



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



Impuesto a los beneficios extraordinarios

Zolezzi, Mario Manuel

1947

Cita APA: Zolezzi, M. (1947). Impuesto a los beneficios extraordinarios.
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

11502
394

" Instituto de Finanzas Argentinas "

Director: Dr Alfredo Labougle

Tema: "Impuesto a los beneficios extraordinarios"

- 1) Doctrina del impuesto a los beneficios extraordinarios.-
- 2) Consideraciones referentes al origen de este impuesto.-
- 3) El impuesto a los beneficios extraordinarios en la República Argentina.-
- 4) Estudio del decreto No. 18.230/43 (texto modificado).- Sus disposiciones.- El Decreto Reglamentario No. 21.703/44.-
- 5) Los proyectos de ley del impuesto a los beneficios extraordinarios.-
- 6) Consideraciones finales referentes a la implantación del Impuesto a los beneficios extraordinarios en la República Argentina.-

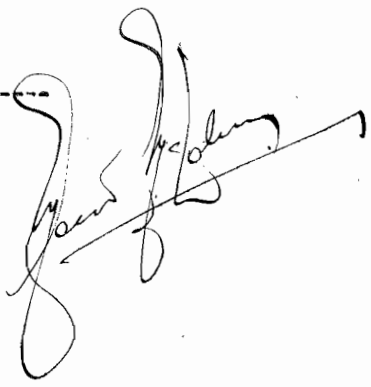
Nombre y apellido del alumno: Mario Manuel Zolezzi

Número de Registro: 11.813

Año que cursa: 5o. Año Doctorado en Ciencias Económicas.-

Curso seminario: Año 1945

Fecha de presentación: 14/5/1947



-) Nitti Francisco.- "Principios de la Ciencia de las Finanzas".-
- Griziotti B. - "Impuesto extraordinario al patrimonio y empréstito forzoso".-
- Watson Guillermo.- "Impuesto sobre las Ganancias Excesivas".-
- Griziotti B. - "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda
- Mensaje del Poder Ejecutivo y Proyecto de Ley de "Impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo, de fecha 18 de Abril de 1941".-
- Mensaje del Poder Ejecutivo y Proyecto de Ley de "Impuesto a los beneficios que exceden ciertos niveles", de fecha 21 de Abril de 1941".-
- Proyecto del Diputado Nacional Juan F. Morrogh Bernard sobre "Impuesto a los beneficios extraordinarios".-
- Despacho de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación sobre el "Impuesto de emergencia a los mayores beneficios".-, de fecha 10. de Septiembre de 1942".-
- Decreto No. 18.230, de fecha 31 de Diciembre de 1943 sobre "Impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios".-
- Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas financieros.- "Comentario al proyecto de "Impuesto a los beneficios extraordinarios".-
- Decreto No. 18.230 (texto modificado), por el decreto No. 21.702, de fecha 18 de Agosto de 1944 sobre "Impuesto a los beneficios extraordinarios".-
- Decreto No. 21.703, de fecha 18 de Agosto de 1944 reglamentando el "Impuesto a los beneficios extraordinarios".-
- Buehler A. G. "El impuesto a las ganancias excesivas"
- Beaulieu Leroy.- "Tratado de Economía política".-
- Eneberg C. T. - "Hacienda Pública".-
- López Alberto T. "Beneficios Extraordinarios.- Comentarios y aplicación práctica del impuesto.-
-

doctrina del impuesto a los beneficios extraordinarios".-

nto 1) Naturaleza jurídica del impuesto a los beneficios extraordinarios.
incipios que justifican este gravamen.- Sus características.-

El impuesto a los beneficios extraordinarios, pertenece al tipo de impuestos que se conoce en la doctrina sobre las denominadas "super-rentas". Es esta una categoría especial del impuesto a los réditos y cobros que puede tener carácter personal o real, según sea su aplicación sobre las adquisiciones de riquezas consideradas en su forma objetiva o bien, satisfaciendo las exigencias de justicia tributaria, incida sobre la capacidad contributiva de cada sujeto del impuesto. Asimismo, este gravamen puede ser también proporcional o progresivo, según sea la cuota fija o variable. Cabe señalar al respecto, que la legislación se inclina por el último sistema.

La base contributiva, puede ser la renta bruta o neta, para su determinación puede tomarse en consideración, por una parte, el rendimiento del capital considerado en forma empírica o bien los coeficientes de beneficio de los distintos tipos de inversiones de capital.

Por último ciertas clases de "super-rentas", en forma especial aquellas de inmediata inversión en nuevas actividades de producción, aconseja, queden bajo un tratamiento tributario, distinto al de aquellas actividades que emigran o se consumen.

En efecto la super-utilidad puede tener su origen en causas muy variables. A título ilustrativo se mencionan a continuación algunas de las más importantes, a saber:

1) La perfección de la técnica industrial, 2) El stock de mercaderías y materias primas, 3) La ley de la oferta y la demanda; 4) El aumento de costo de la mano de obra; 5) Las reservas para riesgos eventuales, 6) El aumento de la población, 7) Las alteraciones en la ley de la oferta y la demanda, 8) Las crisis y las guerras, todos estos y muchos más, son los factores que en forma directa o indirectamente influyen en la presentación de aquellas "super-rentas", donde la justicia y equidad, bajo un aspecto esencialmente doctrinario, ha de variar según las causales que las originen.

Las super-rentas, que se manifiestan como consecuencia de las alteraciones producidas por las guerras, en algunos supuestos, no deben merecer el calificativo de "utilidades excesivas", sino la denominación de "Beneficios ilegítimos", esto no se descarta la posibilidad que estos "Beneficios legítimos", pudiesen también acontecer en épocas de paz.

En principio, el impuesto a los beneficios extraordinarios sólo debe gravar aquellas utilidades que exceden a las ganancias razonables o normales; es precisamente en esta forma como puede obtenerse la justa cuota contributiva que represente la auténtica capacidad de cada responsable del pago de este gravamen.

Cuando un país se encuentra en estado de guerra, esta clase de impuestos, tienen como finalidad fundada en el "Estado de beligerancia".

//.- cia mismo, el cual no sólo basta para darle legalidad a su implantación, sino es hasta si se quiere una propia obligación del Estado para imponerlo.

Pero es necesario consignar también, con prescindencia de lo expuesto, el principio económico-jurídico, que también explica la legitimidad y justicia de los gravámenes de esta naturaleza, que a medida que las ciencias jurídicas, sociales y políticas van elaborando la nueva concepción del Estado, nos vienen indicando que la tributación del impuesto a los beneficios extraordinarios debe incidir sobre todas las utilidades derivadas de la inversión de capitales, pero no debe gravarse uno de los factores de la producción, el trabajo personal; en una palabra, deben gravarse exclusivamente las rentas no ganadas en forma exclusiva por la acción del trabajo. En consecuencia el Estado, mediante este impuesto tiene un medio lícito para hacer que vuelvan a sus arcas o erario público, las inversiones hechas en beneficio de todos, pero que en ciertos sectores de la economía nacional son estimados como super-ganancias o incrementos de capital.

Excepcionalmente pueden presentarse, conflictos bélicos y el impuesto a las ganancias excesivas, aparece como consecuencia lógica de la acción y actividad que el Estado ha venido desarrollando, lo que en épocas de paz no ocurría, por consiguiente esta clase de tributos en épocas normales no pueden presentarse como legítimos y algunos autores los califican de exacciones".

Los objetos de la tributación moderna, son las super-ganancias y los "incrementos de valor y se ha partido del principio que, al afectarlos con una presión tributaria adecuada, se obtiene la finalidad fiscal que todo Estado debe y tiene que perseguir, sin que para ello se afecten los factores de la producción; se evita en esta forma que el impuesto repercuta sobre distintas personas de la que la ley destina como sujetos pasivos y se aumente de esta manera el costo de producción por causa del impuesto, perjudicando por esta circunstancia al consumidor, meta final en el proceso de la economía política.

El tratadista italiano B. Griziotti en su obra "Impuesto extraordinario al patrimonio y empréstito forzoso," dice; el conocimiento de los principios de política que son el fundamento de la legislación moderna nos sugiere que la capacidad contributiva aumenta a medida que se pasa de las rentas de "puro trabajo" o de las obtenidas en condiciones de fuerte concurrencia, a las rentas de capitales, o a las obtenidas gratuitamente en condiciones de monopolio o por efecto de la actividad social o del Estado."

Como puede observarse, para el autor citado, ya no es la capacidad contributiva, objetivamente considerada, la que sirve de base al impuesto a los beneficios extraordinarios, por cuanto la super-ganancia, puede comprender distintas categorías, como son las rentas elevadas y las rentas "excesivas"; cada una de estas tienen una especial explicación.

En tiempos de guerra, siendo el país beligerante, no puede discutirse la justicia y legalidad de este impuesto, porque como ya se ha explicado, el "estado de necesidad" o de beligerancia, es suficiente no sólo para legitimar un impuesto de cualquier naturaleza, sino también para proceder a la propia confiscación de los bienes de sus habitantes.

Pero, sin embargo, cabe señalar al respecto, que muchos países adoptaron este impuesto, no precisamente en estado de guerra, aunque

/.- toda la actividad del Estado estuviera dirigida a prepararla, considerándose así como situación de "pre-guerra"

Esto acontece en Alemania, por ley de fecha 20 de Marzo de 1939, por la cual se introduce una sobretasa del 30% sobre el exceso de réditos del año 1938, sobre los del año 1937, con el objeto de poder llegar a alcanzar los beneficios obtenidos por las industrias de armamentos y construcciones, También el impuesto se extendió a los réditos personales que excedieran de 3.000.- marcos; pero se concedieron exenciones a las explotaciones agrícolas y forestales, y a las empresas particulares, siempre que se considerase necesario reinvertir los beneficios, a fin de ampliar aquellas explotaciones. La tasa fijada fue luego reducida al 15%, por ley del 26 de Abril de 1939, y el mínimo no imponible fue elevado a 7.200.- marcos, permitiéndose usar a los contribuyentes, al año 1937, en lugar del año 1935 como base para determinar el impuesto normal.

Igual cosa ocurre en Francia antes de entrar en acción de guerra. Mediante un decreto del 21 de Abril de 1939, se estableció un impuesto, cuya tasa mínima era de 50% sobre los beneficios de seis a diez por ciento, provenientes de contratos gubernamentales, elevándose hasta un 100% sobre las ganancias del 20%. Un decreto del 10. de Septiembre de 1939, creó un impuesto de 25% sobre los beneficios provenientes de armamentos y otras fuentes en exceso del 2% del capital empleado y un impuesto del 100% sobre los beneficios en exceso del 8% (ver también Decretos del 12 de Noviembre de 1939 del 31 de Diciembre de 1938, decretos del 11 de Enero de 1939, del 10 y 12 de Enero de 1938).-

También Inglaterra adopta un impuesto a las ganancias excesivas, poco antes de entrar en la guerra y lo fue por ley del 28 de Julio de 1939, que dispuso una contribución sobre los beneficios provenientes de armamentos cuando las entradas anuales de esas operaciones eran superiores a la suma de £ 200.000.- anuales; esta ley fue pronto sustituida por otra que estableció un impuesto a las ganancias excesivas, aplicando una tasa del 60% sobre todos los beneficios comerciales, de corporaciones o no, en exceso a los beneficios normales. También el Dominio del Canadá estableció en el año 1939, un impuesto a las ganancias excesivas, imponiendo un gravamen con una tasa mínima del 10% sobre los beneficios de las empresas comerciales en exceso del 5% y hasta el 10% inclusive del capital empleado y una tasa máxima del 10% sobre los beneficios en exceso del 25% de la inversión. Es indudable, que los países mencionados tomaron en cuenta las enseñanzas de la contienda bélica anterior (1914-18) y en lugar de entrar en vigencia este impuesto estando en plena guerra, se adelantaron y lo implantaron con cierta antelación, donde puede considerarse que no se trata de imposiciones a las super-rentas normales, sino de super-rentas de guerra, que no deben confundirse con las ganancias de guerra" y menos aún con las contribuciones de guerra.

Son, estas medidas financieras de guerra y encuentran su justificación en el "estado de necesidad de recursos financieros, en que se encuentran los estados beligerantes.

Sin embargo otros países que han entrado en estado de guerra, no llegaron a implantarlo, como ser por ejemplo, en otros los siguientes países; República Argentina, Colombia, Chile, Méjico, Perú, Suecia, etc.

A continuación se exponen las opiniones que se han dado respecto a la implantación del impuesto a los beneficios extraordinarios en épocas de paz. La teoría de la "habilidad para pagar", tiende a justificar la

///.- Implantación de este gravamen, pero es indudable, que esta teoría, de la "habilidad personal", lo que practicamente no ocurre en las explotaciones realizadas por grandes empresas donde la habilidad es impersonal.

Entre las diversas críticas a esta teoría de la "Habilidad personal", es la más fundada, la que parte de que no todos los propietarios o dueños de la explotación tienen la misma habilidad, aptitud y capacidad, por esta circunstancia, el impuesto incidirá entre los componentes o costos de la empresa en forma diversa..

Por otra parte, la imposibilidad de determinar los "costos de beneficios sobre las inversiones", que hasta hoy no puede efectuarse, con la precisión matemática necesaria, ni aún tomando los promedios de beneficios de varios años, sistema que sería indudablemente el más equitativo para la determinación de la base imponible, pero en la mayoría de los países que han implantado este gravamen, han calculado la base de este tributo, en una forma empírica y forma también empírica se procede a la determinación del beneficio que es considerado como "ganancia excesiva".

En lo concerniente a la implantación de este impuesto se aduce que, así como el Estado percibe un impuesto en razón de las "ganancias excesivas", debe indemnizar en los casos de pérdidas, o bien cuando el beneficio normal no se alcanza, pues si la teoría del "servicio" que este presta, fundamenta la imposición aludida, la misma teoría indica que cuando aquel no se efectúa en la medida suficiente para permitir alcanzar la utilidad normal, tiene y debe forzosamente existir la indemnización.

Se ha observado asimismo, que las dificultades parte de no poder determinar con precisión, ni efectuar la discriminación, de parte de las autoridades administrativas encargadas de la fiscalización y percepción de este gravamen, para poder establecer cuál es el aumento que en la renta se produce como consecuencia del factor social y la parte que se debe directamente a la actividad personal del empresario. Al no poderse distinguir en forma clara, una de otra, el impuesto suele servir de obstáculo a la introducción de mejoras que redunden, ya sea en el aumento del valor, como en el aumento de la renta. Es precisamente por las razones expuestas precedentemente, que el Estado no debe ni puede en forma alguna, tomar mediante el impuesto aquella parte de la super-renta que se deba de manera exclusiva al trabajo personal.

A título ilustrativo, puede decirse, que aún dentro del impuesto a los réditos, se ha logrado observar a través de informaciones estadísticas, que las pequeñas empresas arrojan coeficientes de utilidad neta, proporción más altos que los de las grandes empresas y ello prescindiendo un factor de capital importancia, vinculado con la carencia de una adecuada administración y organización técnico-contable.

Lo ideal en esta materia sería que el gravamen a los beneficios extraordinarios se determinará con justicia en base a un coeficiente de beneficios calculados en forma matemática y asimismo debe tenerse en consideración la inversión de capitales en cada empresa particular, pero cabe señalar, que esto sólo se conseguiría en un "sistema de economía controlada" o mejor dicho de "economía dirigida.

Finalmente se dice que con la implantación de este gravamen, el Estado puede adoptar medidas fiscales para evitar el alza de los precios, y en consecuencia, propender a un mejoramiento en la calidad de los productos, aunque esto no ha convencido, de acuerdo con las opiniones de tratantistas autorizados en esta materia y con los resultados que en la aplicación p

//.- ca ha producido en la mayoría de los países donde se ha implantado este impuesto, el gravamen a los beneficios extraordinarios ofrece la ventaja de poder evitar en cierta medida, la repercusión del impuesto y aunque la doctrina hace reparos a esta afirmación, cabe señalar al respecto, que por lo menos sino lo evita, de manera concluyente, lo aminora en gran parte.

Uno de los tratadistas autorizados en esta materia B. Gri-zietti, dice; "ofrece además este gravamen la ventaja de evitar el segundo de los grandes inconvenientes que se pueden achacar al sistema vigente de la imposición real, a saber; la amortización del impuesto, que no se verifica por la imposición sobre las super-rentas o incrementos de valor, puesto que el nuevo adquirente de la propiedad cesa de pagar el impuesto sobre la renta por el hecho que coloca al capital al tipo normal de interés. Cesando el impuesto no puede tener lugar la amortización del mismo."

Los impuestos sobre las super-rentas o beneficios extraordinarios no se amortizan nunca, ni dan lugar a la repercusión.

De lo expuesto hasta ahora y de los comentarios y críticas efectuadas a este gravamen, puede decirse en conclusión, que no se trata de un tributo que tenga a su favor todas las condiciones como para poder darle el calificativo de impuesto ventajoso y conveniente en tiempo de paz, si con el se pretenden alcanzar los fines de justicia social.

En conclusión, cabe mencionar la crítica fundada que el Profesor Einaudi hace sobre el gravamen a los beneficios extraordinarios; "En primer término dice este autor, es difícil conocer cual es la renta y cual la super-renta, no sabiéndose por otra parte, cuál es la remuneración normal, por cuanto no se ha podido determinar, en cada oportunidad, los beneficios por clase, categoría, profesiones y por colocación de capital, para poder conocer así la naturaleza de cada uno de ellos."

Además, afirma, solamente interviene el criterio político y soberano de la legislación fiscal para determinar en forma empírica, el límite sobre la ganancia normal y la super-renta.

Asimismo, el Profesor Einaudi dice, que durante la guerra (1914-18), muchos industriales prefirieron retraer a la industria grandes cantidades de capitales, toda vez que el impuesto a los beneficios extraordinarios, les restaba gran parte de las utilidades, que las obtenían de la misma manera con inversiones menores, pero que redituaban beneficios que, al no alcanzar al límite de super-rentas, los beneficiaban más, lo cual trajo como consecuencia la correlativa paralización en ciertos ramos de la industria.

Termina este autor diciendo que es la esperanza de obtener una ganancia extraordinaria o excepcional, lo que hace que los hombres trabajen con diligencia especial, y en tal sentido elogia las teorías de los antiguos economistas italianos Reinaldo Carli y Carlos Cattáneo, que defendieron el sistema de la imposición fija de la renta ordinaria, conforme se practica el sistema de la contribución territorial mediante el catastro.

" Consideraciones referentes al origen de este impuesto "

Punto 1) Antecedentes- Derecho positivo - Legislación vigente.-

El "impuesto a los beneficios extraordinarios", es un gravamen relativamente nuevo. Comenzó su aplicación en algunos países en el transcurso de la primera guerra mundial (1914-18). Cabe mencionar, que sobre su conveniencia se ha discutido largamente.

Al emplearse esta forma de tributación en los principales países beligerantes durante el período del conflicto bélico (1914-18), dió en sus comienzos pruebas concluyentes de ser " una fuente de recursos fiscales de excepcional productividad". Indudablemente de aquí proviene el hecho de que se haya pretendido transformar este tributo en "un impuesto de capital importancia", para poder ser aplicado en forma definitiva, en tiempos de paz.- Pero, por otra parte, las grandes dificultades que caracterizan la aplicación de este tributo y el peso que el representa principalmente en las actividades industriales, le han hecho perder su conveniencia al término del "estado de guerra".

