribuida por la voluntad de la Asamblea.

Si ~~esta~~ ^{esta} no conforme con la ganancia líquida del año, quiere retirar también la que dejó sin repartir en balances anteriores (y por la que el Fisco y  percibió su impuesto), debe devolver   la Sociedad Anónima el importe que ella hab  adelantado en su sustitución transitoria. De esta manera se cumple para el accionista la ventaja de que los réditos de segunda categoría son réditos del año que se perciben. El Fisco ha recibido el importe de su impuesto en el año "en que se produjo".-El rédito estuvo disponible, pero el conjunto de accionistas, dueños de aquella utilidad (formado por

los ausentes y presentes en la Asamblea) resolvió no cobrarlo aún.-

El Fisco no puede dejar supeditado a la voluntad de la Asamblea la oportunidad de cobrar todo su impuesto, pero tampoco puede explotar esa voluntad para interpretarla en forma de cobrarlo dos veces, sobre la parte que se resuelva no distribuir.-

Planteada la desidencia entre el Consejo y la Gerencia General, se elevó en consulta al Ministerio de Hacienda, éste la elevó al Procurador General de la Nación, quien se excusó de pronunciarse pidiendo que lo hiciera el Asesor Letrado de la Dirección General, quien confirmó la tesis de la Gerencia, y previa aceptación del Procurador General de la Nación, el Poder Ejecutivo, por decreto de fecha 30 de Diciembre de 1936, modificó el artículo 44 suprimiendo el párrafo que decía "pero el impuesto pagado por dichas entidades se considerará como pago a cuenta de la retención que deberán practicar en su calidad de agentes de retención, cuando se disuelvan estas cuentas para distribuir su valor como dividendos, honorarios a directores etc.-"

Al redactarse el decreto reglamentario del 2 de Enero de 1939, se incluyó el artículo 82 que confirma que sobre la parte de la utilidad no repartida las Sociedades Anónimas ingresarán el impuesto "considerándose ese pago definitivamente ingresado por su cuenta", y para mas abundamiento, agrega un último párrafo que dice "Cuando las Sociedades Anónimas disuelvan esas cuentas para distribuir su valor como dividendos, honorarios a directo-

res, etc. deberán actuar como agentes de retención ingresando el impuesto correspondiente".-

A partir de la fecha del decreto, siempre que las Sociedades Anónimas manifestaban su oposición a la forma de interpretar la ley, aduciendo que se practicaba una doble imposición, la Gerencia desconocía personería a la entidad para negarse a cumplir sus obligaciones de "agentes de retención", declarando que era a cada accionista a quien le competía plantar su oposición individual.- Cuando los accionistas quisieron dar a sus Directorios representación a fin de evitar las retenciones, se renovó la negativa.-

Llevado el caso ante la Justicia Federal, se pronunció fallo contrario a la tesis sostenida por la Gerencia que fué confirmado por la Suprema Corte.- En esta forma quedó desvirtuada la doble imposición que significaba el artículo 82 del Decreto Reglamentario.-

TERCERA CATEGORIA.

Dentro de la clasificación cedular adoptada por nuestra ley la tercera categoría ha sido reservada para aquellas actividades del capital y el trabajo hechas en conjunto en persecución de un rédito, siempre que no se limite la responsabilidad y se afecte todo el capital á los resultados.-

También se clasifica en esta categoría toda actividad personal, profesión ó prestación de servicios y ocupaciones de intermediarios, siempre que se hagan con ánimo de lucro. En sus artículos 20 al 28 la ley 11.682 establece conceptos y normas que complementan los artículos 79 al 132 del Decreto Reglamentario.

Analicemos:

El artículo 20 de la ley determina que están sujetos á gravámen sobre el monto neto de los mismos, los resultados de una participación como dueño ó socio colectivo ú otro carácter que implique responsabilidad personal ilimitada en las siguientes actividades: comercio, industria, minería, razones sociales, de comisionistas ó de corredores, de despachantes de aduana y demás auxiliares del comercio y en asociaciones ó sociedades civiles que tengan por fin la realización de algún lucro.-

También incluye los resultados de las explotaciones agropecuarias cuando ellas no sean ejercidas por el dueño del inmueble rural en que se desarrollan, pués en tal caso las trasladará á primera categoría.- El mismo artículo establece que toda entidad civil ó comercial, cualquiera que sea su naturaleza, ó el lugar de constitución, queda incluida en la tercera categoría cuando no distribuye sus actividades en el país y sus réditos pagarán sobre el monto neto acusado como ganan-

cia. Agrega que las entidades con personería jurídica, civiles y comerciales que reparten sus utilidades en el país quedan sujetas á gravámen por la parte que no se distribuye. Aclara que la parte distribuída á los accionistas, como dividendos, intereses, se considera rédito de segunda categoría. Finalmente el mismo artículo deja perfectamente establecido que el impuesto se aplicará sobre utilidades obtenidas con posterioridad al 1° de Enero de 1932, y con respecto al tiempo de su obtención determina que en caso de duda se considerará como ejercicio el año calendario. Se cierra presumiendo que los réditos contabilizados dentro del territorio de la República son de fuente Argentina.-

El artículo 21 clasifica y agrega otros contribuyentes cuyas actividades deben declararse en tercera categoría; son ellos los que se ocupan en cargos públicos por designación del Superior Gobierno y los que ejercen una profesión liberal, un oficio, una prestación de servicios ó un mandato. También los miembros de directorios y síndicos de sociedades anónimas.- Esta enunciación no es limitativa, pues se amplía al decirse y de toda otra ocupación lucrativa realizada por cuenta propia en el territorio de la República por personas residentes ó no en la misma.-

Clasifica en la categoría los réditos provenientes de actividades realizadas ocasionalmente por personas residentes en la República.-

Finaliza dejando establecido que el aditamento "por cuenta propia" es precisamente la antítesis de "en relación de dependencia".

El artículo 22 pretende precisar con exactitud lo que á los fines fiscales debe considerarse por renta bruta, y así establece que :

1) Son renta bruta las ventas netas totales menos el costo de adquisición ó producción de la mercadería.

2) Cualquier otra renta derivada de las industrias ó del comercio, de las ventas ó valorización de mercaderías, arrendamientos, alquileres ó explotaciones de bienes muebles ó inmuebles poseídos total ó parcialmente ó á título precario.

3) Los demás réditos de otras categorías de esa ley en cuanto forman parte del negocio. Se excluye de esta clasificación la renta derivada de la explotación agropecuaria cuando ella es ejercida por el dueño del inmueble.-

El mismo artículo da directivas para la adjudicación de precio de las existencias el día del vencimiento del ejercicio, y admite que pueden computarse al costo si son fabricadas; al precio de adquisición para la reventa, ó al valor del día.

A renglón seguido determina que debe entenderse por venta neta, ^{que es} el valor que resulta después de deducir de las ventas brutas las bonificaciones, devoluciones, descuentos por época de pago á otro concepto de acuerdo con las costumbres de plaza.-

Indica que para determinar el beneficio neto se entregará á la Dirección además de la copia del balance comercial, la cuenta de Ganancias y Pérdidas formando parte de la declaración jurada anual.- A tales efectos ordena que el sistema ó método utilizado en la contabilidad y en la preparación del inventario y la forma de valuación de los bienes del negocio no debe ser variada con relación á los años anterior-

res á la vigencia del impuesto.- X

El artículo 23 siempre estableciendo la forma de confeccionar las declaraciones juradas, enumera lo que se autoriza á deducir de la renta bruta anual.-

Siempre que correspondan al ejercicio se puede deducir:

a) Los intereses pagados ó devengados por deudas comerciales, hipotecarias y bancarias, á condición de que al efectuarse su pago el impuesto correspondiente de la segunda categoría haya sido retenido ó ingresado.-

b) Los impuestos y tasas de toda índole que recaen sobre el negocio, sus propiedades y productos, salvo aquellos que ya han sido incluidos en el precio de venta y los que se han contabilizado entre los gastos del negocio (se exceptúan precisamente el impuesto á los réditos.).

c) Los castigos y provisiones asentados en cantidad justificable contra los malos créditos; las amortizaciones razonables para compensar el agotamiento, desgaste, ó destrucción de los bienes usados en el negocio, una prudente asignación para anular el valor de los bienes que se hubieran hecho inservibles. (Se reserva la Dirección la tarea de establecer la forma de hacer esos castigos).

d) Los alquileres pagados ó adeudados y el valor locativo de los inmuebles propios ó la parte de los mismos ocupada por el negocio, siempre que esta renta se declare por separado en la primera categoría.-

e) Los salarios, sueldos y jornales, primas de seguro contra incendio y todos los demás gastos generales ordinarios pagados ó adeudados en cuanto sean necesarios para obtener mantener y conservar los réditos de fuente argentina.-

f) Las pérdidas extraordinarias sufridas durante el año en los bienes del negocio por causas fortuitas, de fuerza mayor, como ser incendios, tempestades y otros accidentes ó siniestros en cuanto no fuesen cubiertos por seguros ó indemnizaciones.-

g) Como un agregado especial que no se explica dado que al fin y al cabo son gastos, este inciso permite la deducción de las comisiones de venta y de garantía que se abonen á comisionistas, corredores ó consignatarios.-

h) Este inciso consecuente con el inciso f) del artículo 5° de la ley, permite deducir las donaciones hechas á los fiscos nacional, provinciales y municipales y á las instituciones reconocidas por la Dirección General como de beneficio público de la República.-

i) Legislando especialmente para las compañías de seguros y de capitalización, permite deducir en los balances de ellas, las sumas que por su cálculo actuarial reconocido por la Inspección de Justicia deben destinar á integrar las reservas matemáticas necesarias para constituir y mantener el fondo con que se hace frente á las obligaciones contraídas en los seguros vigentes.-

La Dirección General, ampliando instrucciones aplicables al inciso f) ha declarado deducibles las pérdidas que representen malversaciones ó defraudaciones de personal que maneje valores efectivos.-

El artículo 24 en contraposición con el N°23, determina las deducciones que no son permitidas impositivamente, aunque desde el punto de vista comercial sean perfectamente aceptables. Cuando en el balance de Ganancias y Pérdidas figuren estas deducciones, deberán ser anuladas en el balance

- impositivo.-Ellas son:a)intereses de los capitales pertenecientes al contribuyente invertidos en la misma empresa;
- b)sumas retiradas por el dueño ó socios á cuenta de las ganancias;
- c)sueldos adjudicados por servicios personales del dueño del negocio,su cónyuge ó sus hijos menores,como asimismo de los asociados ó gerentes ó administradores de sociedades colectivas y en comandita y sus familiares;
- d)gastos personales y sustento del contribuyente y su familia;
- e)participaciones que se pagan en relación fija á beneficios del negocio,á los empleados habilitados;
- f)partes de fundador,acciones gratuitas ó á precios especiales,premios ó cualquier otro beneficio acordado que importe realmente una participación en las utilidades anuales.-
- g)las remuneraciones por cualquier concepto de los directores y síndicos de sociedad anónima y gerentes de sociedades de responsabilidad limitada;
- h)las sumas invertidas en los edificios nuevos ó por mejoras permanentes que aumentan el valor de los bienes ó máquinas ó instalaciones.-
- i)utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales ó reservas libres de la empresa;
- j)pérdidas ordinarias ó extraordinarias de los ejercicios anteriores ó pérdidas de capital resultantes de la venta de bienes ó de la baja de valores.-

Ahora bien,las deducciones de los incisos c),e),y g) serán admitidas cuando se compruebe que al efectuar los pagos se

ha actuado como agente de retención y se ingresó el impuesto.-

El artículo 25 enumera los rubros que se eliminan en la computación de elementos para determinar la renta bruta.-

No pagarán impuesto y por lo mismo no deben tomarse en cuenta:

a) Las ganancias provenientes de fuente extranjera.

b) La utilización de las reservas creadas ó utilidades realizadas pero no repartidas en ejercicios vencidos con anterioridad al 1° de Enero de 1932.

c) El mayor valor proveniente de la venta ó revaluación de bienes del negocio que pueden considerarse inversiones de capital.

d) Los réditos exentos por los artículos 5° y 6° de la ley.

El artículo 26 incorporado á la ley introduce un desconcierto para todos los que deben interpretarlo sin hallarle aplicación, ya que impositivamente nunca se habla de actividades ó de utilidades de holdings ni de balances consolidados.-

Resulta todo de esto de la peregrina circunstancia de que, al compilar la ley, por un olvido no se eliminó el artículo cuestionado, que dentro del primitivo proyecto era consecuencia de otros suprimidos al desechar una norma impositiva que no contó con el apoyo de todos los sectores de las comisiones de estudio.-

Debe hacer constar que así como no se computan las ganancias de fuente extranjera, tampoco se pueden deducir las deducciones que correspondan á la obtención, mantención y conservación de réditos de fuente extranjera. Tampoco se podrán

compensar pérdidas de esa fuente.-

Dentro del Decreto Reglamentario, la tercera categoría figura formando el capítulo IV con el título Réditos del Comercio, Industria etc.-El artículo 79 no hace más que enumerar en forma un poco más clara á los contribuyentes comprendidos en la categoría.-

El artículo 80 determina la forma y tiempo en que deben hacerse las declaraciones juradas. En la tercera categoría los contribuyentes comerciantes son los que pagan su impuesto, declarándolo de acuerdo á las planillas presentadas como anexos de su actividad comercial cuando se trata de un contribuyente solo, ó los formularios presentados por la sociedad cuando se trata de firmas comerciales.-Dice el artículo 80 que los comerciantes ó razones sociales y entidades comerciales ó civiles que no sean persona jurídica y de responsabilidad limitada, presentarán sus declaraciones juradas dentro del término de 60 días hábiles á contar de la fecha de cierre del ejercicio. Esta declaración sólo tendrá efectos á los fines de determinar uniformemente para todos los socios su beneficio neto imponible, ó quebranto obtenido en el negocio.-

Para las entidades con personería jurídica y de responsabilidad limitada, el plazo vence 15 días hábiles después de celebrada la asamblea que apruebe el balance y á más tardar dentro de los 120 días hábiles del cierre del ejercicio anual.-Simultáneamente tendrán que efectuar el ingreso del impuesto.-

Cuando se trata de sociedad anónima ó sucursales de razas extranjeras, el plazo máximo es de 120 días hábiles á contar desde el día del cierre anual de cada ejercicio

El artículo 81 especifica claramente la diferenciación entre la entidad y los accionistas cuando establece que las entidades con personería jurídica y sociedades de responsabilidad limitada, no son contribuyentes por las utilidades ó reservas que distribuyan, acrediten ó pongan á disposición de sus asociados, pero están obligados á actuar como agentes de retención por dichas utilidades.- X

El artículo 82 consecuente con el anterior, se refiere á la parte de utilidad del ejercicio no repartida cualquiera sea la denominación de la cuenta en que se asienten (reserva legal, reserva facultativa ó sobrante del ejercicio etc.), y como lo considera rédito de la entidad establece que el pago queda definitivamente ingresado por su cuenta.- Lo confirma más cuando aclara que en el caso futuro de una distribución de aquellas utilidades por las que ya pagó el ente jurídico, hechas como dividendo, honorarios á directores, etc., tendrá que ser nuevamente ingresado el impuesto actuando como agente de retención la sociedad anónima.-

Esto que parece una doble imposición, si se lo observa con el concepto de que la sociedad anónima y el accionista son la misma persona, se desvirtúa si se lo enfoca con el criterio que acepta el derecho impositivo de que son dos individuos jurídicos.- Sobre estos dos artículos, su interpretación como consecuencia del artículo 17 de la ley, y su antagonismo con los principios básicos de la ley, me ocupé en capítulo especial.-

El artículo 83 basándose siempre en la doble personalidad de los accionistas y la Sociedad Anónima, explica por qué el impuesto debe liquidarse sobre la mayor suma que establezca

la comparación entre la utilidad imponible y los dividendos á repartir.-Ya sabemos que la utilidad imponible proviene de modificar el resultado de libros, disminuyendo las ganancias por todos los conceptos que la ley no considera gravables, aumentándolas con todas las deducciones hechas pero no admitidas de acuerdo al artículo 24, y no computando entre las utilidades aquellas que según el artículo 25 no entren en la determinación de la renta bruta.-

Según el artículo 85, los socios colectivos y de responsabilidad ilimitada, trasladarán á sus declaraciones juradas de conjunto, los resultados establecidos por la depuración de los balances comerciales con las modificaciones impositivas que constan en la declaración jurada de la firma ó sociedad comercial. X

El artículo 86 deja establecido que los socios comanditarios declararán las utilidades al igual que los socios colectivos, ilimitadamente responsables, pero en ningún caso, podrán deducir los quebrantos. Proviene ello de considerar los como contribuyentes de segunda categoría en donde, en definitiva, hablando impositivamente "hay ó no hay" utilidades, en contraposición con las otras categorías en las que hay utilidades ó hay pérdidas.-

El artículo 87 confirma la diferencia entre los socios colectivos y los socios de sociedades de responsabilidad limitada. Para estos últimos se consideran como réditos de cuarta categoría, todos los que hayan recibido en el año en concepto de sueldo cuando no excede el monto previsto en el contrato social.- A los socios colectivos les son aplicadas las disposiciones del inciso e) del artículo 24 obli

gándoles á aumentar su participación en los beneficios sociales é imponibles con las asignaciones que les abone ó acredite la entidad.-

Siempre dentro de la tercera categoría, los artículos 88 y 89 determinan que la cesación de los negocios por cualquier motivo, implica legalmente la terminación del ejercicio fiscal corriente y obliga á presentar declaraciones juradas del ejercicio interrumpido dentro de los 30 días de producida esa interrupción.-A las sociedades en liquidación las declara sujetas á las disposiciones vigentes, hasta que no se verifique la distribución final en cuya fecha presentarán la declaración jurada correspondiente á todo el ejercicio.-