Como fundamento característico del impuesto a los beneficios extraordinarios, se pueden exponer las siguientes causas que influyeron indiscutiblemente en la aplicación de este tributo, como medida de emergencia, a partir del primer conflicto bélico mundial (1914-18), en los países beligerantes y no beligerantes.

La segunda guerra mundial (1939-45) trajo como corolario lógico, como había ocurrido anteriormente, el "problema de la inflación", que es sin lugar a duda alguna, uno de los más graves, en que se ven envueltos, no solamente los países beligerantes, sino que, este fenómeno económico, repercute también intensamente, en aquellos países que se mantienen alejados de la contienda bélica, como lógico resultado de la "interdependencia económica", que existe entre todas las naciones del universo.

Es indudable que "determinados consorcios de capitales", obtienen exorbitantes beneficios, como resultado de sus actividades comerciales é industriales, y por otra parte "la existencia de los productos indispensables en el mercado local, va disminuyendo en forma paulatina, como consecuencia, de la prolongación del conflicto bélico, esto ocurre, en primer término en los países beligerantes, donde precisamente, se tiende a evitar, la producción de todos aquellos productos que no sean absolutamente indispensables, para el logro de la victoria. Lo expuesto trae como consecuencia, en tales circunstancias, el aumento adquisitivo, de los grupos más beneficiados, en tales circunstancias anormales, lo que indudablemente favorece, el aumento general de los precios de los distintos productos existentes en el mercado local, haciéndose más intensa la tendencia alcista alcista de los precios de las mercaderías, cuanto más difícil es su obtención. En los países que se mantienen alejados de la contienda bélica, el fenómeno se manifiesta en forma más lenta.

Este aumento general de los precios, provoca en consecuencia, una reducción del "poder adquisitivo" de las masas popula-

//.-
res, indudablemente, las menos favorecidas, que exigen a su vez, en tales circunstancias, una lógica elevación de sus sueldos y jornales, que al dar mayor poder adquisitivo, a las masas trabajadoras, trae correlativamente, un nuevo aumento de los precios y así continúa la espiral, hasta llegar a la bancarrota financiera, sino se elimina "la amplitud de los ciclos", a la espera de épocas normales.

Para poder solucionar este problema, debe reducirse ese mayor poder adquisitivo, como asimismo, también debe contenerse, el aumento general de los precios.

Una de las soluciones para este importante problema de la "economía nacional", sería:

1ª) El mayor poder adquisitivo se podría reducir, con un adecuado aumento de los impuestos directos.

2ª) El Estado debe proceder a gravar en forma extrema, los consumos de los productos no esenciales.

3ª) Asimismo, el Estado, debe gravar al máximo los beneficios excesivos, esto se logra con la implantación de buena legislación positiva completa del "impuesto a las ganancias", involucrando en el mismo, como un sólo tributo; el impuesto a los réditos, el impuesto a las ganancias eventuales y el impuesto a los beneficios extraordinarios.

Pero indiscutiblemente, no ha sido siempre el fundamento de esta legislación positiva de emergencia, del impuesto a los beneficios extraordinarios, la inflación, la determinante de este impuesto en cada uno de los distintos países donde tuvo aplicación este gravamen. Cada una de estas leyes contempla, en las naciones donde tiene aplicación, el impuesto a los beneficios extraordinarios, sus propios y exclusivos problemas de su "economía nacional", así por ejemplo, en algunos países, ha sido aplicado con un criterio eminentemente fiscal, como ha sido aplicado en la República Argentina, a los efectos de conseguir transitoriamente "nuevos recursos fiscales".

Como consideración final, cabe mencionar, que este tributo tiene también carácter social, pues precisamente, tiende a evitar que muchos contribuyentes obtengan "enormes fortunas", en condiciones que representan el sufrimiento y la miseria para las clases menos favorecidas.

"Punto 2) "Los fundamentos del "impuesto a los beneficios extraordinarios" en la República Argentina."

El impuesto a los beneficios extraordinarios sancionado por decreto-ley del 18/12/1943, constituye un gravamen de características especiales, por la complejidad técnica de sus normas, como asimismo, por su naturaleza.

En su concepción etimológica, el término "Beneficio extraordinario" significa "utilidades o ganancias que en un determinado período exceden a los rendimientos, que de ordinario se consideran normales para determinada actividad.

Sin embargo, suele sufrir el concepto de "beneficio normal" variantes en la legislación positiva de cada país, por cuanto de acuerdo a sus características económicas, es a veces indispensable adoptar normas especiales, que se apartan un tanto del principio expuesto, con el objeto de resolver prácticamente, los complejos problemas que crearía la adopción de coeficientes de rendimientos normales diferenciales para cada empresa.

En nuestro país, la exposición de motivos que acompañaba a los textos de los decretos impositivos del 31 de Diciembre de 1943, no dá ningún fundamento especial, como justificación del "impuesto a los beneficios extraordinarios", con la sola excepción del contenido del mensaje del Señor Ministro de Hacienda de la Nación, por el que se someten a la aprobación del Poder Ejecutivo, los textos de los respectivos decretos correspondientes a la modificación de las leyes impositivas y creación de nuevos gravámenes.

De la simple lectura de este documento se pone de manifiesto, que las dificultades del Poder Ejecutivo para poder equilibrar el presupuesto nacional, agravadas por la disminución de los otros recursos del Estado y aumentados y aumentados los gastos del Estado, con nuevas erogaciones, consecuentes al sostenimiento de la "economía nacional", a la necesidad ineludible de atender a la seguridad nacional" y a la "seguridad pública, a la necesidad de organizar y mejorar los servicios públicos a cargo de la nación, como asimismo atender las exigencias del crecimiento vegetativo en la enseñanza secundaria y universitaria, fué lo que determinó la sanción de este impuesto.

En el comentario de la "Comisión Honorable asesora del gobierno nacional, para el estudio de los problemas financieros, se expresa, que son conocidas las causas de orden económico que la conglagración mundial ha provocado, en primer término, la disminución de nuestro comercio exterior y especialmente de las importaciones, ha traído, como consecuencia lógica, un gran desarrollo de la industria nacional y también del comercio interno, aparejando la obtención de grandes beneficios a la economía privada, situación que presumiblemente habría de mantenerse hasta tanto subsistan las causas que le han dado origen. Por consiguiente cualquier impuesto destinado a gravar esta clase de beneficios debe necesariamente tener una vigencia precaria.

En síntesis, puede decirse que de lo expuesto precedentemente se dan los fundamentos de la implantación del impuesto a los beneficios extraordinarios en nuestro país.

Como se ha mencionado anteriormente, este tributo no es conveniente aplicarlo al término del estado de guerra.

Pero, sin embargo, algunos países como por ejemplo, la República Argentina, Estados Unidos de Norte América, Irlanda y Japón lo aplican constantemente en tiempo de paz. Al respecto, a título ilustrativo, resulta interesante mencionar, que especialmente en Estados Unidos de Norte América, a partir del año 1934, se ha notado, una fuerte tendencia, para establecer en ese país, con carácter definitivo, el impuesto a los beneficios excesivos. Por otra parte, en este mismo país, tal tributo ha sido objeto de fuertes críticas, de parte de quienes consideran que este impuesto, sólo debe aplicarse en forma exclusiva en épocas de guerra.

"Punto 3).- El impuesto a los beneficios extraordinarios y los sistemas

impositivos en los principales países.- Estados Unidos.- Dinamarca.- Suecia.- Francia.- Noruega.- Italia.- Rusia.- Austria.- Alemania.- Inglaterra.- Canadá.- Japón.- Guatemala.- España y Brasil

PUNTO 4).- El impuesto a los beneficios excesivos en los Estados Unidos de Norte América.- Derecho americano.- Impuesto sobre exceso de utilidades y patrimonio.-

Si se efectuara un minucioso y prolijo estudio, analizando los numerosos proyectos presentados al congreso norteamericano, antes de que este país entrara en la segunda guerra mundial (1939-45), se pretendió restringir, los beneficios provenientes de contratos para la construcción de navíos, aeronaves, etc.

En el transcurso del año 1934, se propuso confiscar todos los beneficios, de igual naturaleza a los citados, que excedieran en más de diez mil dólares, al diez por ciento del monto total del respectivo contrato. Sin embargo, cabe mencionar, por su mayor importancia, puesto que han logrado su objetivo, los proyectos de leyes destinados, a establecer, la imposición a las ganancias excesivas, en forma permanente, para cualquier estado de guerra, que afecte a los Estados Unidos de Norte América.

En síntesis, este tributo deberá comenzar a aplicarse en todo el territorio de la Unión, cada vez que se produzcan los fenómenos propios de un conflicto bélico.

A los efectos, de evitar las inherentes dificultades en la aplicación del impuesto a las ganancias excesivas, durante los períodos de paz, se ha propuesto establecer en forma muy moderada, aunque la recaudación fiscal haya de ser escasa, durante cierto número de años, mientras los poderes públicos, recojan la experiencia necesaria, a fin de poder administrar y aplicareste gravamen en forma satisfactoria.

Por otra parte, también se ha argumentado en favor del impuesto a los beneficios excesivos, en períodos de paz. Así, por ejemplo, se le ha reconocido, como una forma de tributación, que toma en cuenta, la capacidad financiera de las distintas empresas, en forma más adecuada, que cualquier otra imposición tributaria sobre sus rentas y por cuyo intermedio, es posible reembolsar a las empresas de referencia, los beneficios anormales, provenientes de ciertos monopolios de hecho.

Se ha afirmado, que el impuesto a los beneficios extraordinarios, es un complemento, de la legislación destinada a regularizar los precios, y asimismo, contribuye eficazmente, a la estabilización de la situación de las actividades comerciales, y que, también tiende a evitar, períodos de enorme prosperidad económica y a prevenir las depresiones posteriores en la economía nacional.

En el transcurso de la primera guerra mundial (1914-18) el impuesto a las utilidades excesivas, presentó originariamente el carácter de un impuesto destinado a gravar, los beneficios obtenidos, especialmente, por fabricantes o empresas que se dedicaban al comercio de armamentos, municiones y materiales bélicos. En tales circunstancias, el impuesto de referencia, terminó por aplicarse sobre las ganancias obtenidas por la industria y el comercio, en forma directa o indirecta de la misma guerra.

Concretando, se puede decir, que el impuesto a los beneficios extraordinarios en el tráfico de los armamentos, fueron en los

Estados Unidos de Norte América la pauta y guía para sugerir, la implantación de este gravamen, a los beneficios obtenidos a causa del conflicto bélico y vicéversa, estos a su vez, la tributación a los beneficios excesivos. Cabe mencionar al respecto, que esta evolución se produjo en forma espontánea en las diversas naciones, que lo aplicaron, a medida que mutuamente la experiencia práctica dió sus resultados.

Como consideración final, es interesante, a título ilustrativo, destacar, que el impuesto a los beneficios excesivos, entró en vigencia, no sólo en las naciones que intervinieron en forma activa en el conflicto bélico, sino también en los países que permanecieron neutrales al estado de guerra.

El impuesto sobre exceso de utilidades, se paga únicamente por las sociedades anónimas, que están sujetas al impuesto sobre el capital.

En los Estados Unidos de Norte América, el objeto de este tributo, es el de gravar en forma más onerosa, las utilidades de las sociedades anónimas, que excedan de un beneficio razonable sobre su capital.

En el período comprendido entre los años 1917 y 1921, inclusive, el impuesto gravaba, las super-utilidades que excedieran de un beneficio razonable, calculado en relación, con el valor efectivo del negocio, declarado por el contribuyente.

Este gravamen tiene por base la renta líquida del contribuyente, es decir el mismo beneficio neto imponible para el impuesto a la renta, con la sola excepción de que la ley del año 1935, a diferencia de la del año 1934, admitió una deducción, por las sumas abonadas por el contribuyente, en concepto de impuesto a la renta, para determinar el beneficio neto imponible, a los fines del impuesto sobre exceso de utilidades. Por otra parte, la ley del año 1936 suprimió esta deducción antes de que surtiera efecto, de manera tal, que hoy, la base de los dos impuestos, sobre la renta y sobre exceso de utilidades, es la misma, sólo, que para los fines de este último tributo, se deduce de la utilidad líquida, el monto total de lo abonado en concepto de dividendos recibidos de compañías nacionales sujetas "al impuesto a los réditos". Para la formación de esta renta líquida, no es admisible la deducción del impuesto sobre exceso de utilidades.

Los intereses sobre obligaciones de los Estados Unidos de Norte América, que están exentos únicamente del impuesto normal ú ordinario sobre la renta, están sujetos al impuesto sobre exceso de utilidades.

De conformidad, con las disposiciones de la legislación positiva en esta materia de los años 1935 y 1936, las tasas de este tributo, son las que se registran a continuación, a saber:

1º) El 6% del monto de la renta líquida, determinada como se acaba de expresar, que exceda del 10%, pero sin pasar del 15% del 15%, del valor de reajuste, declarado, al finalizar el año gravable anterior; y

2º) El 12% del monto de la renta líquida, que exceda

//.-

del 15% del valor de reajuste declarado. A tales fines, a título ilustrativo, cabe consignar, que se reduce en proporción al período de tiempo, que dicho período comprende, es decir, si el período a considerar, es de seis meses por ejemplo, se toma como base la mitad del capital dereajuste.

Para mayor ilustración se expone a continuación, el método empleado para computar "el impuesto sobre exceso de utilidades.

Vamos a considerar el siguiente ejemplo, supongamos que una compañía anónima, que declara como capital, a fines del año anterior, es decir, el correspondiente al año 1935, en la suma de \$ 100000. y que su renta líquida perteneciente al año 1936, es de \$ 25.000.- y que en el transcurso del año gravable, la empresa recibió la suma de \$ 5.000.- en concepto de dividendos, de otras compañías, sujetas al presente gravamen. El impuesto sobre exceso de utilidades correspondiente al año 1936, es de \$ 990.-, computado en la siguiente forma:

Renta líquida \$ 25.000.-

A deducir:

Abonado por dividendos recibidos, el 85% sobre \$ 5.000.- " 4.250.-

Renta líquida, base del impuesto \$ 20.750.-

A deducir:

10% sobre el valor declarado del capital al 31 de Diciembre de 1935 (10% sobre \$ 100000.- " 10.000.-

Exceso de utilidades sujeto al impuesto \$ 10.750.-

El monto gravable al 6%, parte de la renta líquida que exceda del 10%, sin sobrepasar del 15% del valor declarado del capital al 31 de Diciembre de 1935 (\$ 15.000.- menos \$ 10.000.-) \$ 5.000.-

Exceso de utilidades gravables al 12% \$ 5.750.-

- " Liquidación del impuesto " -

Impuesto sobre exceso de utilidades al 6% (6% sobre \$ 5000.-) \$ 300.-

Impuesto sobre exceso de utilidades al 12% (12% sobre \$ 5750.-) " 690.-

Importe total del impuesto sobre exceso de utilidades \$ 990.-

Tratándose de empresas extranjeras, el impuesto sobre el capital y sobre el exceso de utilidades, se aplican únicamente a las que dediquen sus actividades en industrias o en operaciones comer-

//.-

//.-

ciales en los Estados Unidos de Norte América.

El impuesto a los beneficios excesivos, se considera en la Unión, como un tributo adicional al impuesto sobre la renta. Su monto se denuncia en la misma declaración jurada y se paga al mismo tiempo, y le son aplicables todas las disposiciones de la ley sobre procedimientos, multas, etc, que rigen respecto del impuesto sobre la renta.

Punto 5).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Inglaterra"

En Gran Bretaña, el impuesto a los beneficios extraordinarios, se implantó en el año 1915 y fué precedido por un impuesto especial, sobre las utilidades en la venta de armamentos, que limitaba las utilidades a un 20% del promedio de las ganancias obtenidas en los años precedentes.

El impuesto a los beneficios excesivos inglés (excess profit duty), fué establecido por primera vez en el "Finance Act (Nº 2) del año 1915 y su aplicación se prorrogó sucesivamente en las actas financieras de los años siguientes, hasta el año 1919. En términos generales, este gravamen presentaba las características fundamentales que distinguieron al impuesto a los beneficios excesivos aplicado en Dinamarca y Suecia. (1) primordial.-

El objeto principal o mejor dicho principal fué gravar las utilidades provenientes, de cualquier clase de actividad, que hubiese aumentado en el período del conflicto bélico mundial (1914-18). No era condición indispensable, que este aumento tuviera su origen en la misma guerra, como por ejemplo, en algún contrato celebrado por alguna empresa privada, para favorecer los armamentos o mejor dicho, para proveer de armamentos al ejército, solamente bastaba que durante el período tributario establecido en el "acta de finanzas" respectiva, los beneficios de una empresa hubiesen sido superiores al "término medio de las utilidades anteriores al conflicto bélico, para que toda esta utilidad excesiva, con la sola excepción de las primeras £ 200 -/- no imponibles, quedara sujeta a las tasas de este impuesto.

Al respecto, cabe mencionar, que se entendió, por beneficios excesivos, todos aquellos que hubieran aumentado durante la guerra. En la práctica, este aumento, se calculó, comparando las utilidades obtenidas en el período respectivo, con el término medio de las obtenidas antes de la guerra, el cual se calculaba, siguiendo las disposiciones del "acta de finanzas de 1915". Este procedimiento consistía en examinar los beneficios obtenidos en dos años comprendidos dentro de los tres inmediatamente anteriores al año 1915.

Sin embargo, se estableció, también un mínimo del siete por ciento, del capital de la empresa respectiva, que se consideró, como el término medio o standard de beneficios del período de pre-guerra, cuando al calcular éstos, en la forma precedentemente indicada, se obtuviera una suma inferior a este siete por ciento. En otros términos, puede decirse, que los beneficios inferiores a un siete por ciento del capital, no fueron considerados, en ningún momento como excesivos.

Este mínimo, fué elevado más tarde al ocho por ciento, estableciéndose además, que cuando una empresa, hubiera dado comienzo

//.-

//.-

a sus actividades durante la guerra, el término medio de beneficios, sería reemplazado por un porcentaje elevado para este caso al 11% del capital.

En la práctica, esta forma, de calcular los beneficios excesivos, se prestaba a dificultades, cuando una empresa aumentaba o disminuía su capital, durante los años tomados en consideración para determinar los capitales reales de cada empresa inspeccionada.

Con tal fin, se estableció que, en el primer caso, se deduciría de las utilidades líquidas y realizadas en el curso del período tributario, una suma equivalente al siete por ciento y más tarde al ocho por ciento, sobre el aumento de capital, en el segundo caso, se haría lo contrario, esto es, se agregaría a los beneficios una suma equivalente al siete u ocho por ciento de la disminución de capital.

Se tuvo también en consideración, el caso de aquellas empresas, que habiendo pagado el impuesto a los beneficios excesivos, por un período tributario, sufrieren durante otro período quebrantos. En el caso de referencia, se estableció, el derecho de dichas empresas, para obtener una devolución proporcional del impuesto ya abonado, o un descuento, del que pudiese, corresponderles en los años venideros.