En virtud de la diferencia que existe entre los réditos de tercera y cuarta categoría y con el fin de evitar evasiones del impuesto ó pago con tasas incorrectas, el artículo 90 obliga á que dentro de los primeros 30 días de terminado el ejercicio se distribuyan aquellas utilidades que en el balance aparecen como reservas para los empleados, obreros ó habilitados.-

Caso de no hacerlo así, deberá pagarse la tasa mayor de 5 por ciento.-

X El artículo 91 implica una estimación de oficio sobre los réditos de un gremio cuyas actividades han sido colocadas en tercera categoría.-Se trata de los empresarios de mano de obra, contratistas de trabajos personales. Se presume que el beneficio neto de esta clase de contribuyentes es el 10 por ciento de lo que facturen por la prestación de sus servicios, y se obliga á que el que debe pagar las facturas actúe como agente de retención por el 3 por ciento de...

porcentaje.-

Como esta prestación de servicios pudiera ser hecha por firmas muy importantes de contratistas, las disposiciones del artículo 91 sólo se aplican para los que no están matriculados como comerciantes.-

El artículo 92 legisla para aquellos comerciantes que no llevan anotaciones ni tengan los comprobantes respectivos que permitan confeccionar un balance en forma comercial.- Contemplando el caso de que no hayan sido nunca inspeccionados ni hayan presentado declaración jurada, les obliga á presentarse autodenunciándose á la Dirección General y para el caso de que ya hubieran sido objeto de una estimación de oficio, deberán tomar como base para el ingreso del impuesto anual, la última estimación de renta efectuada por la Dirección.-

El artículo 93 del decreto reglamentario corresponde al artículo 21 de la ley y deja establecido que al declarar los réditos pueden deducir de las entradas:

a) El alquiler ó valor locativo del local ocupado para el ejercicio de su profesión, arte ó oficio.

b) Los sueldos de los empleados ó personal que ocupan en el ejercicio de su profesión, y las participaciones que se abonen á terceros.

c) Los gastos normales inherentes á la profesión.

d) El desgaste ó amortización normal que corresponda á los útiles de trabajo.-

Los artículos que siguen en el Decreto Reglamentario, tienen ya una importancia marcada y han sido el resultado de la actuación de seis años frente á los contribuyentes.-

Contienen apreciaciones de índole contable.

lidad casi todos ellos medulares en la interpretación y modificación de los resultados comerciales. Los enunciaremos brevemente en su redacción por lo que ellos valen dentro de nuestra legislación impositiva.- Veámoslos:

Artículo 94.- Determina la forma de hacer los inventarios de mercaderías obligando a consignar por separado las existencias según su naturaleza, y da normas limitativas para determinar su valor.- En principio, debe hacerse siguiendo alguno de los siguientes criterios: a) valor de costo; b) valor de costo o costo en plaza (el que sea menor en la fecha del cierre del ejercicio) y c) precio de plaza menos gasto de venta, al día de cierre del ejercicio.-

El artículo 95 determina la necesidad de la autorización de la Dirección General para apartarse del método adoptado en la valuación de las mercaderías.-

Según el artículo 96, los inventarios confeccionados de acuerdo a los precios de plaza, o costo en plaza, serán admitidos por la Dirección cuando se basen sobre precios de operaciones en cantidades y condiciones normales de acuerdo al negocio del contribuyente, y siempre que pueda verificarse con elementos de apreciación al alcance de la Dirección.-

Si la verificación no fuese fácil se podrá hasta impugnar el inventario.- El artículo 97 admite la existencia de mercaderías que hallan sufrido una desvalorización por algunos motivos aceptables, autorizando a valuarlos al precio de plaza en el día del inventario disminuido aún de los gastos de venta según la buena fe del contribuyen-

ta.- Cuando a la Dirección le parezca conveniente

no las considera razonables.-

el artículo 98 prohíbe hacer deducciones en forma global que no respondan al verdadero demérito sufrido por la mercadaría.-

- AMORTIZACIONES. -

Concepto, fundamento y alcance de las amortizaciones.-

La ley 11.682 autoriza á los contribuyentes a deducir de sus rentas brutas, dentro del concepto de gastos necesarios para la producción del rédito, a aquellas sumas que se destinan a la amortización de los bienes productivos para compensar su agotamiento, desgaste, desuso ó inutilización.-

Con más ó menos requisitos, aquellas deducciones son aplicables a tercera y primera categoría como así también en algunas actividades de trabajo personal (automóviles, muebles de oficinas, instrumental, herramientas etc.)

Parecería obvio suponer que las sumas anuales permitidas para compensar el agotamiento ó desgaste no pueden, en cada acumulación individual, ser superiores al costo de adquisición del bien que fué la inversión real del contribuyente.-

Pero en la práctica resulta que por el constante progreso mecánico y otras circunstancias relacionadas con el poder adquisitivo de las distintas divisas mundiales, hay variaciones en los costos de reposición.- La admisión del exceso es lógica pero de difícil aplicación dentro de un régimen impositivo que tiene que ser fiscalista por excelencia.-

La amortización supone entonces una depreciación del valor que puede calcularse y preverse con mucha exactitud para todos los elementos del Activo Fijo, susceptibles de mermar en su substancia por razón del servicio prestado.-

A primera vista parecería que el legislador al autorizar deducciones contra la renta bruta por concepto de amortizaciones, reconoce al contribuyente el derecho de conservar intactas las fuentes productoras del rédito.- Ese es el concepto económico y de sana materia contable, pero del punto de vista impositivo es otro el motivo de la admisión.-

La amortización tiene por objeto reparar la pérdida cierta actual y continua que los bienes del negocio sufren realmente, y esa pérdida ponderada es parte del gasto necesario de producción.-

Según nuestra ley y su decreto reglamentario, las amortizaciones se efectuarán de conformidad con lo que corresponde técnicamente y con los usos y costumbres generales de cada ramo, en tanto que la Dirección no establezca coeficientes específicos como resultado de la práctica y estudio de la aplicación del gravamen.- En general se acepta que las amortizaciones sigan un ritmo uniforme relacionado a la vida útil del bien, pero buscando de que se aplique el porcentaje que verdaderamente corresponde.-

Como desde el punto de vista técnico contable, las amortizaciones revisten el carácter de obligatorias, y armonizando ésto con la necesidad impositiva de que no se reduzcan utilidades de un ejercicio con la transferencia de pérdidas reservadas en otros anteriores, la deducción es un derecho adquirido para el contribuyente, ya que para la verdad de sus balances está reparando una pérdida cierta.-

La redacción de un inventario de activo fijo sin los castigos correspondientes, reflejaría una situación ficticia y no acusaría el verdadero resultado económico del ejercicio.-

La Dirección General ha implantado normas de criterio amplio y ecuaníme en este renglón, empezando por admitir que los asientos de ganancias y pérdidas no fijan resultados definitivos para el balance impositivo, es decir, que no coincidan algunos rubros del activo ó pasivo con las constan-

cias escritas de los libros rubricados ó no.-

Contemplando diversas situaciones se procede como sigue:

a) Si las amortizaciones practicadas son excesivas se rebajan en la cantidad necesaria para llevarlas á lo que técnicamente corresponde.-

b) Si por el contrario, adelecan por defecto ó se han omitido totalmente, se permite el ajuste hasta la cantidad correspondiente.-

Para fijar los montos amortizables también la Dirección General ha tenido que adoptar normas aconsejadas por la práctica en las situaciones comunes.-

Como principio general se establece como base el valor original comprobado por la factura de compra e instalación.-

Cuando como sucede frecuentemente, no existe aquel elemento comprobatorio, no se discute el valor asignado en los libros -salvo exageraciones manifiestas-. En todos los casos aquel valor original, cierto ó consentido, debe relacionarse con la fecha de adquisición a fin de aplicar las amortizaciones en los ejercicios sucesivos (anteriores ó corrientes bajo el nuevo régimen impositivo) en forma de establecer la época de la extinción total del bien ó de su valor residual en cualquier momento.-

También para estas situaciones hubo que arbitrar procedimientos prácticos, á saber:

a) Si se conoce solamente un saldo de existencia ó valor y no se conoce la fecha de adquisición, se establece que aquel saldo es el valor original y se adjudica como cumplida ya la mitad de la vida útil de los bienes.

Debe tenerse en cuenta la fecha de iniciación de los nego

cios, pues si aquella suposición significa tener ya los bienes antes de empezar las actividades, sería evidente el absurdo.-

En estos casos se acepta que los bienes se adquirieron a la mitad del período entre la iniciación de los negocios y el año en que aparece el saldo de arrastre.-

b) Cuando se conoce valor original y fecha de adquisición hasta una época y se desconoce ambas cosas por fecha anterior.- El saldo de fecha de origen y valor desconocido, se trata como en el caso anterior, y por la parte conocida se establece una amortización directa en base á los años de vida útil que se adjudican á los bienes.-

Todas estas disposiciones prácticas contemplan los casos simples en que no es discutible la amortización y el período de vida es regular y conocido. Pero sucede a veces que la amortización respondiendo al concepto impositivo puro y simple de "ducción de gastos" - sin atender al económico de "reserva de reposición" - debe ser aplicada a cosas incorpóreas.- Así los gastos de instalación de un negocio que no aumenten el capital permanente de la empresa son amortizables.- También lo son los de transferencia de contrato de locales arrendados por un comerciante para el ejercicio de su negocio. En ambos casos, se los considera como un sobre-gasto á un sobre-alquiler, pagados de una sola vez; pero destinados á surtir sus efectos por varios ejercicios antes de quedar extinguidos.-

También sobre un derecho duradero solo hasta el vencimiento de un término, pueden admitirse amortizaciones como en el caso de las patentes de invención.-

En los casos de empresas concesionarias cuyos bienes del negocio no deben ser entregados al final de la concesión; pero que es factible que por no extenderse ella, no tendrán más valor de su uso, se permite además de la amortización industrial sobre los bienes usados en la explotación, otra amortización "financiera" sobre el capital invertido, para poner en marcha o ampliar la empresa a fin de cumplir el contrato hasta su terminación.-

Otro caso especial es la amortización permitida del precio de costo de reproductores en explotaciones ganaderas; sobre la base de la vida útil del animal; mucho más corta que su vida real y que se inicia en el segundo año de su existencia.-

En el Decreto Reglamentario del 2 de Enero de 1939 al hablar de los "inventarios" el artículo 97 admite la devaluación de algunos bienes del Activo Circulante deteriorados, fuera de moda, mal confeccionados que hayan sufrido mermas ó perdido valor.-

En el artículo 98-que ya puede tener aplicación sobre el Activo Fijo-se establece claramente que no se permitirán "deducciones en forma global"...para hacer frente á fluctuaciones de precio ó contingencias de otro orden.-

No sería posible admitir la devaluación caprichosa de los bienes del Activo Fijo y tampoco su revaluación por aumento. En el primer caso el monto de la amortización no respondería al "verdadero gasto" representado por la vejez, desgaste ó desuso de los bienes que en el ejercicio contribuyeron a la obtención del rédito.-

No debe irse más allá de lo determinado por la vida útil

y tiempo transcurrido de uso, pues se aumentaría indebidamente el gasto.-

En el segundo caso, los porcentajes de amortización aplicados sobre las cifras rectificadas en la revaluación de los bienes ~~consumidos por el uso,~~ *no solo alcanzaría a reemplazarlos* sino a constituir una reserva a la que más tarde pudiera dársele un destino distinto capitalizándolas ó distribuyéndolas como utilidad.

El artículo 99 enuncia el criterio primario: la amortización se aplicará anualmente sobre el costo de los bienes, como un porcentaje fijo determinado en función del número de años, de vida útil probable de los bienes utilizados en el negocio.-

A renglón seguido admite la flexibilidad del sistema general adoptado, para aceptar, en casos especiales, su variación; siempre que sean "técnicamente justificados y de uso comercial".-

Ya establecida la aplicación de coeficientes, el artículo 100 admite la variedad y número de ellos y se apresura á limitarlo, para lo cual reconociendo la existencia de "intereses creados" se remite a "los usos y costumbres" pero se reserva el derecho de provocar su modificación cuando por excesivos ó imprecidentes burlen la normal función impositiva. En estos casos el Fisco determinará el porcentaje aplicable.-

El artículo 101 aclarando el concepto del "valor original" lo amplía, ya que autoriza a capitalizar para formar el "quantum amortizable" todos los gastos incurridos con motivo de la compra e instalación. En su último párrafo actualiza y da fuerza ejecutiva a las normas que, aconseja

das por la práctica, había determinado la Dirección General y que ya fueron explicadas en la primera parte de este capítulo.-

El artículo 102 es consecuencia de la primitiva modificación del artículo 49 del anterior Decreto Reglamentario, y consagra la diferencia fundamental de un balance impositivo frente á un balance comercial en lo referente á las amortizaciones. Con prescindencia de las constancias de los libros y determinando valores y duración de vida por otros índices probatorios, se aplica en toda su extensión el artículo 99 sea cual sea el valor residual que arroje la contabilidad, y aun en los casos en que no se han hecho amortizaciones.-

De expreso dejo para un capítulo especial los artículos 103 al 105 que son toda una novedad revolucionaria en nuestra incipiente legislación impositiva.-

El artículo 106 soluciona un problema frecuente en la aplicación de las amortizaciones de algunos bienes del Activo Fijo, y que siempre fué causa de dificultades para la determinación de resultados, no sólo para la aplicación del impuesto, sino también en la continuidad ó renovación de los valores amortizables. Nos referimos á las reparaciones.

El Decreto Reglamentario las clasifica en ordinarias y extraordinarias. Eliminando la posible referencia á la importancia del costo de la reparación, la relaciona al estado del bien amortizable antes y después de ser reparado. Considera ordinarias aquellas reparaciones que no impliquen una ampliación de la contextura primitiva del bien y las que no prolonguen apreciablemente su vida.-

Nótese que se hace especial mención de la durabilidad del bien como tal y por entero. No de su utilidad específica para cumplir su tarea ó función diaria, la cual pudiera ser interrumpida por la simple falta de un accesorio ó pieza fácilmente cambiable.-

Esas reparaciones determinadas como ordinarias se permiten deducir como un gasto más, corriente en el ejercicio. Cuando las reparaciones renueven ostensiblemente la vida útil del bien, prolongándola, corresponde calcular la nueva duración y prorratear con relación a ella el nuevo valor formado por el saldo residual anterior más lo gastado en la reparación.-

El artículo 107 se refiere á las pérdidas extraordinarias que pueden afectar á los bienes que ya son objeto anual de un castigo ó demérito normal autorizado, y que por cualquier circunstancia se utilizan ó destruyen antes de cumplirse la vida útil calculada.- En estos casos se admite la total eliminación en el año en que se produjo aquella pérdida extraordinaria, pero haciendo constar la posibilidad de que el bien estuviera asegurado, se dispone que se admita la real, es decir la diferencia entre el valor residual y lo recuperado por el pago de la compañía aseguradora, que indudablemente estará disminuido ya por el valor de lo salvado.-

Siempre dentro del mismo tema, el artículo 108 determina la forma de considerar impositivamente la ganancia ó pérdida que se produce cuando ya en el límite de la vida del bien amortizado se procede á su reemplazo. Puede suceder que el nuevo bien cueste menos que el extinguido ó que el saldo

residual aún contabilizado difiera de la cantidad que se obtenga por su venta.-

En este caso se permite al contribuyente adjudicar la pérdida ó utilidad al año comercial en que se produce el reemplazo, ó a disminuir ó aumentar el valor de ingreso del nuevo bien.-

El mismo artículo da la forma para determinar el beneficio ó quebranto de la operación, estableciendo por diferencia entre el precio de venta y el saldo residual que existía en los libros como resultado en las amortizaciones anteriores. Previene el caso de que el bien radiado no se ha vendido inmediatamente, determinando que el comerciante deba adjudicarle un valor probable de liquidación, el cual será ajustado cuando la venta se realice.-

La aplicación de estas disposiciones se permite en forma parcial cuando solamente se reemplaza una parte de los bienes en uso.-

El artículo 110 pone coto á un sistema muy común de revaluación de valores ó repetición de los períodos amortizables del que se abusaba frente á la aparición de las leyes impositivas.- En las transferencias ó ventas de negocios, se aparentaba pagar un valor global por todo lo adquirido y luego se procedía á revaluar los activos fijos, adjudicándoles valores que estaban en desacuerdo con los corrientes en plaza para bienes similares que ya habían cumplido la totalidad ó gran parte de su vida útil.-

El nuevo adquirente, que muchas veces lo era por una ficción legal de simple cambio de nombre, pretendía la amortización sobre los valores adjudicados y por otro tiempo de

duración determinado por los coeficientes respectivos de uso y costumbre en el comercio.-Reserva el artículo á la Dirección Genral,el derecho de estimar el precio individual que corresponde á cada bien amortizable y el período que le resta de vida,para los efectos de la amortización.-

El artículo 111 admite lógicamente que cuando un bien amortizable ó una mejora hecha por el contribuyente en la propiedad de un tercero queda al fin de un contrato gratuitamente á beneficio del propietario,se condicione á la duración del convenio el cálculo de vida para establecer el coeficiente de amortización.-

El artículo 112 al que en la práctica se le está dando aplicación retroactiva,modifica disposiciones anteriores que estaban reñidas con la práctica y la Justicia.-Reconociendo que los gastos de organización de sociedades anónimas no crean el capital,sino que ponen á éste en condiciones de producir,y son por lo tanto gastos incurridos en la obtención del rédito,la Dirección General admitirá la deducción de ellos en el balance impositivo,ya sea por su total en el primer ejercicio,ó dentro de un plazo no mayor de cinco años.Ello se deja á opción de los contribuyentes.-

Hacemos notar que excepcionalmente y á pesar de indicar un plazo máximo de vida al gasto,no se exige su repartición igual y continuada para la extinción.-