En síntesis, el impuesto a los beneficios extraordinarios, se aplicaba, sobre los beneficios provenientes de cualquier actividad, que no estuviera comprendida en las siguientes excepciones:

- 1º) Explotaciones agrícolas;
- 2º) Empleos, cargos y funciones públicas;

3º) En general, todas aquellas actividades, en las cuales, los beneficios provinieran principalmente del esfuerzo o aptitud personal de sus empresarios y en los cuales, no existiere inversión de capitales o sólo, en pequeñas cantidades.

La tasa del impuesto fué fijada en un 50% por el "finance act", del año 1915; elevado al 60% en el año 1916; al 80% en el año 1917 y reducida al 40%, para los años 1918 y 1919, en que fué derogado.

Al estallar la segunda guerra mundial (1939-45), también Gran Bretaña adoptó el "impuesto a las utilidades excesivas".

En efecto, poco antes de entrar en guerra, por ley del 28 de Julio de 1939, se estableció un gravamen del 50%, sobre los beneficios provenientes, de la producción y tráfico de armamentos, siempre, que las entradas de estas operaciones fueran superiores a £ 20000 anuales.

En el mes de Octubre del año 1939, entró en vigencia. En sus lineamientos generales, es similar a la que regía, en el año 1915, al respecto, es necesario, señalar la coincidencia de los respectivos años de sanción, con los comienzos de las dos últimas guerras, en que ha debido intervenir como beligerante Inglaterra.

//.-

Originariamente, en el año 1939, el impuesto era del 50% de los "beneficios extraordinarios" y luego se aumentó la tasa al 100%, con la promesa legal, para después de la guerra, de devolver un 20%, en fecha determinada por el parlamento y siempre que se llevarán, las condiciones que fijara el parlamento.

En el transcurso de las discusiones de este gravamen, el primer ministro inglés dijo;

"Nos proponemos implantar un sistema, que incluya todos los beneficios emergentes de la guerra y no solamente los provenientes de armamentos", y así, desde el día 1º de Abril del año 1940, todo el mayor poder adquisitivo es quitado al contribuyente, mediando, sin embargo, una futura restitución, que servirá, como término de transición hacia la economía de épocas normales."

Poco tiempo más tarde, se creó otro tributo destinado a gravar, los beneficios provenientes de cualquier fuente y que sobrepasaran al límite de normalidad; límite que se fijó, en relación, con los beneficios obtenidos por el contribuyente en años anteriores.

"Punto 6).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Dinamarca.-"

En Dinamarca, se dictó el día 10 de Mayo del año 1915, una ley que reglamentaba, un impuesto extraordinario del Estado sobre la renta.

Se aplicaba este tributo, a los crecimientos de rentas obtenidos por las personas de existencia natural, siempre, que el total de sus rentas, fuera superior a 8.000.- coronas y a las sociedades anónimas y en comandita o de cualquier otra naturaleza, comprendiendo aún las asociaciones, cuyas rentas imponibles excedieran, al 5% del capital efectivamente ingresado. Era sin embargo, condición especial, para aplicar el impuesto de referencia, que las mencionadas rentas excedieran, al promedio de las utilidades obtenidas en el período comprendido entre los años 1912 y 1914.

"Punto 7).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Suecia."

La ley sueca, de fecha 11 de Junio del año 1915, sobre tributación por beneficios de guerra, gravaba aquellos aumentos de renta, que resultarían a los contribuyentes, en relación con las épocas de paz y a consecuencia de la situación creada por la primera guerra mundial (1914-18). La mencionada ley daba reglas especiales para determinar que clase de beneficios, se presumían obtenidos por causa directa del conflicto bélico.

Poco antes de estallar la segunda guerra mundial (1939-45), Suecia estableció nuevamente también, un impuesto especial, sobre las rentas excesivas, por ley del día 17 de Junio de 1938, Al igual, que en los demás o mejor dicho que en la mayoría de los países europeos, este impuesto gravaba, el excedente de las utilidades obtenidas a partir de cierto período. En este caso, se fijó, como punto de partida, el 1º de Enero del año 1938, estimándose beneficios normales, el promedio de las utilidades obtenidas,

antes de ésa fecha y las utilidades excesivas, los aumentos sobre dicho beneficio normal.

"Punto 8).- El impuesto a los beneficios extraordinarios en Francia".-

En Francia, por primera vez, el impuesto a los beneficios extraordinarios, fué establecido por ley, de fecha 1^o de Julio del año 1916 y fué conocido en Francia, bajo el nombre de "impuesto a los beneficios suplementarios de la época de guerra".

El objeto principal de la mencionada ley, fué el de gravar, cualquier beneficio proveniente directa o indirectamente del conflicto bélico, se establecieron en realidad, dos tributos distintos. El primero de ellos, gravaba los beneficios llamados beneficios excepcionales, consistentes en todas las utilidades, cualquiera que fuera su monto, obtenidas por industriales y comerciantes, que celebraren con el gobierno francés, "contratos de aprovisionamiento o suministro de materiales bélicos. En cambio, el otro tributo, muy semejante al "excess profit tax", inglés, se aplicaba sobre los beneficios suplementarios obtenidos durante la guerra, por empresas sujetas a la contribución de patentes, que no eran otras que las industriales y comerciales.

Para poder determinar con exactitud, cuales eran dichos beneficios suplementarios, debían compararse, las utilidades obtenidas en el período comprendido entre el día 1^o de Agosto de 1914 y el día 31 de Diciembre de 1914, o en cualquiera de los años siguientes al año 1914, hasta la cesación de las utilidades, con la cuota de utilidades normales de la misma empresa.

La utilidad normal, según la ley del año 1915, era el promedio de beneficios obtenidos, en los tres ejercicios anteriores al 1^o de Agosto del año 1914.

En ningún caso, sin embargo, podía, este promedio de utilidades ser inferiores a 5.000.- francos franceses, ni al seis por ciento del capital de la empresa reespectiva. El seis por ciento mencionado, se elevó más tarde al ocho por ciento, mediante la ley, de fecha 31 de Diciembre de 1917.

Si bién, esta era la forma normal de determinar la existencia y cuantía de los beneficios suplementarios, o mejor dicho, de los beneficios superiores a los normales, se concedió a los contribuyentes, la facultad de sustituir el promedio de las utilidades anteriores al conflicto bélico, por una suma matemáticamente establecida.

A tal fin, les era permitido, fijar su beneficio normal, en una suma equivalente a treinta veces, el valor de la patente establecida, por las autoridades administrativas. Esta estimación era practicada de oficio por los funcionarios públicos, que obraban por delegación, de los poderes públicos, y llegaba a ser obligatoria, para aquellos comerciantes o industriales, que carecían de los libros de contabilidad ú otros documentos justificativos, de sus actividades comerciales o industriales realizadas en el período de pre-guerra, ni podían establecer con exactitud, el monto total de las utilidades obtenidas, en los tres períodos, sobre los cuales debía hacerse el cálculo del beneficio normal.

A pesar de ello, en todos los casos se mantenía, el

//.-
mínimo legal, consistente en la suma de 5.000.- francos franceses, o en el seis por ciento del capital de la empresa respectiva, suma de la cual no podía, bajo ningún concepto bajar la utilidad normal.

En síntesis, se estima necesario, conocer algunos aspectos interesantes de la reglamentación del impuesto a los beneficios extraordinarios en Francia, que lo distinguían, del establecido en Gran Bretaña. En primer término no se concedían aumentos, ni se concedían descuentos de las utilidades normales, en razón del aumento o disminución del capital experimentados, por la empresa respectiva. Es conveniente mencionar, que esta circunstancia, provocó, algunas injusticias, en la aplicación de este gravamen.

Así por ejemplo, si se considera el caso, de una empresa que en el período de pre-guerra, operaba con un capital de 100.000.- francos franceses, siendo la suma de 10.000.- francos franceses, su promedio anual de utilidades. Ahora bien, si se considera, que la empresa de referencia, al comenzar el conflicto bélico, aumenta su capital social, en la suma de 200.000.- francos franceses, es decir a un capital de 300.000.- francos franceses. Es indudable, que como consecuencia lógica, de este incremento de capital de capital, sus utilidades, que no puede justicieramente manifestarse, que tenga, por causa principal, la contienda bélica, sino exclusivamente a dicho aumento de capital. Sin embargo, a pesar de las razones expuestas precedentemente, la "comisión especial", creada por ley del 16 de Julio de 1916, resolvió en forma definitiva, que habiendo alcanzado los beneficios de dicha empresa de dicha empresa, a la suma de 45.000.- francos franceses, era beneficio suplementario o excesivo, sujeto a este impuesto, todo excedente sobre 10.000.- francos franceses. En forma definitiva, se gravó con este tributo, la suma de 35.000.- francos franceses.

Asimismo, a título ilustrativo, puede citarse, la disposición del artículo 17 de la ley del 16 de Julio de 1916, que eximía de este gravamen, a aquella parte, de los beneficios suplementarios, que hubieran sido empleados en mejoras de carácter permanente, de la respectiva empresa.

En lo que concierne a la tasa del impuesto francés a los beneficios suplementarios, fué fijada en sus comienzos en un 50%, habiendo sido aumentada al 60%, por la ley, de fecha 30 de Diciembre de 1916, y sustituida, finalmente, por una tasa progresiva, que oscilaba entre el 40% y el 80%, sobre las diversas fracciones, en que se dividió el impuesto a los beneficios suplementarios. Esta nueva modificación, se efectuó, en virtud, de la ley del 31 de Diciembre de 1917.

Al estallar la segunda guerra mundial Francia adopta nuevamente el "impuesto a los beneficios extraordinarias"

Este nuevo tributo, tiene cierta similitud, con el aplicado en Francia, en el transcurso, del conflicto bélico mundial (1914-18)

En efecto, hasta el año 1940 se aplicó únicamente, a las empresas armamentistas o a aquellas personas o empresas, que hubieran celebrado, contratos con las autoridades administrativas, para el aprovisionamiento o suministro de artículos bélicos. Las disposiciones legales, establecidas en los decretos, de fecha 12/1/1938 y 30/1/1938 y 21/4/1939, se refieren especialmente, a las referidas empresas. En conclusión puede

//.-

//.- decirse que las referidas leyes, en síntesis, establecieron, un impuesto progresivo a las utilidades excesivas, que comenzaba con una tasa del 50% y que gravaba los beneficios superiores al 5% del capital de cada empresa. Las utilidades superiores al 20% del capital, fueron confiscadas íntegramente, puesto que se les aplicaba la tasa del 100%

Finalmente, por decreto, de fecha 1^o de Septiembre de 1939, un día antes de la declaración de la guerra mundial, se creó un impuesto del 25%, sobre los beneficios provenientes de la comercialización y demás actividades concernientes al suministro y aprovisionamiento de armamentos y otras fuentes de utilidades análogas, que excedieran al 2%, de los capitales empleados en producir dichos beneficios.. Asimismo, fueron confiscados, aplicándose una tasa del 100%, los beneficios superiores al 8%, de los capitales empleados en el producido de dichas ganancias.

Punto 9) "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Noruega"

En Noruega se estableció, un gravamen nacional sobre el exceso de utilidades obtenidas a consecuencia de la contienda bélica, de acuerdo, a las disposiciones contenidas en las leyes, de fecha 17 de Agosto de 1915 y 23 de Febrero de 1916. Este tributo se aplicaba, sobre las utilidades obtenidas por las sociedades anónimas, marítimas, mineras y de cualquier otra índole y los beneficios obtenidos, por las compañías armadoras que, siendo superior, dicha utilidad al 5% del capital íntegramente realizado de dichas empresas, hubieran aumentado, durante el transcurso del conflicto bélico y siempre que este aumento, pudiera atribuirse al estado de guerra dominante en Europa. Era además requisito indispensable, para la aplicación de este impuesto, que las utilidades fueran superiores a 10.000.- coronas noruegas.-

Punto 10) "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Italia"

En Italia, se estableció, por ley del 21 de Noviembre de 1915, un impuesto que también se aplicaba sobre los aumentos de utilidades comerciales o industriales, obtenidas por personas de existencia natural o jurídica, que excedieran del término medio, de los beneficios obtenidos en los años 1913 y 1914.

Para las empresas o contribuyentes que desarrollaban en la península sus actividades en su carácter de intermediarios, este aumento debía exceder, por lo menos en un 1.10% a dicho promedio.

Quedaban exentas, las utilidades que no llegaran al 8% del capital empleado, La tasa de este gravamen, fué en un principio progresiva y oscilaba entre el 10% y el 30% y posteriormente se duplicó.

Punto 11) "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Rusia"

En Rusia, también se estableció este gravamen, sobre el aumento de la utilidad verificada por la contienda bélica, cuando excedía del 8% del capital, un impuesto especial que en su origen absorbía, de un veinte a un cuarenta por ciento del aumento de las utilidades.

Punto 12) "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Alemania"

En Alemania, se dictó una ley, de fecha 20 de Marzo de 1939, cuyas normas legales tendían a gravar, los beneficios obtenidos por las empresas de armamentos y construcciones en general. Con este fin

//.-

se introdujo una sobretasa del 30% para aplicarse, para aplicarse sobre el exceso de réditos del año 1938, con respecto a los del año 1937.

Este gravamen se extendía aún a las rentas personales. Se fió un mínimo no imponible, que en ningún caso quedaba sujeto al impuesto, y se establecieron exenciones en favor de las explotaciones agrícolas y forestales. Asimismo se eximia del pago de dicho impuesto a las empresas privadas, que reinvirtiesen sus beneficios, con el fin único y exclusivo de ampliar la explotación de sus negocios.

La mencionada sobretasa, fué rebajada al 15%, por ley, del 26 de Abril de 1939.

Aún cuando, en Alemania, el impuesto a las utilidades excesivas, fué establecido antes de que se iniciara la segunda guerra mundial (1939-45), puede afirmarse, sin duda alguna, que él constituyó un complemento del programa de preparación bélica de ese país

Con anterioridad, en el transcurso del primer conflicto bélico mundial (1914-18), Alemania había establecido, un impuesto sobre los beneficios de guerra. El tributo de referencia gravó los beneficios obtenidos en los cinco últimos años de paz, por las sociedades anónimas o de cualquier otra índole, que siendo superiores, al promedio de los obtenidos en los últimos cinco años de paz, excedieran del 8% del capital inicial. En el referido "capital inicial", no sólo quedaban comprendidos que habían contribuido a la formación de la empresa, sino también aquellos depósitos o reservas establecidas para el primer año de guerra.

Cabe mencionar, que todas las leyes indicadas precedentemente, fueron de existencia transitoria y dejaron de aplicarse, después del término de las hostilidades.

La experiencia obtenida del conflicto bélico (1914-18), durante el transcurso del cual, se acudió a gravámenes excepcionales, sólo, por la fuerza de los acontecimientos, cuando las finanzas públicas se encontraban exhaustas, fué la causa que impulsó la creación de tributos especiales en varios países, desde algún tiempo antes de comenzar la guerra actual,

Con ellos, en su mayor parte, se pretendió restringir las utilidades obtenidas por las empresas de armamentos o por aquellas que, en una u otra forma, obtenían beneficios de sus actividades destinadas a organizar o perfeccionar la defensa de los países respectivos. Pero así también, y desde que el verdadero objetivo, de dichos gravámenes, fué el de procurar un aumento de los ingresos fiscales, para poder hacer frente a las necesidades apremiantes de la defensa de sus respectivos países.

Pero por otra parte, en muchos países no sólo se gravaron las utilidades excepcionales o excesivas, sino, que en general aumentaron la mayoría de los impuestos internos.

Esta situación, no sólo se produjo en el continente europeo, sino también en otros continentes que se hallaban alejados del conflicto bélico.

//.-

"Punto 13).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Austria".-

Asimismo, Austria, en el transcurso del primer conflicto bélico mundial (1914-18), también se estableció, un impuesto muy semejante al implantado en Francia, por ley promulgada el día 16 de Abril de 1916. Se aplicaba a las sociedades anónimas y de cualquier otro género, y la tasa impositiva oscilaba entre el 10% y el 35%, para las sociedades nacionales y entre el 20% y el 40%, para las sociedades de nacionalidad extranjera. El objeto primordial del gravamen mencionado, eran los aumentos de renta, obtenidos sobre el promedio de los últimos cinco años de paz, siempre que este aumento fuera superior a 5.000.- coronas austríacas. Este impuesto posteriormente fué modificado y pasó a gravar también, a las personas de existencia natural, elevándose su tasa hasta el 60%.

"Punto 14).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en el Canadá".-

Canadá estableció el impuesto de referencia en el transcurso del año 1939, mediante una tasa impositiva, que oscilaba entre el 10% y el 60%, y para aplicarse sobre las rentas de las empresas comerciales é industriales, que excedieren del 5% de sus respectivos capitales.

"Punto 15).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en el Japón".-

En su 75a reunión, la dieta japonesa acuerda, asimismo, implantar un gravamen, con una tasa impositiva del 30%, para aplicarse sobre los beneficios obtenidos, por cualquier tipo de sociedades, que excedan, al término medio alcanzado en los años 1934 a 1936. A las personas de existencia natural, este mismo impuesto, también se las comprendía y la tasa impositiva correspondiente era del 20%.

"Punto 16).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en Guatemala".-

Guatemala también instituyó un tributo sobre los beneficios excesivos, mediante el decreto N^o 2099, de fecha 27 de Mayo de 1938, modificado por el decreto N^o 2130, del 12 de Agosto de 1938.

Este gravamen presenta aspectos interesantes, llama la atención, el hecho de que en este país, se gravan no las utilidades superiores a cierto límite de normalidad sino que, en general, a todas aquellas rentas superiores a 1.000.- quetzaleros al año. Parece, pues, que este tributo, solo podría más bien considerarse, como una modalidad del impuesto a la renta común, ya que si se analiza minuciosamente su estructura, no presenta las características del impuesto a los beneficios excesivos o super-rentas, como también en la doctrina se les denomina.

"Punto 17).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en España".-

Este gravamen tiene también aplicación en España, se toma como utilidad ordinaria, la media de las obtenidas en el trienio anterior a la fecha de iniciación de la guerra civil; las actividades iniciadas con posterioridad, a que a esa fecha, no hubieran completado un trienio, y se considera para estos contribuyentes, como utilidad normal el 7% del capital invertido.

/.- Una vez establecido el beneficio excesivo, se lo grava en forma progresiva, que comienza con una tasa impositiva del 40%, para las utilidades excesivas que no excedan del 10% del capital invertido en la explotación, y hasta un 80% para los beneficios extraordinarios que superan al 60% del capital invertido.

Punto 18).- "El impuesto a los beneficios extraordinarios en el Brasil"

En el Brasil se consideran utilidades excesivas, los beneficios superiores a la media de los obtenidos en dos años cualesquiera a opción del contribuyente, correspondientes al periodo comprendido entre los años 1936 y 1940, con un aumento del 50%.

Ese beneficio básico se aumenta con un 25%, de los incrementos de capital, registrados a partir del año 1940.

Ahora bién, si se considera que el procedimiento es desfavorable para la empresa, puede tomarse como base un importe equivalente al 5% del capital efectivamente utilizado en la explotación.