Observando cuán complejo é interesante es el asunto de las amortizaciones en los balances impositivos,se comprende por qué fué necesario dedicar tantos artículos del Decreto Reglamentario,y ampliar el criterio de los legisladores para ponerse á tono con todas las modificaciones que requieren

el desarrollo continuado y creciente del comercio y de la industria, tendiendo siempre á una mayor concentración y producción con el consiguiente aumento de Activos Fijos que son precisamente lo que motivan y justifican las amortizaciones.-

Previsiones: El artículo 113 abandona el tema de amortizaciones para entrar en el de las provisiones ó reservas.- Incorporado especialmente para las compañías de seguros ó capitalización y similares, dá para ellas las siguientes disposiciones: a) en seguros de vida y operaciones de capitalización las provisiones por "reservas matemáticas", se determinarán de acuerdo á las tablas aprobadas por la Inspección de Justicia ó la Superintendencia de Seguros.- b) En seguros de cualquier otra naturaleza se considerarán como provisión por "reservas por riesgos en curso", el 40 por ciento de las primas netas de riesgos y anulaciones correspondientes al ejercicio.-

En todos los casos, las provisiones por reservas técnicas correspondientes al ejercicio anterior que no hubiesen cubierto riesgos en curso, serán considerados como beneficios automáticos y deberán incluirse en el rédito neto imponible. Los artículos 114 á 119 legislan para la creación de reservas y provisiones destinadas á eliminar y compensar las pérdidas por créditos dudosos y ó incobrables.-

Establecen que al determinar el beneficio neto es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos ó incobrables siempre que tengan su origen en las operaciones comerciales. Se dá libertad al contribuyente para optar entre su afectación total ó parcial en la cuenta de Ganancias y

Pérdidas ó a un fondo de previsión constituido para hacer frente á contingencias de esa naturaleza.-Una vez que el contribuyente ha optado por uno de estos procedimientos, su variación sólo es posible solicitando autorización á la Dirección General.-

Aquel fondo de previsión que se admite de acuerdo al inciso c) del artículo 23, requiere que pueda ser considerado razonable .-

El artículo 115 del Decreto Reglamentario introduce la clasificación de "previsiones normales", y dice que se considerarán tales, las que se constituyan sobre la base del promedio de quebrantos ocurridos en un período anterior no menor de cinco años, debiendo los coeficientes quedar fijos hasta tanto el contribuyente solicite la modificación ó la Dirección lo juzgue necesario.-

Para plazos menores la Dirección fijará el procedimiento á seguir.-

Los contribuyentes deberán imputar los malos créditos de cada ejercicio á aquella previsión normal, pero si ella no alcanzara tienen siempre derecho a cargarla sobre la cuenta de Ganancias y Pérdidas.-Por el contrario, si la previsión resultase mayor que el monto de quebrantos del ejercicio, el saldo deberá incluirse entre los beneficios imponibles sin perjuicio de que para el año siguiente se mantenga el mismo coeficiente.-

Las sumas recuperadas sobre créditos ya castigados se considerarán también ganancias del ejercicio siempre que no correspondan á castigos anteriores al año 1932.-

Liquidada la previsión normal del ejercicio en la forma

indicada, se admitirá como deducción en el balance anual la previsión correspondiente al nuevo ejercicio.-

Cuando el contribuyente no hubiese seguido un sistema de previsión y desease implantarlo en su contabilidad, puede crear el fondo correspondiente utilizando el coeficiente que corresponde sobre el activo objeto de la previsión al comienzo del ejercicio, pero sin afectación al balance fiscal, es decir que pagará sobre la reserva hecha, y desde el año siguiente compensará las diferencias por exceso ó defecto. Así lo dispone el artículo 116.-

El artículo 117 exige que el castigo de malos créditos debe justificarse y corresponder al ejercicio en que se realice. Admite como factores demostrativos de la incobrabilidad, la cesación de pagos declarada ó aparente, la quiebra, el concordato, la fuga del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones, etc.-

El artículo 118 prevé el caso de créditos incobrables que se originaren en operaciones anteriores á la fecha de vigencia de la ley, y admite su deducción en la medida de la incobrabilidad siempre que ésta se produzca en años incididos por el impuesto.-

El artículo 119 obliga á que en la declaración jurada se indique el método utilizado para el castigo de créditos, el coeficiente aplicado y todo lo que sirva para demostrar la incobrabilidad.-

El problema de cambio en las amortizaciones: Los artículos 103, 104 y 105 introducen una novedad interesante y justificada cuando admiten ciertas amortizaciones de maquina-

rias ó instalaciones de fabricación extranjera en función del valor de reposición. Es evidente que es intención de la ley permitir que permanezcan intactas las fuentes del rédito, autorizando la acumulación indispensable de amortizaciones que permitan reemplazar dichos bienes una vez agotados ó destruidos ó inservibles. - Esta reserva que según el criterio anterior bastaba conque alcanzara para reponer el coste originario, se ha reconocido que tiene que ser suficiente para la readquisición futura y nó para equilibrar su coste de adquisición, en tiempo pasado. - No se trata de compensar lo que costó el bien que se desgasta, sino formar la reserva para una nueva compra. Indudablemente, hay que admitir el criterio de la continuidad de la actividad, pues si no se estableciera así, sólo correspondería hacer la reserva sobre el valor de coste original, es decir, lo necesario para recuperar el desembolso realizado. -

Económicamente no puede existir duda alguna de la necesidad de que las reservas sobre activos fijos se hagan de acuerdo al valor de reposición ó de sustitución. -

Aún se confirma esta necesidad de tener en cuenta el valor aumentado de sustitución, porque él será un factor más que debe incluirse en el cálculo al determinar el coste de fabricación. - Entonces corresponde considerar el agotamiento ó inutilización de los elementos que intervienen en la confección de la mercadería con miras al valor de su reposición, ya que en el 99 por ciento de los casos, indudablemente será mayor que el originario de compra de los planteles en uso. -

A pesar de la innovación y progreso que el artículo 103 significa dentro de nuestra legislación impositiva, debe hacerse resaltar que la reforma no ha sido todo lo completa que podría haberse deseado, pues deja pendiente ó crea nuevas dificultades en la forma de amortizar activos fijos de elementos cuyos precios actuales han aumentado en forma inusitada por razón de las vicisitudes industriales, económicas y sociales que en los últimos tiempos han llevado á una devaluación de todas las monedas.- El artículo 103 habla sólo del aumento de las amortizaciones de maquinarias ó instalaciones de procedencia extranjera. Por qué sólo extranjeras? Las dificultades de producción y el progreso de nuestra industria de la maquinaria han permitido la fabricación de planteles mecánicos en el país, claro que las matrices, materiales y á veces hasta herramientas han tenido que importarse.- El coste de todo eso fluctuó en forma verdaderamente importante porque siguió los valores devaluados de las divisas extranjeras. Nuestro país vinculado como está con su comercio exterior á las principales plazas de producción industrial europea, sufrió automáticamente de rechazo aquellas devaluaciones y á su vez para poder seguir colocando sus productos exportables, se vió en la necesidad de adoptar igual política monetaria.-

o De lo expuesto resulta que á nuestro modo de ver, también debiera admitirse la aplicación del artículo 103 en la amortización de toda clase de bienes que se necesitan reponer, y cuyos valores puede demostrarse que actualmente y en el futuro son más altos que los originarios de los

que se están usando.-

No interesa saber el origen del bien ó del objeto utilizado, porque lo que se debe determinar es el coeficiente de amortización en función del costo de reposición de cualquier origen que sea el objeto, ya nacional ó extranjero. La aplicación práctica del artículo 104 creemos que será difícil y sin utilidad práctica, pues querer hacer el juego del valor de reposición en relación con el año de pago de los bienes, no puede interesar.- Lo cierto para un industrial ó comerciante, y aún para el Fisco, es precisar el costo de las maquinarias ó instalaciones; ello en todos los casos se puede realizar.-

La modificación de los valores futuros deberá relacionarse con la fluctuación de los bienes que se necesiten amortizar.-

Con referencia al segundo párrafo del artículo 104, no puede hacerse ninguna observación sino reconocer lo plausible de su agregado, pues al permitir dar fecha cierta al valor de introducción de bienes amortizables en el activo fijo, se elimina la discusión de la fluctuación del costo; y el problema de cambio se independiza del valor asignado á las maquinarias ó instalaciones.-

El artículo 105 no requiere por nuestra parte crítica alguna, pues al permitirse constituir reservas con fines especiales, es lógico que deba legislarse su aplicación estricta.-

Decíamos anteriormente que la intención de la ley era permitir ^{que} permanezcan intactas las fuentes de réditos, si á consecuencia de la disposición contenida en el artículo 103

hubiera un excedente de reserva, justo es que sobre dicho remanente se abone el impuesto no ingresado.-Lo mismo en un todo de acuerdo cuando á los fondos creados se les da otro destino que el indicado.-

CAMBIOS.

En el nuevo decreto reglamentario existen diez artículos que legislan sobre uno de los más importantes é interesantes problemas a que se ve abocada la Dirección de Réditos: los cambios.