La utilidad excesiva que no exceda del 100% de la ganancia básica, tributa un gravamen del 20%; el excedente comprendido entre el 100% y el 200%, está sujeto a una tasa impositiva del 30%; el excedente comprendido entre el 200% y el 300%, abona un impuesto del 40% y finalmente lo que excede del 300%, se le aplica una tasa del 50%.-

En síntesis, puede decirse, que en el impuesto a las ganancias excesivas aplicado en el Brasil, se introducen criterios de sana revisión y de largas proyecciones para el desarrollo industrial del país.

Pero así como numerosos países establecen impuestos especiales a los beneficios excesivos o excepcionales, existen sin embargo otros países, que bajo la presión de circunstancias análogas, se han limitado únicamente y exclusivamente a aumentar las tasas, de los impuestos vigentes sobre las rentas.

A tal efecto, se puede citar entre otros países a Holanda, que mediante la ley del 25 de Mayo de 1938 (Stahl N° 406, aumentó en un 70%, el gravamen de las rentas superiores a 70.000.- florines holandeses y en el 80%, el impuesto a los réditos, superiores a ésta suma.

El día 7 de Octubre de 1939, se propuso un nuevo aumento del impuesto a los réditos, en virtud del cual se establecían contribuciones complementarias a las ya existentes.-

Punto 19).- Otras consideraciones referentes a la aplicación del impuesto a los beneficios excesivos en los Estados Unidos de Norte América.-

En Estados Unidos de Norte América, para las sociedades que iniciaron sus actividades en el año 1940, se considera "utilidad normal", solamente el 8% del capital invertido y existe una tasa impositiva, que es del 90%, en la actualidad.-

Punto 20).- "Derecho colombiano.- El impuesto sobre exceso de utilidades como adicional al de la renta.-"

La ley colombiana tiene también establecido el impuesto sobre exceso de utilidades, como adicional al del impuesto a los réditos

//.- é indivisible con este último, para todos los efectos legales, tanto de fondo, como de procedimientos.

La base única y exclusiva de este gravamen, es el beneficio líquido del contribuyente, menos los impuestos sobre la renta y patrimonio, con relación a este último, o sea con relación a la diferencia existente entre el conjunto de derechos apreciables en dinero que tenga el contribuyente, con inclusión de los capitales invertidos en las sociedades anónimas o en comandita por acciones.

Para la liquidación de este impuesto, deben acumularse a las utilidades gravables del contribuyente, las correspondientes a aquellas acciones o títulos enumerados en las disposiciones del artículo 8º del decreto Nº 2374 del año 1936.

La renta líquida de este gravamen, está definida de una manera especial, en las disposiciones contenidas en el artículo 13 de la ley Nº 78 del año 1935, inciso 2º), así por ejemplo, el mencionado artículo dice textualmente:

"Entiéndese por utilidades líquidas, la diferencia entre la renta bruta y las deducciones y exenciones otorgadas por la ley Nº 81 del año 1931, modificada por la presente".

Es necesario observar que, para determinar, la base sobre el impuesto a los beneficios extraordinarios, se involucran en el patrimonio, los capitales invertidos en sociedades anónimas o en comandita por acciones, que aún cuando no gravables, sino en lo que respecta a la sociedad en sí misma, se acumulan al patrimonio gravable del contribuyente, a los efectos de la liquidación del impuesto sobre exceso de utilidades.

Esta acumulación tiene su explicación porque la ley respectiva, al fijar la base de liquidación de este impuesto, no habla de "patrimonio gravable", sino de patrimonio en general.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, que lo que persigue la ley, es gravar un super-rendimiento. Ahora bien, para consultar la realidad de ese super-rendimiento, debe también colacionarse a la renta líquida gravable, la no gravable. Si el procedimiento, fuera de otra manera, sería no establecer con exactitud y corrección en la determinación de la super-utilidad gravable y sobre todo porque pro vocaría, las inversiones de capital no gravables, como recurso para aumentar el patrimonio y hacer desaparecer o disminuir el exceso de utilidades, sin peligro de incurrir en él gravamen sobre el patrimonio, lo que iría asimismo contra la ética impositiva, que nunca, podría mirar con buenos ojos, el que una exención del impuesto patrimonial, hubiera de convertirse, en un medio expeditivo, de burlar el de la super-ganancia.

Al respecto, es conveniente mencionar, las siguientes diferencias, con las disposiciones de la legislación positiva en esta materia, existente en los Estados Unidos de Norte América.

1º) En primer lugar, el impuesto colombiano, a diferencia del americano, que tiene un carácter especial, pues grava, solamente determinada clase de contribuyentes, como por ejemplo, las sociedades anónimas, en Colombia tiene carácter general, con la única y ex-

//.-

//.-

clusiva excepción de las utilidades excesivas obtenidas, con capitales que no excedan de \$ 25.000.-

2º) En segundo lugar, la tasa de utilidades, que se consideran razonables y no gravable con este tributo, es la del 12% anual en relación, con el patrimonio, al 31 de Diciembre del año gravable.

3º) En tercer lugar, como factores de relación se toman, por una parte, la renta líquida gravable, entendiéndose por tal, la renta bruta menos las deducciones y exenciones permitidas por la ley, y por la otra parte, el patrimonio, como precedentemente se acaba de definir, es decir, el conjunto de derechos apreciables en dinero, que posea el contribuyente al día 31 de Diciembre del año gravable, una vez deducido el monto de sus deudas y con las acumulaciones que se expresaron anteriormente.

A título ilustrativo, cabe señalar, que este elemento de relación no está constituido, ni por el capital real que produce la renta, ni tampoco, por el que en forma arbitraria, quiera declarar el contribuyente.

El legislador al señalar, el patrimonio propiamente dicho, quiso indudablemente, dejar un mayor margen para la utilidad razonable. Sin embargo, se han hecho algunas objeciones a esta disposición, por cuanto se dice, es contraproducente, es decir, que no solamente no se menciona la finalidad del legislador, sino que se hace más gravoso el impuesto.

Un ejemplo servirá para mayor ilustración:

Un contribuyente "A", tiene un patrimonio constituido así

Una casa de comercio de ramos generales,	m\$n 100.000.-
con un capital de	" 10.000.-
Una casa-habitación	<u>110.000.-</u>

La utilidad líquida obtenida, por el contribuyente de referencia en el año gravable, deducido el impuesto a los réditos, es de m\$n 13.200.-

Como justamente, la utilidad representa, el 12% de éste patrimonio, no habrá lugar a exceso de utilidades. Pero si se toma otro ejemplo, y se supone que este mismo contribuyente, trabaja con un capital prestado de \$ 100.000.- y obtiene, una utilidad gravable de \$ 20000)

Como este patrimonio en este caso, es igual a cero, y como de acuerdo con las leyes en vigor, las utilidades, con capitales, que no excedan de \$ 25.000.-, no son gravables con exceso de utilidades, en consecuencia, el contribuyente de referencia, no estaría afectado al pago del gravamen a los beneficios extraordinarios.

Si se considera ahora otro caso; si se supone, un tercer contribuyente, con un capital de \$ 100.000.-, y una deuda a su cargo por \$ 50.000.-, con una utilidad gravable también de \$ 20.000.-,

//.-

177.
puesto que su patrimonio, es en este caso de \$ 50.000.-, estaría en este caso sujeto al impuesto de los beneficios extraordinarios, por cuanto los \$ 20.000.-, en relación al patrimonio de \$ 50.000.- representan una utilidad, equivalente al 40% del patrimonio, es decir, un 28% de super-rendimiento gravable con el impuesto sobre exceso de utilidades.

4^o) En cuarto lugar, las tasas de este impuesto son las siguientes:

a) Sobre un exceso de utilidades, que sobrepase del 12%, del capital invertido, sin exceder del 15%, el 10% sobre el exceso.

b) Sobre un exceso de utilidades que pase del 15%, sin exceder del 18%, el 12% sobre el exceso.

c) Sobre un exceso de utilidades que pase del 18%, sin exceder del 25%, el 15% sobre el exceso.

d) Sobre un exceso de utilidades que pase del 25%, sin exceder del 35%, el 20% sobre el exceso.

e) Sobre un exceso de utilidades que pase del 35%, sin exceder del 50%, el 25% sobre el exceso.

f) Sobre un exceso de utilidades que pase del 50%, el 30% sobre el exceso (ley N^o. 78 del año 1935, artículo 19).-

Como puede observarse, las tasas aplicadas en el impuesto colombiano, aparentemente, son más elevadas, que las del impuesto estadounidense, pero ello depende, por una parte, de que la legislación positiva de Estados Unidos de Norte América, contempla como utilidad razonable el 10% del capital invertido en la explotación, en tanto que la legislación positiva colombiana en esta materia, eleva esta utilidad al 12%, y por otra parte, como ya se ha mencionado, la tasa de utilidades excesivas, se toma no en relación al capital que produce la renta, sino en relación al patrimonio del contribuyente, lo que quiere decir, en una palabra, que en este patrimonio juegan además de este capital, los demás valores activos, aunque no tengan relación alguna, con la renta que se declara. Y como consideración final, que de este gravamen están eximidos los super-rendimientos obtenidos con capitales, que no excedan de \$ 25.000.-

El impuesto sobre exceso de utilidades colombiano, no grava tampoco las rentas provenientes de sueldos, pensiones oficiales, jornales, emolumentos y honorarios profesionales.

Cabe señalar al respecto, que con esta exención, se quiso excluir de este gravamen, la renta exclusiva del trabajo, y la razón de tal medida, es porque, tanto en este tributo, como en el del patrimonio, que tienen el carácter de adicionales y complementarios del impuesto a los réditos, el legislador colombiano persigue la diferenciación de las rentas por su origen, gravando en forma más considerable, las utilidades mixtas y las exclusivas de capital.

En cambio, el tributo americano, no trae exención alguna, por la única y exclusiva razón, de que el impuesto de referencia, afecta solamente a las sociedades anónimas.

//.-

Si se considera, otra exención de carácter transitorio, esta es la siguiente: "el artículo 14 de la ley 78 del año 1935, establece también una exención de este gravamen, para los beneficios extraordinarios obtenidos en la explotación de minas de oro, plata y platino y para las utilidades derivadas de capitales invertidos en predios, plantaciones, edificios y maquinarias destinadas principalmente a las industrias de café y bananos.

"Procedimiento seguido para la liquidación del impuesto sobre exceso de utilidades"

Para aplicar la progresión del impuesto sobre exceso de utilidades, debe comenzarse por sacar el 12% del patrimonio, o sea de los derechos o haberes apreciables en dinero, deducidas las deudas que lo gravan; la renta líquida deducida como se indicó anteriormente, que excede de este 12%, será la gravable con el impuesto sobre exceso de utilidades. El proceso de todas las operaciones en el caso propuesto, es el siguiente:

Renta líquida obtenida por el contribuyente, o sea, renta bruta menos deducciones, exenciones, impuesto a los réditos y patrimonio, alcanza, a la suma de	m\$pn 9.700.-
A deducir:	
12% de \$ 50.000.- (patrimonio)	" 6000.-
"Diferencia gravable, con el impuesto de utilidades excesivas"	m\$pn 3.700.-

Ahora bien, como el primer paso de la progresión, es la tasa del 10%, sobre un exceso de utilidades que pase del 12%, sin exceder del 15%, es necesario conocer también el 15% del patrimonio. En el presente caso, el 15%, equivale a la suma de \$ 7.500.- y como el exceso de \$ 7.500.- (15%), sobre \$ 6.000.- no gravables, es de \$ 1.500.-, ésta será la suma que debe gravarse con el 10%.-

Como el segundo paso de la progresión es del 12%, sobre el exceso de utilidades que pasa del 15%; sin exceder del 18%, es indispensable conocer también el 18% del patrimonio. Este 18%, es equivalente a \$ 9.000.- y como el exceso de \$ 9.000.- (18%) sobre la suma de \$ 7.500.- (15%), son \$ 1.500.-, esta será la suma gravable, con el 12%.-

Como el tercer paso de la progresión, es el 18%, sobre el exceso de utilidades, que pase del 18%, sin exceder del 25%, es necesario también conocer, el 25% del patrimonio. Este 25% sobre el patrimonio de \$ 50.000.- son \$ 12500.-, y como el exceso de \$ 12500.- (25%) sobre la suma de \$ 9.000.-, son \$ 3.500.-, esta sería la suma gravable con el 15%; pero como la renta líquida del contribuyente, gravable con este impuesto, no alcanzó en este caso, sino a la suma de \$ 9.730.-, con la tasa impositiva del 18%, solo se gravará la diferencia existente entre \$ 9.000.- (18%) y los \$ 9.730.-, obtenidos efectivamente por el contribuyente. En conclusión, con este porcentaje, se grava únicamente, la suma de \$ 730.-

Este es el proceso matemático de la aplicación o mejor dicho liquidación de las tasas progresivas.

//.-

Para mayor rapidez, en el cálculo del impuesto se emplea, la siguiente tabla de las tasas adicionales; a saber:

Hasta el 12% del patrimonio					Sin gravamen
del 12% " " "	al 15%	(o sea el 3% del capital con el			10%
" 15% " " "	al 18%	(o sea el 3% del capital con el			12%
" 18% " " "	al 25%	(o sea el 7% del capital con el			15%
" 25% " " "	al 35%	(o sea el 10% del capital con el			20%
" 35% " " "	al 50%	(o sea el 10% del capital con el			25%
" 50% " " "	en adelante,	con el			30%

"Liquidación del impuesto en el ejemplo propuesto"

Patrimonio \$ 50.000.-					\$ 9.730.-
Utilidades líquidas gravables, con exceso de utilidades					\$ 9.730.-
12% sobre \$ 50.000.-, equivalente a	\$ 6.000.-,	sin gravamen			
del 12% al 15% (3% sobre \$ 50.000.-	\$ 1.500.-	con el 10%		\$ 150.-	\$ 1.650.-
" 15% al 18% (3% sobre \$ 50.000.-	\$ 1.500.-	" " 12%		\$ 180.-	\$ 1.680.-
" 18% al 25% (la diferencia)	\$ 730.-	" " 15%		\$ 109.50.-	\$ 1.095.-
					\$ 42.-

Como se verá oportunamente al estudiar la implantación del impuesto a los beneficios extraordinarios en la República Argentina, que entró en vigencia mediante los decretos Nos. 21.702 y 21.703, de fecha 18 de Agosto de 1944, el impuesto al exceso de utilidades colombiano, tiene cierta semejanza con el impuesto argentino a los beneficios extraordinarios sancionado por el gobierno de facto, en la fecha mencionada.

Punto 21) "Impuesto colombiano al exceso de utilidades de las sociedades colectivas y en comandita".-

Este régimen especial está establecido, en el artículo 1º del Decreto Nº 2881, del año 1936. que dice textualmente; " el impuesto sobre exceso de utilidades, que corresponde pagar a los socios de sociedades colectivas o en comandita, deberá liquidarse individualmente a los socios considerados, pero como utilidades en la sociedad y, para los efectos de este impuesto, solo se tendrá en cuenta, la participación que cada socio, le corresponde por el capital aportado a la sociedad."

A los efectos de esta disposición legal, debe considerarse, como participación proveniente de capital, solamente aquella parte que corresponda al socio en proporción a su aporte en el capital social, bien sea que ese aporte, se haya hecho en dinero o en cosas apreciadas en dinero, pero distintas de su exclusivo trabajo o industria. A tal fin, la sociedad al presentar su declaración jurada de la renta, deberá indicar; el patrimonio total de ella, la suma o porcentaje de utilidades

que a cada socio corresponda en él y el porcentaje de utilidades que corresponda a cada socio!

Para saber la parte, que de la participación de un socio, corresponda a capital, basta buscar en la utilidad total de la sociedad, el mismo porcentaje, que tenga el socio en el capital social.

De manera, que todo lo que exceda de este porcentaje, puede considerarse, como renta de trabajo, no sujeta al impuesto sobre el exceso de utilidades; esto tiene su explicación, porque la regla general, es que las utilidades de una sociedad colectiva o en comandita deben producirse en proporción a los aportes, a menos de que se convenga una distribución distinta, que solo tiene lugar, cuando no todos los socios trabajan, por la misma razón es que, "el mayor porcentaje fijado a los que trabajan les corresponda en compensación por ese trabajo".-

De acuerdo con esta fórmula, los socios industriales, no están sujetos al impuesto al exceso de utilidades.

Para mayor ilustración y comprensión, veamos el siguiente ejemplo;

se considera, una sociedad colectiva, con un patrimonio el día 31 de Diciembre de 1935, de
 utilidades de la sociedad

\$ 187.513.53
 " 57.919.-

La mencionada sociedad, tiene cuatro socios, con los porcentajes siguientes, de aporte y participación en las utilidades;

	% en el capital	Aporte	% en participaciónes	Participaciones
(no trabaja)	67.19%	\$ 125.990.34	40%	\$ 23.167.60
(trabaja)	16.90%	" 31.689.79	28%	" 16.217.32
(trabaja)	8.23%	" 15.432.36	18%	" 10.425.42
(trabaja)	7.68%	" 14.401.04	14%	" 8.108.66
	100%	\$ 187.513.53	100%	\$ 57.919.-

"Liquidación del impuesto sobre exceso de utilidades".-

Aporte	Participación en relación al capital	Participación	Exceso de utilidades	Impuesto sobre exceso
\$ 125990.34	\$ 23.167.60	\$ 23.167.60	\$ 6.753.64	\$ 734.84
" 31689.79	" 9.788.31	" 16.217.32	" 5.384.66	" 794.89
" 15432.36	" 4.766.73	" 10.425.42	" 2.625.28	" 337.71
" 14401.04	" 4.448.18	" 8.108.66	" 2.528.81	" 377.59
\$ 187513.53	\$ 57.919.-	\$ 42.170.82	\$ 17.292.39	\$ 2295.08

El exceso de utilidades, se ha liquidado, deduciendo, precisamente, el 12% del patrimonio, mas los impuestos a los réditos y al pa-

//.-
triumonic.

Se deja constancia, que aún cuando a los socios C y D, se les ha liquidado el impuesto sobre exceso de utilidades, éste no es exigible, porque el capital de cada uno de ellos, es menor de \$ 25.000. (artículo 14, de la ley Nº 78 del año 1935).-

Si por otra parte, el contribuyente, obtuvo en el año utilidades distintas, de las de la sociedad colectiva o en comandita, deberá tomarse en consideración, todos sus beneficios, para liquidar, el impuesto al exceso de utilidades.

¶Punto 22).- El impuesto a los beneficios excesivos en Chile.- La ley Nº 5.154; antecedentes, su origen.-

En la República de Chile también se ha aplicado el impuesto a las utilidades excesivas o extraordinarias.

Por primera vez, en este país se reglamentó un tributo de esta naturaleza en la ley Nº 5.154, de fecha 10 de Abril de 1933,

Esta ley que entró en vigencia en la época que ejercía sus funciones en el "Ministerio de Hacienda", de Chile, el Dr. Gustavo Ross, este gravamen tuvo un carácter eminentemente fiscal, es decir procurar ingresos extraordinarios al Estado. Con tal fin se establecieron varias modificaciones temporales y extraordinarias, al régimen tributario vigente, entre las cuales se contaba, la creación de un impuesto a los beneficios extraordinarios, para aplicarse sobre las utilidades producidas en el transcurso de los años 1932 y 1933.

La forma temporal y el carácter con que fué establecido, este gravamen le restaron gran parte de su importancia, sólo constituyó un ensayo en que pudieron apreciarse superficialmente sus resultados.

El impuesto a los beneficios excesivos, establecido por la ley Nº 5.154, se aplicaba exclusivamente a las actividades concernientes a la industria y al comercio. Pero quedaban exentas aquellas empresas, en las cuales las utilidades fueran obtenidas mediante el solo esfuerzo personal de sus componentes, y no como resultado de la inversión de capitales o de la explotación de bienes inmateriales. A tal fin el artículo 15 de la mencionada ley, enumeraba expresamente alguno caso específicos de exención. Eran estos; los correos, los martilleros, los comisionistas y los constructores.

Como beneficios excesivos o extraordinarios, se entendía, en esa oportunidad, todas las utilidades que excedían el 15%, del capital de la respectiva sociedad.

Se aceptó en principio, que este porcentaje del 15%, se calculara sobre el capital en giro, que es precisamente, sobre los fondos propios o ajenos del empresario, que hubieran contribuido a la obtención de las utilidades. Cabe mencionar sin embargo, que durante la discusión del proyecto-ley Nº 5.154 en el Congreso Nacional, se propuso hacer este cálculo sobre la base del capital propio de la empresa; capital propio, que en el caso de sociedades anónimas nacionales, se entendía por capital propio, el formado por el capital íntegramente invertido en la empresa más las reservas y demás fondos acumulados.

//.-

//.-

El artículo 11 de la ley N° 5.154, contenía disposiciones para fijar en cada caso, el monto del capital en giro. Para tal fin debía deducirse de la suma del activo expresado en el balance anual de cada empresa, los valores intangibles, nominales, transitorios, de órden y como asimismo otros valores que determinara la "Dirección General del Impuesto a la Renta é Impuestos Internos. Al mismo tiempo, debía deducirse, el valor de los bienes que no producían rentas comprendidas en la tercera categoría de la ley del impuesto a la renta, como eran por ejemplo; los réditos producidos por los bienes raíces o los dividendos é intereses de valores mobiliarios.

Cabe señalar también que la ley N° 5.154, prohibió que se aumentara el capital en giro, durante los años de aplicación del impuesto, mediante revalúos de bienes.

El mencionado impuesto gravaba las utilidades superiores al 15% del capital en giro, en forma progresiva. A este efecto dividía dichas utilidades en dos grados; las comprendidas entre el 15% y el 20% del capital en giro y las superiores a dicho 20%. Sobre las primeras se estableció un gravamen del 20%, sobre las segundas uno del 25%.-

Aunque el impuesto a los beneficios excesivos, en la República de Chile fué de corta duración, su aplicación dió origen a dificultades que en ciertos casos, llegaron a hacer necesaria la intervención de los tribunales de justicia. Estas dificultades consistieron principalmente en la computación del capital en giro y de los réditos imponibles.

Es indudable, que interesaba principalmente a los contribuyentes, que su capital en giro fuera lo más elevado posible ya que, de esta manera, el porcentaje de las utilidades gravables tendría logicamente que ser inferior. Por el mencionado motivo se presentaron numerosos recursos de reconsideración, a las verificaciones practicadas por los ante la "Dirección General de Impuestos Internos, en contra de las deducciones al capital en giro efectuadas por los funcionarios de ésa repartición pública al liquidar el gravamen. En otros casos, se solicitó que se computaran, como parte integrante del capital en giro, ciertas sumas, que normalmente, quedaban excluidas, por tener un carácter transitorio, o por estar constiuídas por valores nominales o intangibles.

La Dirección General de Impuestos Internos, tuvo así ocasión de resolver, que los valores correspondientes a dividendos provisionarios, es decir los dividendos pagados en el curso del año, con cargo a las utilidades del ejercicio, no debían deducirse íntegramente del activo, para la determinación del capital en giro, sino en proporción a la época del año en que, realmente, se hubieran encontrado fuera de la empresa, según consta en la resolución N° 3826, de fecha 16 de Noviembre de 1933, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos. Dichos valores en realidad, durante gran parte del año, antes de hacerse efectivo su cobro, habían estado formando parte integrante, de las disponibilidades de la empresa, y de su aprovechamiento, se habían originado, al menos en parte, las utilidades obtenidas en el ejercicio económico anual.

Asimismo, también resolvió la Dirección General de Impuestos Internos, en el "recurso de reconsideración presentado por la Compañía de Ascensores, de la Ciudad de Valparaiso, "que las concesiones

//.-

fiscales y municipales, es decir en el orden nacional y municipal, debían considerarse capital en giro, productor de utilidades, de acuerdo a las constancias existentes en la resolución N° 4.033, de fecha 12 de Diciembre de 1933, de la Dirección General de Impuestos Internos.

Esta disposición sin duda alguna, vino a alterar, una de las instrucciones contenidas en la circular N° 30, de fecha 12 de Mayo de 1933, dirigida por la misma "Dirección General de Impuestos Internos a su personal de inspección, en la cual se establecía, que el valor representativo de concesiones nacionales o municipales, debía considerarse como valor meramente nominal y, por lo tanto, deducirse del activo, para la determinación real del activo computable.

La ley N° 5.154 fué publicada y promulgada, el día 10 de Noviembre de 1933, pero estableció que el impuesto extraordinario a los beneficios excesivos, se aplicaría sobre las utilidades devengadas, a partir del día 1° de Enero de 1932.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 10, de esta ley, se eximía en todos los casos, de este gravamen a las utilidades obtenidas hasta \$ 80.000.-. La Suprema Corte de Justicia en sus sentencias reconoció en la totalidad de los casos planteados, que siempre fuere cual fuere, el monto de las utilidades o la cuota correspondiente al 15% del capital, los \$ 80.000.- mencionados, deberían deducirse de la renta imponible establecida por la ley N° 5.154.-

Punto 23).- "El impuesto a los beneficios excesivos en Chile.- La ley N° 7.144; antecedentes, su origen.-"

El día 23 de Julio, del año 1940, el Poder Ejecutivo Nacional, presentó a la Cámara de Diputados, un proyecto de ley, que tenía por objeto proporcionar al Poder Ejecutivo Nacional, los fondos necesarios para organizar la defensa nacional. El respectivo mensaje del Sr. Presidente de la República de Chile decía; "los acontecimientos que se derivan del actual conflicto bélico europeo, cuyas repercusiones aún no es posible apreciar en toda su magnitud y alcance, han obligado a algunos países de América a adoptar medidas de razonable previsión y seguridad, que se encaminan a evitar las perniciosas consecuencias que producirían el abandono de la defensa nacional.. "El gobierno Nacional necesita para llevar a la práctica sus propósitos de paz-internacional, contar con los recursos económicos suficientes y las normas legales que lo habilitan para desarrollar una adecuada preparación de la defensa militar de la República de Chile" y finalmente agregaba, "existe la obligación de preparar activa y rápidamente la defensa nacional, por desgracia, hasta aquí, descuidada en forma lamentable".

El Poder Ejecutivo de la República de Chile, por este proyecto quedaba facultado, para contratar empréstitos o adquisiciones hasta la suma de \$ 1.000.000.000.-

Aprobado el proyecto-ley de referencia, por la Cámara de Diputados de La Nación, en el mes de Noviembre del año 1940, después de haber sido analizado superficialmente y considerando sólo aquella parte que fijaba, el monto del plan de defensa, fué enviado a la Cámara de Senadores. Cabe señalar, que aquí su tramitación se vió interrumpida. Ambas comisiones unidas del Senado de hacienda y defensa, acordaron introducirle, una serie de modificaciones, basadas principalmente en la consideración de que la suma de mil millones de pesos, era insuficiente para servir, al objeto a que se la destinaba.

Estimando que la debida satisfacción de las necesidades de la "Defensa nacional", requería una cantidad cercana a los diez mil millones de pesos, pero teniendo presente por otra parte, que la República de Chile no estaba capacitada para gastar tan fabulosa suma, las comisiones de referencia alzaron el monto del plan de defensa, a la suma de tres mil millones de pesos. Esto trajo como consecuencia un reajuste general, en el financiamiento del proyecto. Se substituyó el impuesto sobre los sueldos que este creaba, por un tributo análogo al de la ley N° 5.154, que había establecido sobre las rentas de la industria y el comercio devengadas en los años 1932 y 1933, en virtud del cual se gravaba progresivamente, los beneficios excesivos de esas actividades.

Asimismo, se estableció un alza a los impuestos vigentes sobre los tabacos y cigarrillos, y sobre la producción de vinos.

A sugerencia de algunos miembros del Senado, el Poder Ejecutivo Nacional, que no tuvo inconvenientes de ninguna naturaleza, para aceptar las modificaciones mencionadas, retiró el proyecto original, con el objeto de presentar uno nuevo, que contenía las ideas propuestas por los miembros del Senado, la Cámara de Diputados de la Nación, Cabe señalar, que fué necesario adoptar este procedimiento, pues algunas de las modificaciones introducidas, al primer proyecto establecían nuevas contribuciones, por cuyo motivo y de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución Nacional, sólo podía iniciarse su tramitación en la Cámara de Diputados.

El nuevo proyecto fué enviado al Congreso, el día 21 de Abril de 1941. Sus disposiciones, en general, eran menos amplias que las del primitivo proyecto y se limitaban a reglamentar el aspecto financiero de aquél.

El nuevo proyecto fué entregado para su estudio, a las comisiones de defensa y hacienda de la Cámara de Diputados. En cumplimiento de su labor, dichas comisiones contaron, con la colaboración de algunos funcionarios públicos y de los Ministros de Hacienda y Defensa Nacional, al respecto cabe mencionar, a título ilustrativo, que este último Ministro, fué quien propuso que se aumentara el "plan de defensa", a la suma de cuatro mil millones de pesos, lo que fué acordado.

Finalmente, el día 5 de Enero de 1942, fué aprobada y sancionada, la ley de defensa nacional que lleva el N° 7.144.-

Punto 24).- "Análisis de las disposiciones de la ley N° 7.144.- Sujetos del impuesto".-

El artículo 15 de la ley N° 7.144, que es la disposición legal, que establece quienes serán los contribuyentes sujetos al pago de este gravamen a los beneficios extraordinarios, fué sin duda alguna, el artículo cuya redacción hubo de sufrir, mayores variaciones durante la discusión y aprobación de esta ley.

Desde la fecha, en que, el Poder Ejecutivo Nacional, presentó el proyecto de esta ley, de defensa nacional, hasta el día en que fué aprobada en forma definitiva, se mantuvo inamovible el principio de que el impuesto a los beneficios excesivos, gravaría, solamente las utilidades obtenidas por la industria y el comercio. Sin embargo, se suscitaron diferencias de opinión en cuanto al establecimiento de cuales contribuyentes, cuyas actividades fueran comerciales o industriales, quedarían exentos del tributo.

El proyecto del Poder Ejecutivo, que en lo que respecta, a este punto, era una reproducción fiel de las disposiciones contenidas en la ley N° 5.154, establecía que quedarían exentos de este gravamen, aquellos contribuyentes, que no obstante estar gravados con la tercera categoría del impuesto a los réditos, o sean los industriales y comerciantes, obtuviesen utilidades provenientes del sólo esfuerzo personal y no de la inversión de capitales o de la explotación de bienes materiales. El mencionado artículo, el N° 17 del proyecto, tenía por principal objeto, eximir de este tributo a los martilleros, comisionistas y auxiliares del comercio en general. También se pretendía excluir a los constructores.

Sin embargo, con respecto, con respecto a estos últimos, la exención no fué mirada con buenos ojos, por los miembros de la Cámara de Diputados. Existen empresas constructoras, se dijo, que operan con cuantiosos capitales, y en las cuales, el esfuerzo personal de sus componentes, queda relegado a un segundo plano.

La aplicación de este gravamen a estas empresas apareció dudosa, ya que era muy difícil establecer, si en ellas predominaba el esfuerzo personal de los empresarios o el elemento capital. Esta misma razón, era la que había dado origen a dificultades, durante la aplicación de la ley N° 5.154.

Fué por estos motivos, que las comisiones unidas de Defensa y Hacienda de la Cámara de Diputados, creyeron o mejor dicho estimaron conveniente suprimir el artículo de referencia. Pero indudablemente, esta solución no fué satisfactoria. Fué precisamente en la sesión del día 25 de Agosto de 1941, los Diputados, señores Bossay, González Madariaga, Meza, Salamanc. Sandoval y Urzúa, que presentaron un proyecto con indicación de incluir nuevamente, en el texto de la ley, un artículo análogo al suprimido y que en forma literal decía; "se exceptúan de este impuesto, a los beneficios excepcionales los martilleros públicos y comisionistas que trabajen, como intermediarios que reciban por su trabajo una retribución fija, y que efectúen únicamente operaciones, por cuenta de terceros". Como se ve, la exención iba a aplicarse raramente en la práctica y, en todo caso, en ella no quedaban comprendidas empresas constructoras.

Peró aún en la Cámara de Diputados, la disposición que establecía, dicha exención fue nuevamente modificada. En su segundo informe, las Comisiones de Defensa y de Hacienda, dieron cabida otra vez, a la exención contemplada en el proyecto del Poder Ejecutivo y, a manera de ejemplo, se recibió expresamente que ella afectaría a martilleros, comisionistas, constructores e intermediarios. En consecuencia, en esta forma quedaron incluidos en la ley las empresas constructoras, cualquiera que fuere, el monto de sus capitales de explotación.

A esta altura de la tramitación del proyecto, cabe mencionar que el Diputado Sr Correa Larrain, propuso la inclusión de un artículo, por el cual se eximía del impuesto a las sociedades anónimas destinadas a la explotación agrícola y a los arrendatarios de predios agrícolas, proposición que entonces rechazada. Esta misma exención, había con posterioridad quedado incluida, aunque en forma indirecta en el mismo texto de la ley N° 7.144.-

Fué en la Cámara de Senadores, donde las exenciones a la aplicación del gravamen adquirieron su forma definitiva.

//.- El artículo 15 de la ley No. 7.144, en que se establece la naturaleza del impuesto a los beneficios extraordinarios, quedó en forma definitiva redactado, en lo que se refiere a los sujetos de este gravamen, de la siguiente manera:

Artículo 15 de la ley No. 7.144; "Establécese un impuesto del 10% que se determinará, recaudará y abonará anualmente sobre la rebta líquida imponible derivada del ejercicio del comercio y de la industria.

Los siguientes incisos de este artículo 15 de la ley del impuesto a la renta disponen que el impuesto del 10% por el establecido, se aplicará también a los martilleros, comisionistas, corredores, constructores, sociedades por acciones, destinadas a la explotación agrícola, arrendatarios agrícolas, aparceros y medieros.

En síntesis, el artículo 15 de la ley 7.144, en sus disposiciones, dice textualmente:

Artículo 15 Establécese un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del mencionado artículo 15 de la ley del impuesto a la renta.

El impuesto a los beneficios excesivos grava, pues, a las personas de existencia natural o jurídica que ejerzan por su cuenta o como representantes de terceras personas, alguna actividad industrial o comercial

En términos generales puede decirse que, para saber si determinada empresa o contribuyente quedará sujeto a este gravamen, bastará con conocer si la misma o el mencionado contribuyente pagan o no impuesto a la renta de tercera categoría. Si abonan el impuesto a la renta, quedarán también sujetos al pago de este tributo, en caso contrario quedarán exentas, del impuesto a los beneficios excesivos.

Pero el artículo 15 de la ley 7.144 ya transcrito, deja incluidas indirectamente ciertas excepciones a este principio general, de que el impuesto a los beneficios excesivos gravará a los contribuyentes de la tercera categoría de la ley del impuesto a la renta. Se ha visto precedentemente, cómo dicho artículo dispone que el artículo se aplicará a las utilidades de la industria y el comercio a que se refiere "la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley del impuesto a la renta"

Asimismo, se ha mencionado también, que la segunda parte de tal artículo de la ley del impuesto a la renta, enumera a ciertas personas que, sin ser, precisamente comerciantes o industriales, quedan equiparados a éstos.

Dichos contribuyentes son los siguientes; corredores, comisionistas, martilleros, constructores y sociedades por acciones o arrendatarios agrícolas. Estas personas a pesar de estar obligadas al pago de impuesto de tercera categoría de la ley del impuesto a la renta, quedaban por lo tanto excluidas de la aplicación del impuesto a los beneficios excesivos.

Las razones para excluir a estas personas de la aplicación del impuesto a los beneficios excesivos, han sido las siguientes:

- 1) Por lo que se refiere a los auxiliares del comercio, co-

//.-
redores, comisionistas, martilleros o constructores y sociedades por acciones de constructores, tal exención ha dado aplicación a un principio universalmente reconocido; "los beneficios emanados del esfuerzo personal y no de la inversión de capitales, en ningún caso son considerados excesivos.

El concepto de beneficio excesivo, dice relación solamente con las llamadas rentas fundadas, esto es, con aquellas rentas producidas por el mismo capital y no con las rentas no fundadas que, principalmente, provienen, de la actividad personal, del esfuerzo o trabajo individual. Si embargo, a pesar de que los contribuyentes indicados ejercen habitualmente actos de comercio y jurídicamente, pueden ser considerados comerciantes, es imposible equiparar sus utilidades a aquellas emanadas de la propia actividad comercial o industrial.

Los beneficios obtenidos por estos contribuyentes, presentan el carácter de una remuneración a su esfuerzo personal. Es por esta misma razón, que la ley del impuesto a la renta, ha debido mencionarlas expresamente en un inciso especial, para hacerlos figurar entre los contribuyentes gravados por el mencionado impuesto. En consecuencia, los corredores, los comisionistas, los martilleros y los contratistas, sea cual fuere el modo de su explotación, están exentos del impuesto a los beneficios excesivos.

2) También han sido eximidos de la aplicación de este tributo, las explotaciones agrícolas, realizadas por sociedades por acciones por personas que no tengan la calidad de propietarios de los suelos respectivos. Al excluirse de la aplicación del impuesto, a estas entidades o personas se ha querido dejar perfectamente aclarado, que el "Impuesto a los beneficios excesivos, solo tiene por objeto gravar los beneficios de la propia actividad comercial o industrial.

"Punto 25) "Las utilidades gravadas por el impuesto a los beneficios excesivos en la República de Chile".-

La ley No. 7.144 se ha referido a las utilidades afectadas a este gravamen, en los artículos 15, 18 y 19;

"Artículo 15: "Para los fines de la presente ley, se consideran beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría del impuesto a la renta, las rentas obtenidas por dicha empresa o sociedad en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta, que representan un porcentaje superior al 15% del capital propio de la empresa o negocio.

"Artículo 18: "En todo caso quedarán exentos del impuesto a los beneficios excesivos, los primeros \$ 80.000.- de la utilidad anual."

"Artículo 19: "En la aplicación y fiscalización del impuesto a los beneficios excesivos creados por esta ley, se observarán todas las disposiciones pertinentes que rigen los impuestos vigentes de la ley de impuesto a la renta; pero para determinar el beneficio de la empresa o negocio afectado a este impuesto, no se deducirán de los balances respectivos, ni los bienes que producen rentas clasificadas en distintas categorías a la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes, y se admitirán, además, como gastos deducibles los impuestos a la renta pagados en conformidad a las leyes respectivas.