Apartir de noviembre de 1933 cuando los convenios entre naciones europeas procuraban establecer los valores de las divisas para sus transacciones internacionales, se decidió abandonar en la República Argentina el patrón oro ligando nuestra moneda a las oscilaciones del franco; poco después se estableció el control de los cambios para evitar las importantes y peligrosas operaciones que se llamaron de la bolsa negra. Finalmente nuestra moneda fué desligada de las oscilaciones del franco para seguir las vicisitudes de la libra, en razón de que nuestro mercado exportador empezaba a perder lugar frente al de importaciones, en un momento en que los precios de nuestros productos básicos, el trigo y la carne, sufrían una caída vertical.

En casi todas las contabilidades se habían registrado verdaderas maniobras para compensar las diferencias que aquellos cambios de tipo de cotización y divisa habían producido a quienes tenían que comerciar y tener deudas en moneda extranjera.

La primera reglamentación oficial de la ley 11682 contenía muy pocos artículos y no eran aplicables a las sucursales de casas matrices extranjeras, cada una de las cuales por las modalidades de su forma de valuar y revaluar tenía que ser objeto de un estudio especial.

El artículo 120 deja las cosas en la misma forma y anuncia las normas que se aplicarán en el asunto y ya excluye de

ellas á las sucursales de casas matrices extranjeras.-

El artículo 121 ordena un sistema uniforme para el registro contable de operaciones en moneda extranjera, y aún más, también exige que los tipos de cambios á emplearse sean los siguientes:

Para los importes cuyos pagos deben efectuarse con intervención de la oficina de control de cambios, el tipo cierre vendedor, fijado diariamente por dicha oficina ó por el Banco Central. En caso contrario deberá emplearse el tipo de cierre vendedor del mercado libre fijado por el Banco de la Nación Argentina.-

Para las exportaciones cuyo importe en moneda extranjera se está obligado á entregar á la oficina de control de cambios se tomará el tipo cierre comprador fijado por dicha oficina ó el Banco Central el día en que se formalice, ó contabilice la operación. Para otras exportaciones en que no sea obligatoria la venta de la moneda se toma el tipo cierre comprador en el mercado fijado por el Banco de la Nación Argentina. No obstante todas estas disposiciones, la Dirección podrá autorizar tipos de cambio promedio, mensuales ó trimestrales, de las remesas efectuadas ó recibidas por el contribuyente siempre que ésta fuese la forma habitual de registrar las operaciones.-

El artículo 122 se refiere exclusivamente á las operaciones de compra ó venta de mercaderías, ó de otros bienes que sean objeto habitual del comercio para ordenar la forma en que se deben registrar en los libros comerciales y que son:

- a) al cambio efectivamente pagado si se trate de operaciones al contado.

b) y si se trata de operaciones a crédito al tipo de cambio del día de entrada en el caso de compra, ó del día de salida en el caso de venta.

El artículo 123 contempla la situación muy común de casas que, al registrar las operaciones en moneda extranjera, las aceptan a un tipo de cambio convenido y que es diferente de los corrientes en los Bancos y Bolsas. En este caso el día del cierre del ejercicio se se efectuará el revalúo de las existencias ó saldos deudores ó acreedores, al tipo vigente en la fecha de acuerdo a las indicaciones del artículo 121.

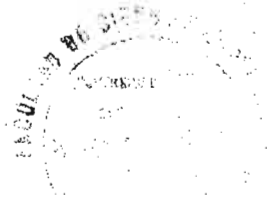
El artículo 124 dispone que en el balance impositivo solo debe computarse como diferencia de cambio las efectivamente realizadas, producidas por la actividad habitual del comercio del contribuyente. El artículo 125 establece ^{cuales} ~~que~~ la ganancia ó pérdida de cambio efectivamente realizada.

a) Las diferencias que se originaran entre la última valuación y el importe del pago como así también las que se produzcan por la revaluación de los saldos.

b) las diferencias entre el importe pagado y el asentado originariamente en los libros.

El contribuyente puede optar por cualquiera de los dos conceptos, pero una vez adoptado no lo podrá variar sin conformidad de la Dirección General.

El artículo 126 contempla las situaciones iniciadas a raíz de la aparición de la ley impositiva, y acepta que siempre que existan deudas contraídas con anterioridad al primer ejercicio cerrado en 1932, se tomará como valor original a los efectos del cómputo de las diferencias de cambio, en



SELECCION

cicio anterior.

Solo afectarán al costo de los bienes respectivos las diferencias de cambios/producidos por operaciones que impositivamente puedan ser consideradas como inversiones de capital. La diferencia que resulte con relación al precio originario registrado en los libros incidirá en el balance impositivo siempre que se trate de bienes cuya amortización autorice la ley, y en ese caso se aplicará lo dispuesto en los artículos 99 al 111 que ya hemos visto.

Esto es lo que dispone el artículo 127.

El artículo 128 no admite la diferencia de cambio que puede resultar de transformar una moneda en moneda extranjera a otra moneda distinta de la operación inicial.

Esto no rige cuando efectivamente el pago se hace con otra moneda.

El artículo 129 dispone que para ajustar los resultados de diferencias de cambio a las prescripciones del nuevo decreto reglamentario, los asientos respectivos pueden ser hechos en los rubros principales o auxiliares de contabilidad o en los registros especiales de los contribuyentes. Obsérvese que el artículo recién comentado y el 121 significan una forma imperativa de introducir preceptos fiscales directamente en el registro contable de las operaciones.

Hay en el decreto reglamentario tres artículos (130 al 132) especialmente dictados para ser aplicados en la vigilancia del cumplimiento de las leyes impositivas por parte de las sucursales de casas extranjeras. Hasta el momento de la aparición de las leyes impositivas, hay que decir, en honor a la verdad; que dichas sucursales operaban con una libertad tan absoluta que no...

biles maniobras económicas y financieras tendientes á llevar fuera del país los réditos ganados en él.-

En el artículo 130 se obliga á sucursales de casas matrices extranjeras á consultar en cada caso el procedimiento á seguir en materia de cambios.

El artículo 131 á que ingresen el impuesto básico y adicional si corresponde, sobre todas las utilidades de fuente argentina. La tasa adicional debe calcularse como si los réditos pertenecieran á una sola persona de existencias visible, á menos que se compruebe debidamente la cantidad de socios y la participación de cada uno de ellos en las utilidades.-

En estos dos artículos la reglamentación de la ley ha sido si se quiere ~~en~~ un poco extremada, y está en cierto modo reñido con los procedimientos establecidos para otras actividades; nos parece también que el Decreto Reglamentario desvirtúa la sanción moral establecida por el artículo 33 frente al individuo que acumula mucha renta.-

Finalmente el artículo 132 consagra el derecho de la Dirección para exigir que las sucursales, agentes ó representantes en el país de casas extranjeras presenten:

1) copia del balance general y estado demostrativo de la cuenta de Ganancias y Pérdidas de la Casa Matriz, tal como están obligados á presentarlos á los Poderes Públicos de su país, ya sea á los efectos legales impositivos ó de distribución de dividendos en casos de sociedades anónimas.

2) copia auténtica del contrato de la concesión en el caso de representantes y procedimiento para determinar el beneficio ó participación del agente, representante, etc.

3) el detalle de los gastos autorizados.

ó mercaderías remitidos al país.-

Agrega algunos detalles y exigencias con respecto á la forma de presentar aquellas declaraciones y hacer su visación en los consulados argentinos ó en la sede de ^{la} Sociedad Anónima.-

-. CUARTA CATEGORIA: REDITOS DEL TRABAJO PERSONAL

Al iniciarse en la legislación impositiva universal los impuestos nuevos sobre la renta, sobre el capital, sobre la plus-valía y otros similares, fueron siempre auspiciados por grupos políticos de ideología evolucionista, que buscaban la aprobación de las masas haciendo destacar la incidencia de las nuevas normas rentísticas sobre el capital y los capitalistas.-

Pero ya entradas a la sanción de leyes definidas y reglamentadas, tuvo que acomodárselas a conceptos más amplios del Derecho Público defendidos en Códigos y Constituciones.-

La igualdad ante las leyes y la suficiencia para cumplirlas, llevó a la clasificación de los réditos o rentas de acuerdo a los factores o fuentes que producen aquellos beneficios gravables, repitiéndolos en la explotación continuada.-

Lógicamente se tuvo que llegar a la conclusión de que las actividades personales de los individuos, aplicadas a producir un lucro o cedidas por un jornal o un honorario, eran capital-fuente gravables en sus resultados.-

Se cumple para el caso la definición económica de que el Capital es acumulación de ahorro ó de técnica y experiencia. Los conocimientos especiales de un oficio, un arte ó una ciencia introducidos á un mercado de demanda, comercializan su aplicación; dándoles valor de canje por dinero.- Tan pronto lo hacen, surge el derecho del Estado á gravar la utilidad obtenida de aquel capital-fuente.-

Pero no era posible deshumanizar el concepto de respeto que merece cada componente de la comunidad. De ahí surgió

la necesidad de indicar un límite de producción "libre de impuesto" la llamada "renta mínima imponible".-Se razona.- La primaria dedicación tiende sólo á conseguir la satisfacción de las necesidades mínimas del hombre-productor y su familia. Persistiendo en el esfuerzo aplicando su fuerza, su arte, su técnica ó su ciencia, queda un remanente que se está dispuesto á monetizar vendiéndolo á un tercero. Esto ya dá categoría al individuo para buscar á sus competidores, regular sus gastos procurando el aumento del rédito, agremiarse, asociarse, etc.,. El exceso obtenido es el que obla el impuesto.