La primera disposición citada se refiere a lo que podemos llamar; rentas brutas del impuesto a los beneficios excesivos, o sea

totalidad de los beneficios, que van a quedar afectos a la aplicación de la ley No. 7.144

En cambio los artículos 18 y 19 se refieren, a la renta imponible; a la renta que, en definitiva, va a ponerse en comparación con los fondos empleados en producirla, a fin de determinar, si es desproporcionada a éstos y si, por lo tanto, puede ser considerada excesiva.

Para transformar la llamada renta bruta en la renta imponible del impuesto a los beneficios excesivos; es necesario aplicar al respecto dos grupos de disposiciones; las especiales contenidas en la ley No. 7.144 y algunas otras contenidas en la ley del impuesto a la renta. Así, por ejemplo, la disposición del artículo 18 de la ley No. 7.144, que exime del impuesto a los beneficios excesivos la suma de \$ 80.000.- y aquella otra de su artículo 19, que dispone deducir las sumas pagadas en concepto de impuesto a los réditos; son propias y exclusivas de este tributo.

Pero, por otra parte, ese mismo artículo 19, dispone en su primera parte, dar aplicación en el cálculo de las rentas a las disposiciones de la ley del impuesto a la renta.

Las operaciones destinadas a calcular la renta imponible del impuesto a los beneficios excesivos, por medio de la aplicación de las reglas enunciadas, deberán hacerse prácticamente, sobre la base de los valores expresados en el balance anual de la empresa respectiva, ya se trate de fijar el capital propio o las utilidades que han de compararse con este deberá acudir al referido balance.

Para calcular el monto de la renta imponible sujeta al gravamen puesto en vigencia por la ley No. 7.144, debe partirse de la utilidad que arroje la cuenta de pérdidas y ganancias y que se consigne en el balance general correspondiente al ejercicio anual respectivo. Pero desde que el artículo 19 de la ley No. 7.144, hace aplicables al cálculo del impuesto sobre los beneficios excesivos las disposiciones de la ley de impuesto a la renta, es preciso que dichos beneficios expresados en el balance anual deben haber sido calculados siguiendo las reglas de esta última ley, por lo que concierne a cada una de las categorías de que ellos se compongan. Así, en el supuesto caso, de calcular las rentas de capitales mobiliarios, deberá tenerse presente que en ciertos casos, la ley del impuesto a la renta, fija ciertos mínimos de interés de las acciones, títulos o créditos. Al calcular las utilidades de la tercera categoría, se admite la deducción del beneficio total producido en el ejercicio de una actividad comercial o industrial, los gastos necesarios para su producción, la amortización correspondiente al desgaste, desuso y destrucción de los bienes invertidos en la explotación.

Pero, al aplicar el impuesto a los beneficios excesivos, no se deducirá de la tercera categoría, los retiros del dueño o socios de la sociedad en concepto de sueldos, por la sencilla razón, de que el artículo 30 de la ley del impuesto a la renta, que se refiere al sueldo patronal, no ha establecido una exención absoluta de impuesto en favor de las sumas que lo constituyen, sino que ha dispuesto que el será considerado como utilidad de la quinta categoría, en vez de pertenecer a la tercera. Y como en la aplicación del impuesto a los beneficios excesivos, se toman en cuenta las utilidades de cualquier clase o categorías obtenidas por cada

//.- contribuyente, en consecuencia, no interesa, que dichas utilidades sean de la tercera o de la quinta categoría.

Una vez aplicadas, las normas de la ley del impuesto a la renta, se tendrá el monto líquido imponible de los beneficios de cada categoría obtenidos por el respectivo contribuyente. Ahora bien, para la aplicación del impuesto a los beneficios excesivos, a los efectos, a los efectos de su cálculo se agruparan todas las utilidades específicas de la, 2a., o sea 3a. categoría. Todas ellas reunidas formarán la utilidad afectada a las reglas especiales, contenidas en la ley del impuesto a los beneficios excesivos, para determinar la existencia y cuantía de las ganancias excesivas.

El procedimiento a seguir en la liquidación del impuesto a los beneficios excesivos, es el siguiente:

1) Luego de haberse fijado el beneficio neto imponible de conformidad con las disposiciones legales contenidas en la ley del impuesto a la renta, se aplicarán las deducciones especiales establecidas por la ley del impuesto a los beneficios excesivos. En consecuencia, será la suma que reste, después de efectuadas las deducciones, la que deberá cotejarse con el capital propio computable, para ver si existen en realidad beneficio excesivos.

2) En primer lugar el artículo 19 de la ley No. 7.144, del impuesto a los beneficios excesivos, indica en su parte final, que se aceptarán como gastos los impuestos a la renta pagados sobre las utilidades del respectivo contribuyente. De tal manera se deducirá de las rentas, fijadas de acuerdo a la ley del impuesto a la renta, todos los impuestos que se hayan pagado de conformidad a esta misma ley o a otras que establezcan tributos sobre las rentas, como lo establece la ley No. 6.334. Los impuestos pagados por la primera categoría, o sea sobre bienes raíces, por la segunda categoría, o lo que es lo mismo sobre las utilidades obtenidas por los capitales mobiliarios y por la tercera categoría o sean los beneficios obtenidos en el comercio o la industria, se deducirán a las ganancias totales. Asimismo se restarán los impuestos a la renta que, conforme a la ley del impuesto a los beneficios excesivos, hayan de abonarse sobre revalúos de bienes.

3) Por otra parte, y es ésta la última operación en el orden a fijar, los beneficios que hayan de compararse con el capital computable, para fijar el beneficio neto imponible. Como ya se ha mencionado la ley No. 7.144 en su artículo 18 ha dispuesto, que a los efectos del impuesto a los beneficios excesivos están exentos los primeros \$ 80.000.- del beneficio extraordinario. Esta suma deberá por lo tanto, deducirse también a las rentas calculadas, de acuerdo con la ley del impuesto a la renta.

4) Una vez efectuada la deducción de los referidos \$ 80000 se tendrá como resultado la renta que, definitivamente, quedará afectada al cálculo del impuesto a los beneficios excesivos, puesto en vigencia por la ley No. 7.144. Es precisamente, el monto de esta renta, el que deberá compararse, con el capital computable de la empresa, para determinar la utilidad sujeta al gravamen de referencia.

"Punto 26) "El capital computable en el impuesto a los beneficios excesivos en la República de Chile".-

La ley No. 7.144 del impuesto a los beneficios excesivos no se ha limitado a establecer que los beneficios de una empresa se compararán con su capital propio, en orden a determinar si ellos son excesivos, sino que en forma minuciosa ha establecido, la forma o manera de fijar en

cada caso, a cuanto asciende dicho capital propio, al mencionado cálculo, se refiere el artículo 16, de la ley del impuesto a los beneficios excesivos:

Artículo 16: " Se entenderá por capital propio del contribuyente, el patrimonio líquido que resulte a su favor como diferencia entre el activo y el pasivo exigible a los balances respectivos, debiendo excluirse previamente del activo los valores intangibles nominales, transitorios o de orden, y otros que determine la "Dirección General de Impuestos Internos y que no representen inversiones efectivas. No se considerarán como transitorios los valores del empresario o socios que, no formando parte propiamente del capital respectivo del negocio, estén en giro en la empresa, por más de seis meses en el año financiero correspondiente."

"Para los efectos de la determinación del capital propio, podrán aceptarse revalúos de maquinarias, instalaciones y bienes muebles e inmuebles, cuando los antecedentes proporcionados por el contribuyente para justificar dichos revalúos sean considerados satisfactorios por la Dirección General de Impuestos Internos, y siempre que abonados por una sola vez, los impuestos a la renta, sobre las sumas íntegras a que ascienden dichos revalúos, aun cuando ellos correspondan a bienes inmuebles o valores mobiliarios."

"Del mismo modo podrán aceptarse, los revalúos practicados con posterioridad al día 1 de Enero de 1932, aunque sobre ellos se paguen, por una sola vez, los impuestos a la renta correspondientes en la misma forma del inciso anterior."

Todo capital propio expresado o pagado en moneda extranjera, con anterioridad a la ley No. 5.107, de fecha 19 de Abril de 1932, se computará actualmente por su equivalencia en pesos moneda corriente chilena según el cambio a la par vigente antes de la vigencia de la ley citada."

La ley No. 7.144 ha dispuesto que los beneficios excesivos se calcularán comparando las rentas totales de una empresa, con ciertos fondos que han recibido la denominación de capital propio o computable. El mencionado concepto de capital propio es nuevo y sui generis.

En efecto, el mismo no representa el capital de la empresa, si por el mismo se entiende el monto fijado al constituirse la empresa o sociedad respectiva y que se haya pagado por sus dueños, socios o accionistas. Por capital propio la ley No. 7.144 ha entendido un conjunto de valores que representan lo que se puede llamar el capital en giro de una empresa y que por otra parte, bajo otros aspectos difiere fundamentalmente de éste. Se dice que el capital propio creado por la ley No. 7.144, se asemeja al capital en giro o fondos totales que se emplean en una explotación de una empresa, porque de él forman parte no solo el capital propiamente dicho, sino también muchos otros valores que la empresa, ha empleado en el desarrollo de sus actividades. Pero el capital propio de la ley No. 7.144 es esencialmente distinto del capital en giro, por cuanto de él no forman parte los fondos ajenos a la empresa, aun cuando hayan contribuido a producir las utilidades. A pesar de que la ley No. 7.144 no ha definido lo que es el capital propio, las disposiciones contenidas en su artículo

//.- lo llevan a calificar como tal; el conjunto de todos aquellos fondos que perteneciendo a la empresa han contribuido a producir las utilidades.

Aunque la ley del impuesto a los beneficios extraordinarios, ha considerado como capital propio el conjunto de fondos pertenecientes a la empresa que han contribuido a producir utilidades, su determinación práctica no depende de considerar directamente cuáles son los bienes aportados a una empresa y cuales fondos representan sus utilidades acumuladas, valores que, propiamente constituyen ese capital. En consecuencia, el cálculo del capital propio debe hacerse indirectamente, comenzando por deducir al activo total de la empresa, los valores a que se refiere el artículo 16.-

La ley No. 7.114 ha establecido que el cálculo del capital propio se hará sobre la base de los valores expresados en los balances respectivos, no es posible determinar a simple vista, si el legislador ha querido referirse al balance anterior al ejercicio en que se produjeron las utilidades que se trata de gravar, o al balance del término de este ejercicio. Pero se deduce por lógica, que la ley ha querido referirse a este último balance. En efecto, no solo es que este balance donde se expresan las utilidades sobre las cuales se trata de aplicar el impuesto, sino que en el mismo quedan expresados ciertos valores que el legislador ha entendido que comprende el balance respectivo. Es precisamente la última disposición contenida en la parte final del artículo 16 de la ley No. 7.114, que dispone que no se excluirán del activo los valores transitorios que perteneciendo a los socios de la empresa, hayan permanecido en ésta por más de seis meses en el año financiero, cuyas utilidades gravan. Al decir la ley que estos valores no se excluirán es, indudablemente, porque ellos se encuentran expresados en el activo, y estos valores han ingresado al Activo, precisamente, en el año en que se han producido las utilidades sobre las cuales se calcula el impuesto.

Podría decirse que el capital, con el cual se han producido realmente las utilidades, que se trata de gravar es el que mantenta la empresa al comenzar el ejercicio y que, por tal motivo, sería más ajustado a la realidad de los hechos calcular el capital propio sobre la base de los valores expresados en el balance inmediatamente anterior al ejercicio en que se han obtenido las utilidades. Pero indudablemente además de estar en pugna, con las disposiciones legales contenidas en la ley No. 7.114, no conseguiría dejar establecido con precisión el monto del capital con que comenzó la explotación anual de la respectiva empresa.

En lo que respecta a la aplicación de este gravamen, lo normal será que los balances de una empresa sean confeccionados al 31 de Diciembre de cada año. En este caso no se presentará dificultad alguna, para calcular el impuesto sobre los valores que él expresa, ya que en el mismo aparecerán consignadas las utilidades de todo el año.

Pero posiblemente, también sucederá, en el caso de numerosas empresas, que sus ejercicios financieros no terminen, precisamente el 31 de Diciembre de cada año, sino que algunas empresas o contribuyentes, conforme a las modalidades y características, cierran sus respectivos balances en los meses de Agosto o Noviembre por ejemplo. En estas circunstancias, como los mencionados balances comprenden beneficios correspondientes, en el supuesto caso de un balance general cerrado el día 31 de Agosto de 1942 y el 30 de Noviembre de 1942, al año 1941, respecto de los

//.-

cuales el impuesto no se aplica, deberá en el presente caso descomponer las utilidades del balance referido, que correspondan a los años 1941 y 1942, a fin de poder aplicar el tributo a las utilidades correspondientes al año 1942 únicamente, por cuanto el impuesto a los beneficios excesivos, grava las utilidades excesivas obtenidas por los contribuyentes a partir del 1 de Enero de 1942, conforme a las disposiciones contenidas en la ley No. 7.144, que entró en vigencia, el día 5 de Enero de 1942.

Artículo 27) Tasas del impuesto a los beneficios excesivos en la República de Chile

Las tasas del gravamen establecido por la ley No. 7.144, no excesiva, si se considera las que han sido fijadas en otros países que también han gravado especialmente las utilidades superiores a las normales.

Sin embargo no debe olvidarse, que las circunstancias que han determinado la creación de este impuesto no son iguales en este país que en otros países que se han visto envueltos en el conflicto bélico mundial (1939-45). Asimismo, debe tenerse en cuenta, que en otros países el límite de normalidad de los beneficios, es más alto que el fijado por la ley No. 7.144. Esto ha sucedido principalmente, porque dicho límite de normalidad, se ha calculado sobre el capital en giro de las empresas, o bien, porque se le ha hecho consistir en el promedio de las utilidades obtenidas en los años anteriores a la contienda bélica mundial (1939-45).

Hechas estas salvedades, se expone a continuación un cuadro sinodotativo del porcentaje a que ha alcanzado el impuesto de referencia en los distintos países, a saber:

País	Año	%	Forma de calcular los beneficios excesivos.
Argentina (proyecto ley)	1941	10 a 30	Superiores al 8% del capital computable
Argentina	1943	10 a 30	Superiores al 12% del capital computable y primeros \$ 20000.-
Italia	1915	10 a 30	Excedentes al término medio anterior a la guerra.
Italia	1917	20 a 60	idem idem
Italia	1915	20 a 40	idem idem
Austria	1916	10 a 35	idem idem
Alemania	1916	10 a 30	idem idem
Inglaterra	1915	50	idem idem
Inglaterra	1916	60	idem idem
Inglaterra	1917	80	idem idem
Inglaterra	1918	40	idem idem
Francia	1915	50	idem idem
Francia	1917	55 a 80	idem idem
Alemania	1939	30	idem idem
Francia	1938	50 a 100	Superiores al 6% del capital en giro
Lituania	1939	10 a 60	Superiores al 5% del capital computable

La ley chilena No. 5.154, consideraba beneficios todos aquellos beneficios superiores al 15% del capital en giro, estableció una tasa impositiva progresiva que comenzaba con el 20%, para las utilidades comprendidas entre el 15% y el 20% del capital en giro, y llegaba hasta el 25% para las utilidades superiores al 20% de dicho capital.

En el proyecto de la actual ley chilena No. 7.144 presentado a la Cámara de Diputados por el Poder Ejecutivo, se proponía una tasa igual a la aplicada por la ley No. 5.154. Pero las comisiones de hacienda y defensa de dicha cámara variaron, también, el monto del impuesto, siendo fijado en la forma establecida en el siguiente artículo de la ley No. 7.144;

Artículo 17: "El impuesto sobre los beneficios excesivos se aplicará y se abonará con arreglo a las siguientes tasas;

Diez por ciento sobre los excesos de utilidades superiores al 15% del capital propio y hasta el veinte por ciento del mismo capital.

Veinte por ciento sobre los excesos de utilidades superiores a un 20% del capital propio y hasta el 25% del mismo capital, y

Treinta por ciento sobre los excesos de utilidades superiores al 25% del capital propio.

El impuesto grava, solamente aquella parte de los beneficios anuales que excedan al 15% del capital propio. La parte de las utilidades que no alcance a dicho 15%, no es considerada por la ley No. 7.144, como beneficio excesivo y, por lo tanto, no está sujeta al impuesto.

Si se toma en cuenta que la tasa inicial del 10% se aplica sobre una cuota correspondiente a un 5% de las utilidades y la del 20% a otro 5% de la misma, se puede decir en síntesis, que un beneficio neto que asciende justamente al 25% del capital propio, quedará sujeto, por concepto de este impuesto, a un gravamen equivalente al 13% sobre su monto total. Para dar otra idea de la fuerza de este impuesto, y considerando que las utilidades superiores al 25% quedan sujetas a una tasa del 30%, se puede decir, que una utilidad neta anual ascendente al 40% del capital propio sufrirá un gravamen total del 6% y otra que ascienda al 50% del mismo capital, estará sujeta a un impuesto total del 9%.

"Punto 28) "Aplicación y percepción del impuesto a los beneficios excesivos en la República de Chile".-

A la aplicación y percepción del impuesto a los beneficios excesivos, se refieren especialmente los artículos 19, 20 y 21 de la ley No. 7.144.

Artículo 19: "En la aplicación y fiscalización del impuesto sobre los beneficios excesivos puestos en vigencia por la ley No. 7.144 se observarán todas las disposiciones pertinentes que rigen los impuestos generados por la ley de impuesto a la renta; pero para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecta a impuesto no se deducirán de los balances respectivos, ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas a la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes, y se admitirán además, como gasto, los impuestos a la renta pagados de conformidad a las leyes respectivas.

Artículo 20: "El contribuyente que presente una declaración

/.- jurada maliciosamente falsa é incompleta, que importe una disminución de su renta inferior a un 30% de la renta realmente comprobada pagará además de la multa establecida por la ley de impuestos respectiva, una multa equivalente al doble del impuesto a los beneficios excesivos que le corresponda; si la diferencia entre la renta declarada y la renta determinada por la "Dirección General de Impuestos Internos fuere superior a un 30% de la primera, esta multa será equivalente a cuatro veces el impuesto sobre los beneficios excesivos que le corresponda.

Para los efectos del reclamo que pueda iniciar el contribuyente, no será obligatorio el depósito previo de la multa asignada por la Dirección General de Impuestos Internos.

Artículo 21: "El impuesto a los beneficios excesivos se aplicará cada año sobre las utilidades devengadas en el año anterior y se abonará por primera vez sobre las rentas producidas desde el 1 de Enero de 1942.

La aplicación del impuesto a los beneficios excesivos, no solo comprende el cálculo del mismo, es decir, la determinación de las rentas imponibles, del capital propio, del beneficio excesivo y de la tasa respectiva, sino también la fiscalización de los respectivos contribuyentes el pago efectivo por cada uno de éstos de las sumas que resultaren adeudando por este concepto.

Para llevar a cabo esta aplicación y percepción, deberá procederse de acuerdo a las disposiciones contenidas en la ley No. 7.144 y en la ley del impuesto a la renta. En efecto, la primera, al crear el impuesto a los beneficios excesivos, solo se ha referido a su naturaleza y características, conteniendo escasas disposiciones referentes a la forma en que el será aplicado y percibido prácticamente. No ha indicado así, que funcionarios estarán encargados de su fiscalización y recaudación, ni en que forma se fiscalizará a los contribuyentes a fin de procurar el correcto cumplimiento de las disposiciones legales contenidas en la ley No. 7.144.

A tal fin, la ley No. 7.144 se ha limitado a remitirse a las disposiciones contenidas en la ley del impuesto a la renta. En virtud de estas disposiciones, la aplicación y percepción del impuesto a los beneficios excesivos corresponde a los servicios dependientes de la Dirección General de Impuestos Internos.

El impuesto a los beneficios excesivos se aplicará cada año sobre las rentas devengadas en el año anterior. Se aplicará por primera vez en el año 1943 y gravará las rentas obtenidas a partir del 1 de Enero de 1942.

Este impuesto será aplicado y percibido en igual forma que los demás impuestos a la renta y, por lo tanto, los contribuyentes no deberán preocuparse de hacer nuevas declaraciones juradas o balances especiales. Cada contribuyente continuará obligado, como lo está actualmente, a efectuar anualmente en el mes de Marzo de cada año, una declaración jurada de sus rentas ante las Oficinas de la Dirección General de Impuestos Internos. A esta declaración jurada deberá acompañarse una copia del balance general correspondiente al último ejercicio y un estado demostrativo de la cuenta de "Pérdidas y Ganancias".-

La Dirección General de Impuestos Internos, con la base de estas declaraciones juradas calculará, el impuesto a los beneficios exce-
//4-

//.- sivos y enviará a los contribuyentes, las liquidaciones respectivas con cierta anticipación a las épocas de pago que serán al igual que para el impuesto a la renta de la tercera categoría, en los meses de Junio y Noviembre de cada año. En cada una de estas épocas deberá abonarse la mitad del impuesto correspondiente, a no ser que el contribuyente respectivo prefiera abonar la totalidad del impuesto en una sola cuota, antes del 30 de Junio de cada año.

El contribuyente que infrinja las disposiciones de la ley del Impuesto a la Renta o de la ley No. 7.144, relacionadas con la recaudación del impuesto a los beneficios excesivos, quedará sujeto a las sanciones y multas establecidas por la primera de dichas leyes, salvo en lo que se refiere a las penas aplicables por falsedad en las respectivas declaraciones de rentas. En estos casos, la ley No. 7.144, en su artículo 20, ha ordenado el pago de una multa especial que deberá abonarse además de la que correspondiera al contribuyente por dicha infracción, de conformidad a la ley del impuesto a la renta.

Del mismo modo, en las reclamaciones y apelaciones, que pudieren presentar los contribuyentes, y en su correspondiente tramitación, se observarán las disposiciones de la citada ley de impuesto a la renta.

Al aplicarse el impuesto a los beneficios excesivos, primero que se deberá hacer, es examinar el último balance de la empresa o que se trate. Este balance general puede ser confeccionado al 31 de Diciembre del año en que se produjeron las utilidades, o y esta será la regla general, el verificado al término del ejercicio cuyas utilidades se gravan, ejercicio que puede o no coincidir o no con el año calendario.

El referido examen indicará las cantidades correspondientes al capital propio y utilidades imponibles, sumas que servirán luego para la determinación del monto de los beneficios excesivos y el impuesto que a éstos corresponda.

A título ilustrativo se transcriben las disposiciones contenidas en la ley No. 7.144, publicada en el Diario Oficial N.º 19.151, de fecha 5 de Enero de 1942, a saber:

Artículo 15: "Establécese un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta.

Para los fines de la presente ley, se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría, y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio, en todas las categorías de la ley de impuesto a la renta, que representen un porcentaje superior al 15% del capital propio de cada empresa o negocio.

Cuando el período correspondiente a un ejercicio sea inferior a un año, el porcentaje anterior se determinará proporcionalmente.

Artículo 16: Se entenderá por capital propio del contribuyente el patrimonio líquido que resulte a su favor, como diferencia entre el activo y el pasivo exigible en los balances respectivos, debiendo excluirse previamente del activo, los valores intangibles, nominales, tra

//.- sitorios y de orden, como asimismo otros que determine la Dirección General de Impuestos Internos y que no representen inversiones inversiones efectivas. No se considerarán como transitorios los valores del empresario o socios que no formando parte propiamente del capital respectivo del negocio, estén en giro de la empresa por más de seis meses en el año financiero correspondiente.

Para los efectos de la determinación del capital propio podrán aceptarse revalúos de maquinarias, instalaciones y bienes muebles e inmuebles, cuando los antecedentes proporcionados por el contribuyente para justificar dichos revalúos sean considerados satisfactorios por la Dirección General de Impuestos Internos, y siempre que se paguen, por una sola vez, los impuestos a la renta sobre las sumas íntegras a que asciendan dichos revalúos, aún cuando ellas correspondan a bienes inmuebles o valores mobiliarios.

Del mismo modo podrán aceptarse los revalúos practicados con posterioridad al 1 de Enero de 1932, siempre que sobre ellos se paguen por una sola vez los impuestos a la renta correspondientes en la misma forma del inciso anterior.

Todo capital propio expresado o pagado en moneda extranjera, con anterioridad a la Ley Monetaria No. 5.107, del 19 de Abril de 1932, se computará actualmente por su equivalencia en pesos moneda corriente chilena, según el cambio a la par vigente antes de la vigencia de la ley citada.

Los revalúos a que se refiere este artículo no afectarán al pago de las gratificaciones que los artículos 146, 150, 151 y 402 del Código de Trabajo, reglamentan a favor de los empleados y obreros, para cuyo efecto, continuarán rigiendo las declaraciones de capital vigentes a la fecha de la promulgación de esta ley.

Artículo 17: "El impuesto a los beneficios excesivos se aplicará y percibirá, con arreglo a las tasas siguientes:

10% sobre los excesos de rentas superiores al 15% del capital propio y hasta 20% del mismo capital.

20% sobre los excesos de rentas superiores a un 20% del capital propio y hasta el 25% del mismo capital.

30% sobre los excesos de rentas superiores al 25% del capital propio.

Artículo 18: "En todo caso quedarán exentos del impuesto sobre beneficios excesivos los primeros \$ 80.000.- de la unidad anual.

Artículo 19: "En la aplicación y fiscalización del impuesto a los beneficios excesivos creado por esta ley, se observarán todas las disposiciones pertinentes que rigen los impuestos vigentes de la ley de impuesto a la renta; pero para determinar el beneficio de la empresa o negocio sujeto al impuesto, no se deducirán de los balances respectivos, ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas a la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes, y se admitirán, además, como gastos, los impuestos a la renta pagados de conformidad a las leyes respectivas.

//.- Artículo 20: "El contribuyente que presente una declaración jurada maliciosamente falsa e incompleta que importe una disminución de su renta inferior a un 30% de la renta declarada, pagará además de la renta establecida en la ley de impuesto respectiva, una multa equivalente al doble del impuesto sobre los beneficios excesivos que le corresponda; si la diferencia entre la renta declarada y la renta determinada por la Dirección General de Impuestos Internos, fuere superior a un 30% de la primera, esta multa será equivalente a cuatro veces el impuesto a los beneficios excesivos que le corresponda.

Para los efectos del reclamo que pueda iniciar el contribuyente, no será obligatorio el depósito previo de la multa asignada por la Dirección General de Impuestos Internos.

Artículo 21: "El impuesto a los beneficios excesivos se aplicará cada año sobre las rentas devengadas en el año anterior y se cobrará por primera vez sobre las rentas producidas, desde el 1 de Enero de 1942.

- " CAPITULO II) -

"El impuesto a los beneficios extraordinarios en la República Argentina"

Punto 1) Antecedentes.- La determinación del beneficio extraordinario.- Su dificultad.- Sistema del año base.- El sistema de un coeficiente de rendimiento sobre el capital.

En un mensaje de fecha 21 de Abril de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional entre varios proyectos de orden financiero-económico remitidos al Honorable Congreso de la Nación, propone un proyecto de ley a los beneficios que exceden ciertos límites.

El proyecto de referencia define como utilidades excesivas a los beneficios netos obtenidos por la explotación de cualquier clase de bienes, que excedan del 8% del valor de los capitales superiores a cien mil pesos moneda nacional de curso legal.

Asimismo, el proyecto mencionado señalaba normas para la determinación del valor que debía atribuirse a los capitales que producían utilidades excesivas, agregando que el gravamen estaría en vigencia, con carácter de emergencia, durante tres años.

El impuesto se determinaría mediante una tasa progresiva, que variaba entre el 10% y el 30% del valor de cada una de las porciones en las cuales se dividía el beneficio imponible.

El proyecto también señalaba normas para la determinación del valor que debía atribuirse al capital computable que producía los beneficios excesivos, añadiendo que la fiscalización y percepción de este gravamen lo realizaría la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos actualmente Dirección General Impositiva y que le eran aplicables al mismo las disposiciones de la ley 11.685 (texto ordenado) y sus complementarias.

Finalmente, le eran de aplicación subsidiaria las disposiciones relativas a la formación de inventarios, de acuerdo con las disposiciones contenidas en la ley nacional No 11.682 (texto ordenado) y sus complementarias del impuesto a los réditos.

Con anterioridad, el día 18 de Abril de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional había remitido al Honorable Congreso de la Nación, el proyecto de impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo.

Cabe señalar al respecto, que ninguno de los dos proyectos fueron tratados por la Cámara de Diputados de Nación, las causales mencionadas movieron al Poder Ejecutivo Nacional a insistir en su sanción, en un mensaje posterior remitido al Honorable Congreso de la Nación, el día 9 de Junio de 1942.

Por otra, la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación, produjo un informe sobre el mencionado proyecto de ley, que tuvo entrada en la sesión del día 1 de Septiembre de 1942. El mencionado despacho no alcanzó a ser considerado por la Cámara de Diputados de Nación.

//.-

El Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional y proyecto de ley de impuesto a los beneficios que excedían ciertos niveles remitido al Honorable Congreso de la Nación, con fecha 21 de Abril de 1941, decía entre otras consideraciones: "En momentos en que el país está soportando los graves efectos de la situación internacional y que las finanzas oficiales sufren un acentuado desequilibrio, no sólo como consecuencia de esos mismos hechos, sino también porque han debido tomar a su cargo en estos últimos tiempos la adquisición de los productos que constituyen las fuentes principales de nuestra economía, y añadía en el referido mensaje, no se justifica que se mantengan o surjan situaciones individuales, que obtengan beneficios excesivos en relación a los que antes percibían, al amparo de esas mismas medidas o aprovechando la alteración experimentada por los medios regulares del intercambio o de la normalidad de las transacciones.

Y más adelante agregaba; "Tales utilidades extraordinarias no se producirían sin la acción oficial, que viene manteniendo el nivel mínimo de los precios y permitiendo la colocación sin quebrantos de los productos básicos de nuestra tierra y, en consecuencia, que las actividades generales se sostengan en grado suficiente para evitar una paralización o retroceso en el desenvolvimiento económico del país.

No se justifica entonces decía el mensaje, "que tales utilidades extraordinarias sean en beneficio exclusivo de actividades individuales, y que el Estado deje de participar en esas ganancias a fin de resarcirse, aunque sea en parte, de los egresos que le toca afrontar en la atención de los servicios generales de la administración pública, al mismo tiempo que se evita la desigualdad resultante de que un grupo de actividades o de situaciones particulares se beneficie en una proporción mucho mayor que el resto de la población.

Y finalmente añadía; "El gravamen a las ganancias excesiva que se crea por el proyecto adjunto constituye una exigencia fundada en las circunstancias extraordinarias que atraviesa el país y está fundada en la igualdad de un esfuerzo que en ningún caso absorberá beneficios corrientes y regulares, sino que sólo hará retornar al Estado, una parte del exceso de utilidades que su intervención está permitiendo obtener.

Para determinar la ganancia excesiva, a los efectos del impuesto, se considera necesario relacionarla con el rendimiento del capital que la origina, sin ir a buscar el promedio de utilidades obtenidos en períodos anteriores, puesto que si se adoptara esta última base, tal promedio no se admitiría como beneficio normal, podría representar ya, parcialmente una ganancia excesiva o bien resultar inferior al ingreso que puede admitirse para el respectivo tipo de explotación.

Se ha estimado, que en la situación actual, es razonable fijar la cifra del 8% del capital como límite de las ganancias normales. Los ingresos inferiores no pagarán este impuesto y los que lo excedan estarán sujetos a una escala proporcional y progresiva en relación a su aumento.

En tal concepto el gravamen no podrá ocasionar perturbación alguna a las actividades por él comprendidas, ni provocar un retraimiento en las inversiones e iniciativas individuales ya que la escala de imposición admite que la mayor ganancia se produzca, restándole sólo un porcentaje determinado como contribución al fisco.

Con iguales propósitos y para no afectar situaciones que actúen con medios reducidos, se libera totalmente a los que exploten un es

pital no excedente de \$ 100.000.- m/n., o aquellos rendimientos cualesquiera sea el capital invertido, no superen la suma de \$ 8.000.- m/n. al año.

La duración del impuesto de referencia se fijaba en tres años, dado su carácter de emergencia y porque necesariamente debía ser transitorio en razón de su naturaleza especial y de los factores circunstanciales que lo originaron.

Con posterioridad, días después el Diputado Nacional Dr. Juan F. Morrogh Bernard, presentó a la Cámara de Diputados de la Nación un proyecto que introducía importantes modificaciones al proyecto-ley del Poder Ejecutivo Nacional.

Una vez producida la Revolución del 4 de Junio de 1943, el Poder Ejecutivo del gobierno de facto, designa por decreto de fecha 6 de Julio de 1943, una Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas económico-financieros. Entre otros problemas sometidos a su consideración, estaba el referente al gravamen a los beneficios extraordinarios cuya sanción aconsejó, este proyecto-ley difería fundamentalmente, del proyecto-ley del Poder Ejecutivo Nacional, de fecha 21 de Abril de 1941. Este proyecto-ley sin modificación, fue sancionado por el Poder Ejecutivo Nacional del Gobierno de Facto, por decreto acuerdo, de fecha 31 de Diciembre de 1943, bajo el No. 18.230.

El día 18 de Agosto de 1944, el Poder Ejecutivo dictó el decreto No. 21.702, en acuerdo general de ministros, que corrige el anterior decreto No. 18.230 y, además sancionó por conducto del Ministerio de Hacienda el decreto No. 21.705, que contiene las normas reglamentarias para la aplicación del decreto No. 18.230, del 31 de Diciembre de 1943 (texto modificado) sobre impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios. En consecuencia, estos dos últimos decretos, son los que actualmente en nuestro país rigen la imposición a los beneficios extraordinarios.

Los factores que determinan la utilidad en una empresa o en cualquier clase de actividad son múltiples, variados y complejos, y variada y compleja es también la manera de como una situación anormal, de orden general, como la provocada por el conflicto bélico mundial (1939-45) puede influir en el acrecentamiento de dichas utilidades excesivas de estas actividades individuales o de situaciones particulares, beneficiando a estos sectores de la población en proporción muchísimo mayor que el resto de la población. Este es sin duda alguna, el problema fundamental que se plantea. ? "Como se podrá valuar los beneficios de todas las actividades individuales en nuestro país?

No a todas las industrias afectadas, en igual forma la contienda bélica mundial reciente. Es indudable también que en la obtención de los beneficios tiene su importancia, el importe de los capitales invertidos en la explotación o el riesgo corrido por los mismos. Hay asimismo otras situaciones especiales que tienen enorme influencia en la determinación de las utilidades, como ser por ejemplo, las derivadas de un monopolio de hecho o de derecho que pueda tener una explotación cualquiera, o también la gravitación que puedan tener en determinado negocio las aptitudes personales del director de una empresa o las individuales de los componentes de la sociedad, la mayor o menor organización de la misma, etc.

Estas consideraciones llevan a la apreciación de la utilidad excesiva en relación a cada caso particular, este criterio ha sido compar-

//.- tido por la Comisión Asesora del Gobierno Nacional, para el estudio de los problemas financieros: "No ha parecido justo calificar como materia imponible, por ejemplo, decía en el comentario anexo a su dictamen, todas las utilidades que superasen a un determinado porcentaje sobre el capital, porque en esta forma no solamente se gravarían los beneficios extraordinarios referidos anteriormente, sino también aquellos otros que pueden denominarse normales, es decir los obtenibles en cualquier tiempo.

Esto ocurre en determinadas explotaciones, las cuales en razón directa de las aptitudes técnicas que su desenvolvimiento requiere, tiene como causa primordial para su desarrollo y como aliciente necesario una utilidad superior a la normal. En consecuencia, corresponde en primer término que se entienda por el beneficio ordinario de cada explotación que no puede ser otro que el obtenido en un ejercicio reputado como normal. Ahora bien, lo que exceda de ese beneficio normal, recién puede estimarse como utilidad extraordinaria.

Es precisamente, que respondiendo a este criterio, que el decreto No. 18.230, de fecha 31 de Diciembre de 1943, sólo consideraba beneficios extraordinarios, a los excedentes de utilidades que resultan de comparar, la utilidad del año en que se liquida el impuesto, con la utilidad del año base que se estima como normal.

El mismo decreto entiende por utilidad del año base, el beneficio impositivo que, de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos y aplicados los ajustes correspondientes a este impuesto, se hubiera obtenido en cualquiera de los ejercicios anuales correspondientes a los años 1938 y 1939, a opción del contribuyente. Si el beneficio impositivo no alcanzará el 10% del capital y reservas libres invertidas en la explotación para las sociedades anónimas, o el 12% para las explotaciones individuales sociedades colectivas, en comandita simple, de capital é industria y de responsabilidad limitada, se tomarán como utilidad del año base los indicados porcentajes sobre el capital y reservas libres. Las empresas iniciadas con posterioridad al año 1939, consideraban como utilidad del año base el 10% o 12% del capital y reservas libres invertidos en la explotación, en el caso de sociedades anónimas o explotaciones individuales, sociedades colectivas, en comandita simple, de capital é industria y de responsabilidad limitada respectivamente. Finalmente, en caso de existir aumentos o disminuciones de capital entre el año base y el de imposición, las diferencias se reducirán, en la ganancia normal, sumando o restando a la utilidad del año base, según el caso, el 10% ó 12% de aquellos.

La primera objeción que puede formularse en lo que respecta a los años tomados como base, para el cálculo de los beneficios extraordinarios, es que en muchos casos en algunas actividades individuales o empresa ha habido utilidades de este tipo en los años 1938 y 1939 y la posibilidad de elección que se daba al contribuyente, facilitaba el cómputo, como ganancia normal, de beneficios superiores a los normales. En otros casos podrían existir en algunas actividades resultados negativos o inferiores a los normales

En síntesis se puede decir, que el período de dos años 1938 y 1939, con la posibilidad de elección para el contribuyente, del resultado más favorable, no es un índice representativo del desenvolvimiento normal una empresa o negocio. Por esta circunstancia, el Poder Ejecutivo Nacional su proyecto rechazó la teoría del año base; "Para determinar la utilidad efectiva, a los efectos del gravamen, se considera necesario relacionarla con el rendimiento del capital que la origina, sin ir a buscar el promedio de utilidades obtenido en períodos anteriores, puesto que si se adoptara esta última base, tal promedio que se admitiría como beneficio normal, podría r

presentar ya, parcialmente, una ganancia excesiva o bien resultar inferior a la utilidad que puede admitirse para el respectivo tipo de explotación.