El Fisco encuentra polarizadas todas las características de un capital-productor. Considera que "puede" pedir su parte ya que garantizó derechos y seguridad para el presente y el futuro.- También considera que "debe" pedir aquella contribución á los egresos estatales para tratar por igual á todos los habitantes de su territorio.-

Queda aún una razón puramente fiscalista y es la de que los individuos que viven con el resultado de su esfuerzo personal suman mayoría dentro de cada población y no es de ningún modo despreciable el monto de la acumulación de sus ingresos por el impuesto.-

En la ley 11.682 se incorporaron para gravarlas, las actividades del trabajo personal en dos categorías: una específica y perfectamente deslindada, la de los que trabajan en relación de dependencia.- Otra asimilada á la de los comerciantes é industriales, la de los que ejercen aquellas actividades solos ó asociada, pero por cuenta propia.-

En la dedicación de los segundos, se realiza totalmente el

concepto de capital-fuente constituido por el saber, la técnica, los conocimientos, las relaciones, las facultades naturales ó cultivadas etc., puestos en oferta para obtener un lucro.-

Ta hemos visto cómo la tercera categoría dispuso para los asimilados á comerciantes, los auxiliares de comercio, los corredores y comisionistas, las profesiones liberales y la asociación de profesionales.-

Veamos cómo la cuarta categoría legisla para los que trabajan su trabajo personal por un sueldo, una comisión ó un jornal fijado ó convenido con un empleador ó independiente del lucro ó pérdida que pueda resultar de aquellas actividades.-

El artículo 29 y el 30 enuncian la incidencia del impuesto sobre todas las prestaciones de servicio hechas bajo órdenes directas de un empleador ó en relación de dependencia (es decir: actuando en su nombre dentro de sus instrucciones).

No pudiendo olvidarse la territorialidad como índice de fuente argentina se dispone... "Esta prestación de servicios estará siempre gravada, sea realizada por personas residentes ó no en la República y dentro del territorio de la misma. También se oblará sobre los réditos provenientes de servicios prestados ocasionalmente en el extranjero por personas que residen en el territorio de la República."

El artículo 31 establece que á los empleados públicos que cumplen sus tareas en el extranjero al servicio de la Argentina, se consideran á efectos impositivos, como domiciliados en la República.-

Por su origen se asimilan á sueldos y jornales ganados en actividad, los retiros, pensiones y jubilaciones pagados por el ex empleador.-

El artículo 32 establece los agentes de retención de la categoría imponiendo á todos "los que pagan" la obligación de retener ó ingresar en el momento de hacer efectiva la remuneración del trabajo realizado.-

En el texto del mismo artículo se deja establecido con un criterio enumerativo, que pueden ser réditos de cuarta categoría los salarios, pensiones, retiros, jubilaciones, dietas, comisiones ó participaciones, aguinaldo ó habilitaciones, gratificaciones ó cualquier otra remuneración en dinero ó en especies susceptible de ser estimada en dinero, incluyendo los llamados viáticos, movilidad y gastos de representación y excluyendo los descuentos para jubilaciones y pensiones.-

En el Decreto Reglamentario se dedica á los réditos del trabajo personal, el capítulo V que incluye los artículos 133 al 143.-

El artículo 133 establece la forma de determinar el monto imponible sobre el cual corresponde aplicar la retención en los casos de pagos periódicos. Se establece en 4.800.- pesos anuales el mínimo no imponible, es decir libre de impuesto, aparte de las cargas de familia.- La tasa á retener se fija en el 5 por ciento del monto imponible y es obligatorio su ingreso en la Dirección, dentro de los 5 días de haber retenido.-

El artículo 134 que modifica los procedimientos anteriores, establece que sin perjuicio de ingresar las retencio-

año y dentro del mes de Enero el agente de retención
pleador, hará llegar á la Dirección General una declara-
jurada en formulario especial, de las retenciones efec-
durante el año anterior.-

El artículo 135 determina las retenciones en el pago de
misiones, honorarios y acumulaciones hecho en forma acci-
dental.-En estos casos también se retendrá el 2 por ciento
sobre el total pagado sin deducción alguna.-Si el que p-
no es un comerciante, sólo actuará de agente de retenci-
cuando se abonen importes mayores de 500.-pesos.-

El artículo 136 contempla el caso de personas que perc-
sueldos ó remuneraciones de carácter periódico de vari-
empleadores, determinando que quedan obligados á efectuar
la retención á declarar ante los otros empleadores, el nom-
bre del designado como agente de retención.-Puede pedir
á la Dirección que autorice á declarar é ingresar el im-
puesto directamente del beneficiario.-

Los artículos 137 al 143 aclaran situaciones muy comunes
entre los empleadores y empleados y que dificultan por
retención.-Así se legisla sobre aguinaldos y gratificacio-
nes que pueden alterar en el conjunto del año la ventaja
representada por la renta mínima, los casos en que además
del sueldo se dá otra forma de remuneración, retribución
viáticos y movilidad que son reembolsos de gastos, forma
liquidar el impuesto sobre trabajo á destajo ó á domici-
pago por períodos menores de 30 días, pagos de servicios
profesionales por intermedio de sanatorios y sueldos ó re-
muneraciones recibidas del ó en el extranjero.-

Por disposiciones sucesivas en decretos especiales

articulado de las leyes de presupuesto, se ha llegado á establecer que las actividades personales ejercidas por cuenta propia y aún las asociaciones de profesionales liberales con ánimo de lucro, oblan el impuesto con la tasa, la renta mínima y las cargas de familia que según la ley y su Decreto Reglamentario eran privilegio de los que vendían su trabajo á un empleador.-

En general se advierte en nuestra ley el afán de ser leve al cumplir la necesidad de gravar las actividades puramente personales.-

Es la forma más noble y completa de obtener rentas con el propio esfuerzo, y se la sujeta á impuesto para cumplir el requisito de igualdad ante la ley exigido por nuestro régimen constitucional.-

En procura de una mayor lenidad es que á esta categoría se le adjudica una renta mínima superior á las demás llevándola á 4.800.-pesos anuales.-

Son numerosos los pedidos y opiniones de que esta renta mínima debe permitirse también al comerciante, pero el concepto fundamental, es adjudicarlo al que se halla en relación de dependencia bajo la presunción de que es el que menos riqueza tiene.-

LA RENTA MINIMA NO IMPONIBLE Y LAS DEDUCCIONES POR
CARGA DE FAMILIA, EN NUESTRA LEY DE REDITOS.

Entoda ley impositiva no debe olvidarse la guía de un concepto de justicia que contemple al mismo tiempo con la finalidad fiscal, los efectos políticos y económico - sociales que su incidencia puede provocar .

Si con el impuesto, el Estado cumple con su obligación de retribuir en alguna forma á sus habitantes no debe hacerlo incidir en lo posible sobre aquellos cuyos medios económicos ya son de por sí estrechos, y tampoco llegarse al extremo contrario. Hay que considerar que las necesidades humanas difieren según la zona dentro de un mismo país, ya que en los recursos privados juega un rol importante el valor de cambio de los productos y el poder adquisitivo de la retribución del trabajo ó de la industria.-

También el estado civil es otro elemento que debe tenerse en cuenta.-

Un impuesto basado en la renta debe ser esencialmente personal en su aplicación, y la liberación impositiva que para él se establezca, no puede ser un simple privilegio de ciertas clases sociales ó individuos, sino un equitativo reconocimiento de un mínimo de renta necesario para la existencia.- Es decir, la libertad dada á cada persona para disponer parte de sus entradas libre de impuestos.-

Para el Estado, la familia es una institución social básica por ley natural y cimiento de su estabilidad misma.

Frente pues á la necesidad fiscal, surge la obligación moral, social y política de proteger á la familia respetando sus condiciones civiles.

Tenemos entonces que para esta clase de impuesto debe considerarse en primer término al individuo en sí mismo co-

capital que produce renta. Contemplada esa situación, cabe un límite al considerar á la familia del contribuyente como un obligatorio respeto por aquella necesidad social de que hablábamos antes.-

Surgen así las deducciones por cargas de familia, reconocidas al gravar las rentas en la persona de sus jefes, permitiéndoles deducir del monto imponible una suma determinada por cada persona que se halla á su cargo, vinculando á su mínimo de subsistencia personal un mínimo adjudicado para sus familiares.-

Nuestra ley ha sufrido varias transformaciones en tal concepto. Desde la implantación del sistema impositivo basado en los réditos, siempre se dejó libre de gravámen una cierta parte de la renta para atender aquella doble función de respeto para el individuo y para su familia. Así se adjudicó la renta mínima no imponible exclusiva para toda persona de existencia visible, ampliada luego en cantidades fijas para cada uno de los componentes de la familia directamente á cargo del contribuyente.-

Se estableció una cantidad fija menospreciando en bien del concepto primario de igualdad, la realidad de los hechos, ya que es sabido y humanamente explicado que los componentes de la familia gastan, y por lo tanto, cuestan á sus jefes en la relación directa de sus entradas.-

En principio y contemplando la parte puramente recaudadora del nuevo gravámen, se llegó á contrariar disposiciones expresas del Código Civil, supeditándole á la ley especial.- Hubo necesariamente que rectificarlo.-

Ya más adelantada la aplicación de la ley y conocidos sus

resultados como recurso de presupuesto, pudo contemplarse la posibilidad de reconocer cierta ventaja al trabajo personal, elevando la renta mínima no imponible, para los réditos de cuarta categoría.-

El actual artículo noveno vigente á partir del 1° de Enero de 1936, declara renta mínima no imponible, la suma de 4.800.- pesos anuales, pero como para las otras categorías ha mantenido la primitiva suma de 2.400.- pesos, debió conciliar esta situación estableciendo que, si la renta del trabajo personal fuera menor á aquellos 2.400.- pesos, la diferencia puede ser utilizada en otra categoría.-

En cambio si la renta del trabajo personal oscilara entre 2.400.- y 4.800.- pesos, la diferencia hasta este segundo límite no podrá utilizarse en otra categoría.-

De esta forma se ha venido á conseguir que el máximo de renta liberada para la cuarta categoría sea usada solamente en ella, y el mínimo pueda ser utilizado solamente en las otras.-

El artículo 10° lo confirma especialmente cuando dispone que la renta no imponible puede aplicarse contra los réditos de cualquier categoría á opción del contribuyente, pero con la limitación de que debe empezarse siempre con los réditos del trabajo personal.-

CONSIDERACIONES SOBRE LA RENTA EN LA LEY 11682

De acuerdo al artículo 2° de la ley 11682, el impuesto rige sobre el importe total de la renta neta anual del contribuyente.- Esta renta anual la constituye la suma de todos los réditos o beneficios limpios que percibe el contribuyente durante un año por la utilización de capitales, propiedades o derechos o por el ejercicio de una profesión, empleo, comercio, industria, etc.-

Dicho de otro modo, es el conjunto de todas las utilidades brutas que por determinados conceptos obtenga el contribuyente, menos todos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichas utilidades.-

La diferencia así calculada está sujeta anualmente al impuesto establecido por la ley.-

La idea de "renta" en un principio comprendía a todos los ingresos emergentes de cualquier actividad con prescindencia de los gastos que ocasionaban la obtención de las mismas.-

La renta, en un sentido amplio, es el beneficio o utilidad periódica, obtenida mediante un servicio, o por la utilización de algún elemento que permita conseguir una diferencia o mayor valor independiente de la cosa prestada o dada.- Por lo tanto, obedeciendo a un concepto general puede ser obtenida por bienes materiales o inmateriales.-

Como lo expresa el Dr. Rufo en su "Curso de Finanzas" no es siempre fácil precisar y menos definir la renta porque hay una serie de bienes, ya colectivos, ya individuales, que proporcionan ventajas equivalentes a la renta mismas las cuales no pueden medirse.-

La concepción que se puede tener de la renta desvinculada del sentido económico, es que, para que exista renta o utilidad, debe ésta producirse sin destrucción del capital.-

La clasificación de renta solo corresponde a aquellos ingresos o entradas que reúnen dos condiciones: la de ser periódicos y la de provenir de una fuente fija y normal.- No pueden considerarse como rentas los aumentos ocasionales, los cuales deben clasificarse como evoluciones del patrimonio que lo acrecen con la misma probabilidad que pudiesen disminuirlo.-

Entiéndese por periodicidad para analizar la definición de renta, la que se produce con ese carácter sin tener en cuenta al sujeto beneficiado por la misma.- Por lo tanto la periodicidad no es provocada por el sujeto sino que la determina el elemento que produce el rédito.- Puede una persona ser accidental o momentáneamente poseedora de un bien que por una sola vez le produce una renta.- Para ella no existe la periodicidad pero sin embargo el carácter de ese bien, es el de producir periódicamente una renta o beneficio o una utilidad que será recogida por el accidental poseedor.-

En cuanto a la renta neta o beneficio neto, es el sobrante entre las entradas y las salidas; considerando entradas aquellas a que nos hemos referido anteriormente y salidas los gastos de producción y todas las expensas necesarias para la obtención del rendimiento.-

Las ganancias obtenidas en juego, lotería, el mayor valor de bienes que se poseen o frutos circunstanciales, seguros

de vida, legados, donaciones y herencias no pueden comprenderse normalmente en el concepto de renta.-

En conclusión la renta neta puede definirse como un valor libre de carga, sujeto al consumo facultativo del beneficiario sin que se produzca la destrucción del capital.-

El artículo 2º de la ley 11632 establece con precisión lo que se entiende por rédito, y lo define como "el remanente neto o sea el sobrante de las entradas o beneficios, sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichos réditos".-

Nuestra ley de réditos se refiere a la renta anual y la trata bajo un punto de vista financiero, que es muy distinto del económico.-

Considera en los beneficios anuales sujetos al impuesto, a los derivados de todos los bienes incluyendo los obtenidos por el trabajo personal que no pueden considerarse "rentas" en su definición abstracta.-

Deja a salvo aquellas rentas exentas del gravamen determinadas en el artículo 5º de la ley, y lo que surja de la interpretación de los artículos que comprenden el título "Determinación del beneficio neto" (artículo 22 al 25).-

No es posible considerar como renta toda riqueza que percibe el contribuyente durante el año, sin hacer la reserva de que no debe clasificarse así la que aparece como mayor valor de las cosas.-

La renta puede manifestarse en variadas formas, ya sea en dinero o no; y cuando se representa por medio de un

bien, de un derecho material o abstracto, habrá que establecer un valor equivalente para poderla apreciar.-

Nuestra ley de réditos define claramente ese carácter de que todo usufructo o goce de un bien debe estimarse como una renta (artículo 17).-

Tener vivienda gratis, alimentos, vestimenta, luz, etc. debe para nuestra ley ser considerado como un elemento de renta, pues sin duda alguna ella se aumenta en virtud de estas ventajas.-

Al determinar la renta gravable debe incluirse los ingresos del concepto definido anteriormente, conjuntamente con el valor estimado por aquellas ventajas y comodidades que se le brinda al individuo en virtud de la ocupación o cargo que desempeña.-

Así un gerente de una importante industria, radicada en un pueblo apartado de la ciudad, cobra sueldo y además se le brinda la casa, luz, calefacción, sirvientes y automóvil.-

Estos beneficios materiales que percibe, deben apreciarse en dinero y agregarlos al sueldo mensual para determinar el monto que estará sujeto al impuesto que determina la ley.-

Los beneficios en especies o pagos obtenidos por la prestación de servicios deben incorporarse a otras rentas para con ello formar el conjunto imponible.-

CONCEPTO DE LA LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO

Ningún artículo de la ley determina específicamente su liquidación por períodos (de un año) pero la redacción de muchos de ellos la establece.-

Así el artículo 4 introduce aquel lapso de tiempo ^{cuando indica,} que "ningún rédito.....pagará mas de una vez al año.....".

El artículo 7° declara renta máxima no imponible la suma de 2.400.- pesos anuales.-El artículo 9° al referirse á las personas de existencia visible con rédito de cuarta categoría, establece los 4.800.-pesos anuales como renta mínima no imponible.-

El artículo 11 determina que se "presume que la renta bruta anual....-El texto del artículo 22 ya es más claro al respecto: "las cantidades á que ascienden las diversas entradas ó haberes serán incluídas en la ganancia bruta del año en que ellas sean percibidas por ó devengadas á favor del contribuyente, á menos que la Dirección autorice que dichas sumas deban ser imputadas á un período diverso".

El artículo 23 inicia las instrucciones para confeccionar las declaraciones juradas y dice: de la renta bruta anual se deducirán....-Por último el artículo 33 en su inciso c) fija una tasa adicional progresiva en línea continua sobre el rédito imponible global, en cuanto exceda de 10.000.-pesos anuales.

Como se ve, las constancias textuales suplieron el olvido en que incurrieron los legisladores al no establecer en forma especial el concepto de anualidad.-

Diciembre 1941
Julio Belmonte

BIBLIOGRAFIA.

BIELSA, Rafael

Derecho Administrativo.

BLUNTSCHLI, M.

Teoria General del Estado.

BUNGE, Alejandro E.

Impuesto a la Renta 1918.

DELL'ORO MAINI, Atilio

Impuesto sobre la Renta y su Aplicación en la República Argentina.

GRASSI, Italo Luis

Impuesto a la Renta en Francia e Italia.

GRASSI, Italo Luis

Leyes Inglesas de Impuestos a las Rentas - " Revista de Ciencias Económicas " Octubre 1937 - página 1937.913

NITTI, Francisco

Principios de la Ciencia de las Finanzas - Traducido por el Dr. Salvador Oria.

ORIA, Salvador

Legislación Impositiva Argentina.

RUZO, Alejandro

Curso de Finanzas - Teoria Moderna del Impuesto.