El argumento que se basa en la desigualdad de trato entre los contribuyentes frente a este gravamen, toma enorme incremento en el caso particular de las explotaciones que, por haberse instalado con posterioridad al año 1939, no tienen año base, a estas empresas les era aplicable las disposiciones contenidas en el artículo 40. del decreto 18.230 de fecha 31 de Diciembre de 1943, según las cuales se consideraba utilidad normal, la equivalente al 10% ó 12% del capital y reservas libres del año de imposición, de ahí que se haya imputado al sistema, la falta de igualdad en el tratamiento impositivo.

Con lo expuesto, queda descartado el sistema del año base para establecer el beneficio extraordinario, en consecuencia, sólo resta llegar a su determinación estimando la ganancia normal en un coeficiente fijo de rendimiento sobre el capital.

Tal era el criterio del primitivo proyecto del Poder Ejecutivo Nacional, de fecha 21 de Abril de 1941, del proyecto del Diputado Nacional Dr. Juan F. Morrogh Bernard, del despacho de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación y como ya se ha visto la Comisión Asesora del Gobierno Nacional, para el estudio de los problemas financieros, sustituyó por el sistema del año base en la forma expuesta precedentemente.

Cabe señalar al respecto, que en el último decreto del Poder Ejecutivo Nacional No. 21.702, de fecha 18 de Agosto de 1944, que es el que rige en la actualidad en esta clase de imposición, volviendo sobre la inspiración de los proyectos primeros, resuelve medir el beneficio extraordinario sobre la base de un coeficiente fijo de rendimiento sobre el capital. A tal fin, el artículo 20.º del Decreto No. 21.702 dice textualmente: "Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto toda utilidad que exceda el 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. La utilidad y el capital y reservas libres serán determinados en la forma que establecen los artículos siguientes y la reglamentación respectiva."

Es indudable, que la solución ideal sería establecer coeficientes diversos de utilidad normal, según el tipo de industrias o actividades comerciales sujetas al impuesto, ya que no es razonable que las distintas actividades desarrolladas en nuestro país deben ganar en forma idéntica. Pero por otra parte, es preciso pensar en las dificultades prácticas que existen para lograr una discriminación de tal naturaleza, y más aún, para adecuar los coeficientes elegidos a la realidad de las condiciones económicas y financieras con que se desenvuelven los diversos tipos de explotación.

Es sin duda alguna, que como solución transitoria al problema, sólo se ha establecido un coeficiente único que, desde luego, si bien no puede representar la utilidad normal de cada empresa o contribuyente en particular, refleja en cambio, una tasa de rendimiento que se ha estimado razonable con relación a la situación al desenvolvimiento de los capitales invertidos en nuestro país.

"Punto 2) " El carácter de emergencia del impuesto a los beneficios extraordinarios.- La situación de las empresas ya existentes.- La situación de las empresas nuevas.- Aspecto constitucional.-"

La noción del beneficio extraordinario, como resultado de una situación de emergencia, en este tiene como causa principal, el conflicto bélico mundial (1939-45), trae como consecuencia lógica, su carácter transitorio. Para mayor ilustración, cabe mencionar que a este respecto decía el dictamen de la Comisión Asesora: "Por último, el proyecto del Poder Ejecutivo, al considerar ganancia extraordinaria la que excediera de un porcentaje fijo y empírico, tenía, pese a su aplicación limitada en el tiempo a convertir el tributo en definitivo. Bastaba para ello prorrogar la ley.

"En cambio, con el sistema adoptado por la Comisión, eso no es posible; en cuanto el ritmo de la productividad vuelva a sus cauces normales, las utilidades bajarán el nivel del año base, y como todavía existe una diferencia no imponible, que establece la disposición del artículo 10. del decreto No. 21.702, de fecha 18 de Agosto de 1944, que en su parte final dice textualmente: "A los efectos de este impuesto no abonar el gravamen, por estar exentos los primeros msn 20.000.- del beneficio extraordinario, determinado con forme a las disposiciones contenidas en este decreto. Por las mencionadas circunstancias, el impuesto dejará automáticamente de aplicarse, en consecuencia no es posible que este tributo pueda permanecer en vigencia durante un largo tiempo."

El artículo 70. del mismo decreto, declara que el impuesto gravará los beneficios extraordinarios, de los tres ejercicios anuales que cierran a partir del 10. de Diciembre de 1943. "Si no se practicasen ejercicios anuales, agrega, se tomará el año calendario a partir del 10 de Enero de 1943".

En consecuencia, una empresa que regularmente cierra balance al 30 de Noviembre de cada año, pagará el gravamen, por los ejercicios cerrados al 30 de Noviembre de 1944, 1945 y 1946. Por el contrario, otra empresa que regularmente cierra su balance general el 31 de Diciembre de cada año, pagará impuesto por los ejercicios cerrados al 31 de Diciembre de 1943, 1944 y 1945.

De lo expuesto se llega a la conclusión, que ello puede generar una cierta desigualdad, ya que si se considera que el ciclo en el cual se obtiene el beneficio extraordinario, abarca un lapso determinado, y de ocurrir que, en razón de la época de cierre de sus balances, algunas empresas queden comprendidas dentro de él y otras no.

El decreto 21702, supone desde luego, una compensación para el gravamen, en los resultados de los ejercicios inicial y final dentro del ciclo en el que se producen los beneficios extraordinarios; esto es, que la empresa que no pague gravamen en el año 1943, por haber cerrado el día 31 de Noviembre, pagará éste en igual medida, por el ejercicio cerrado en 1946.

Como se advierte, esta compensación, es difícil que ocurra en la práctica, pero con todo la necesidad de evitar el desdoblamiento de los balances comerciales, con las consiguientes complejidades en la respectiva liquidación del gravamen, es principalmente lo que ha determinado que el impuesto se rija, en cuanto al término de su vigencia, por la fecha de cierre de los balances. Estos son la base para la determinación de la utilidad imponible, y el decreto ha estimado conveniente no romper la unidad del ejercicio para poder seguir, en lo posible, las modalidades de las actividades comerciales.

//.- è industriales de nuestro país.

El decreto No. 18.230 (texto ordenado), establece que si no se practicaren ejercicios anuales, se tomará el año calendario, a partir de 1 de Enero de 1943.

Esta disposición legal tiende sobre todo, a evitar una manera posible de eludir el gravamen. Como es notorio, el año 1943 ha originado en nuestro país fuertes ganancias en el comercio y la industria.

Ahora bien, como el artículo 7o. del decreto 21.702 dispone que; "Este impuesto gravará los beneficios extraordinarios de los tres ejercicios anuales que cierran a partir del 1 de Diciembre de 1943, bastaría a un contribuyente practicar un balance de once meses, para sustraer en este caso una parte importante de sus beneficios, que posiblemente no vuelva a obtener en el futuro. Es precisamente, que en previsión de esta posibilidad que el artículo 17, dice textualmente; "En el caso de ejercicios cerrados antes del 1o. de Diciembre de 1943 que no tengan 12 meses completos, el impuesto se calculará por año calendario (artículo 17 del decreto reglamentario No. 21.703, del 18/12/1944)

Las razones que inspiran a los decretos Nos. 21.702 y 21.703, del 18/12/1944, demuestra que las mencionadas normas legales, no se apliquen en el caso, de que la irregularidad en los balances se produzca una vez que el momento inicial de la imposición ha quedado fijado por el carácter regular de los balances anteriores. Así, en el supuesto caso, que un contribuyente cerrará normalmente su balance al 30 de Noviembre de cada año, el cerrado el día 30 de Noviembre de 1944, sería el primer ejercicio sujeto al tributo. Pero si, posteriormente alterara su fecha de cierre, esta sola irregularidad sería suficiente, como para que la "Dirección General Impositiva", impugnara sus declaraciones juradas presentadas y practicara nuevas liquidaciones, a partir del día 1 de Enero de 1943.

Lo mencionado precedentemente, da la solución para el caso de empresas existentes a la época de entrar en vigencia los decretos Nos. 21.702 y 21.703, del 18/12/1944, las que como se ha visto tienen trato diverso según sea el carácter regular o irregular de sus balances en el momento de determinar, el primer año sujeto al gravamen.

Pero también existe un problema de importancia, en lo que se refiere a aquellas explotaciones, que se organizaron con posterioridad a la fecha en que entró en vigencia este tributo.

La mayor dificultad, es la que precisamente consiste en determinar, el momento inicial para el cómputo de los tres años del gravamen. Es indudable, para poder fijar con más o menos exactitud este instante, hay que considerar tres fechas diversas;

1) El artículo 7o. del decreto No. 21.702, dice en su segunda parte; "Se tomará el año calendario, a partir del 1 de Enero de 1943.

2) El referido artículo, dice en su primera parte; "Este impuesto gravará los beneficios extraordinarios de los tres ejercicios anuales que cierran a partir del 1 de Diciembre de 1943.

3) Conforme a las disposiciones legales pertinentes del Código Civil, en su artículo 2o., las leyes no son obligatorias, sino desde la fecha de publicación de las disposiciones respectivas.

//.-

De lo expuesto en las disposiciones contenidas en el mencionado decreto, se llega a la conclusión, que indudablemente se ha querido computar a partir del día 1 de Diciembre de 1943, el término de vigencia de este impuesto, por las siguientes causas;

a) Es desde el 1 de Diciembre de 1943, que el gravamen empieza a funcionar con relación a los balances que se cierran, después de la mencionada fecha.

b) El efecto retroactivo del decreto No. 21.702, impide tomar en consideración, la fecha de su publicación.

c) Lo dispuesto por el artículo 17 del decreto reglamentario No. 21.703, del 18/12/1944 que dice textualmente; "En el caso de ejercicios cerrados antes del 1 de Diciembre de 1943 que no tengan 12 meses completos, el impuesto se calculará por año calendario; esto no significa que el gravamen empiece a regir a partir de ese momento, ya que no se explicaría tampoco cómo, en los balances anuales cerrados al 1 de Diciembre de 1943, podría imponerse el beneficio obtenido en el mes de Diciembre de 1943.

c) Pero indudablemente, lo que se ha querido es establecer la imposición de este gravamen, por la fecha de cierre de balance, tener en consideración cualquier otra causa y el caso de balances que no tengan 12 meses completos supone la ley, sin admitir prueba en contra, que dicho balance se cierra el día 31 de Diciembre de 1943.

De conformidad con lo expuesto, para las empresas nuevas sólo deben computarse en el impuesto los balances que se encuentran comprendidos dentro del término de tres años a partir del 1 de Diciembre de 1943.

Por otra parte en lo que respecta al aspecto constitucional, existe una cuestión que se vincula con el carácter transitorio de este impuesto, el artículo 67, inciso 2o. de nuestra constitución nacional dice textualmente; Corresponde al Congreso Nacional; "Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, y el artículo 40. de nuestra constitución nacional establece; "El Gobierno Federal, provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado por el producido entre otros por las contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga a la población el Congreso Nacional.

Dado el carácter de recurso federal que el impuesto a los beneficios extraordinarios tiene no pueden participar de su producido las provincias, en consecuencia el producido de este gravamen ingresará íntegramente a rentas generales de la Nación.

"Punto 3) "Principios impositivos.- Actividades gravadas.- (Comerciales, industriales, mineras y agropecuarias)

El artículo 10. del decreto 21.702, del 18/12/1944, dice textualmente en su primera parte; "Establécense con carácter transitorio durante el término de tres años, un impuesto sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes. El presente impuesto afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y los exentos de acuerdo con las presentes disposiciones. El gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a...

//.-

//.- tes a personas de existencia jurídica o de existencia natural, siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso.

Como se puede apreciar de la lectura de las disposiciones contenidas en el artículo 10.º del decreto 21.702/44, el campo de aplicación de este gravamen, no comprende a todas las utilidades excesivas, sino a cierta categoría. En consecuencia, el problema referente al campo de inposición del gravamen y al objeto del mismo ha sido resuelto por el artículo 10.º del Decreto 21.702/44, que se acaba de mencionar.

Cabe señalar al respecto, que este principio reconoce su antecedente en el proyecto de ley remitido al Honorable Congreso Nacional, por el Poder Ejecutivo Nacional, en su mensaje de fecha 21 de Abril de 1941, el cual gravaba los réditos excesivos "derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agraria y de cualquier otra actividad que constituya negocio de compraventa o disposición de bienes".

Esta disposición, en el despacho de la Comisión de Presupuestos y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación, fué modificada en cuanto al impuesto alcanzaría los beneficios "derivados del comercio, de la industria, de las explotaciones agropecuarias y mineras, y de cualquier otra actividad de los que se dediquen habitualmente a la compraventa."

Si se efectuara una simple comparación entre las disposiciones contenidas en la primera parte del artículo 10.º del decreto 21.702/44 y las normas del proyecto de ley del 21 de Abril de 1941, surge a primera vista una coincidencia en lo que se refiere a la procedencia de la imposición sobre las utilidades del comercio, de la industria, de la minería y de las explotaciones agrarias, con la única diferencia en la redacción del texto legal en lo concerniente a las otras actividades, por cuanto, para el Poder Ejecutivo la imposición procedía en cuanto el beneficio proviniera de "otra actividad que constituya negocio de compraventa, cambio, venta o disposición de bienes", para la Comisión de Presupuesto y Hacienda, el gravamen sólo era aplicable a las utilidades derivadas de "cualquier otra actividad de los que se dediquen habitualmente a la compra-venta."

En lo que respecta al objeto de la imposición, se observa, que debe hacerse una diferenciación neta entre los beneficios derivados del comercio, de la industria, de la minería y de las explotaciones, gravadas por su propia esencia, de aquellas utilidades relativas a otras actividades.

Fodría decirse, que el proyecto de la "Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional, contiene sobre este punto, una disposición que tiene cierta semejanza con el artículo 10.º del decreto 21.702, del 18 de Agosto de 1944, en lo que se refiere al impuesto en sí, esto es, "el impuesto recae "sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes."

La interrogante que surge de lo expuesto es la siguiente ;

Qué debe entenderse por transformación o disposición habitual de bienes?. El artículo 10.º del decreto reglamentario No. 21.702/44, ha in-

interpretado correctamente este punto declarando en su texto: "Quedan exceptuados del impuesto a los beneficios extraordinarios:

a) Los réditos provenientes de la locación de inmuebles, salvo cuando ella sea una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado;

b) Los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales;

c) Los réditos provenientes de la concesión de préstamos y en general de las inversiones, cuando se encuentren en las condiciones que alude el inciso c) del artículo 25 de la ley 11.682 (texto ordenado), salvo en el caso de ser una consecuencia necesaria, del giro o negocio gravado;

c) Los beneficios provenientes de la prestación de la prestación de servicios no comprendidos en el inciso a), siempre que el capital aplicado a esta actividad no exceda a más 100.000.-

Quando en un mismo balance estén incluidos resultados provenientes de actividades indicadas en el presente inciso y otras gravadas, la "Dirección General Impositiva", a los efectos de establecer, si corresponde la exención del párrafo anterior, podrá discriminar dichos resultados y los capitales consiguientes.

No se encuentran comprendidas en este inciso las prestaciones de servicios en las que medie proceso industrial.

Es indudable, que esta interpretación es la más ajustada a la lógica, a tal efecto puede verse en un simple estudio, del inciso c) del referido artículo 10. del decreto No. 21.703/44 reglamentario, que declara exentos de la imposición de este gravamen; "los réditos provenientes de la concesión de préstamos y en general de las inversiones que se encuentren en las condiciones señaladas por el inciso c) del artículo 25 de la ley No. 11.682 (texto ordenado). Esta última norma califica a las inversiones en general, diferenciándolas de las mercaderías, según se ha profesión habitual o comercio de la compra-venta de bienes inmuebles, valores mobiliarios y otros bienes del negocio. Podría verse, por ejemplo, caso de una institución bancaria, que realiza operaciones de préstamo y obtiene una utilidad superior al coeficiente del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen, estimado como normal, se pregunta; ¿ estará esta institución bancaria exenta de abonar el impuesto por el sólo hecho de que si bien, su actividad comercial es prestar habitualmente dinero, no efectúa operaciones de compra-venta, sino que simplemente realiza un mutuo oneroso?.

Como solución, podría sostenerse que el decreto reglamentario No. 21.703/44, dispone en su artículo 10.º inciso c), la exención para ese, como para cualquier otro caso que no medie un contrato de compra-venta; pero lo indudablemente cierto es que esta disposición legal no resulta ni justa, ni razonable, por las razones que se exponen, a saber;

1) La institución bancaria del presente caso, ejerce una actividad enteramente comercial, desarrolla operaciones expresamente especificadas en el Código de Comercio en su artículo 80.º, inciso 3o.º; es evidente que, si su actividad comercial produce una utilidad que supera el mínimo legal, abone el gravamen correspondiente.

2) Se trataría en este caso, como establecen las disposiciones contenidas en el artículo 20.º del decreto 21.702/44 de un beneficio

ficio extraordinario originado en el ejercicio del comercio, cuando dice: "Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto, toda utilidad que exceda, el 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen."

Puede decirse en conclusión, que las exenciones a que se refiere el decreto reglamentario No. 21.703/44, tratan de precisar en forma perfecta el término "transformación o disposición habitual de bienes en actividades no comerciales, industriales, mineras o agropecuarias."

Otra exención importante, está para las rentas que tengan su origen en el trabajo y no en la negociación, compra-venta, cambio, enajenación, locación de inmuebles, etc o en la evolución o producido de un capital comprometido en una explotación.

Sobre este punto, conviene consignar la disposición legal contenida en la segunda parte del artículo 10.º del decreto No. 21702, del 18/8/1944 que dice textualmente: "Quedan exentos los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como ser los de los comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y demás agentes auxiliares del comercio, siempre que su obtención no dependa también de una inversión de capital en la forma que lo establezca la Reglamentación.

A este respecto, cabe señalar, que la "Comisión Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas financieros, después de recordar que el gravamen debía comprender los mayores beneficios originados por la situación excepcional del mercado, beneficios observables en el comercio, en la industria y en toda explotación que importe la transformación o negociación habitual de bienes, decía en su dictamen: "De esto se deduce que aquellos beneficios que reconozcan otro origen, y especialmente todos los réditos provenientes con exclusividad del trabajo personal, se hallan exentos del impuesto.

El artículo 80.º del Código de Comercio declara actos de comercio a las operaciones de cambio, banco, corretaje o remate (inciso 3o) y a las empresas de comisiones, mandatos comerciales y depósitos de mercaderías. En consecuencia, la profesión habitual de tales actos de comercio, confiere, a quien los realiza, la calidad de comerciante (artículo 10.º del Código de Comercio. Evidentemente, la actividad de los agentes auxiliares del comercio, es comercial y sus beneficios, están originados en el ejercicio del comercio. Sin embargo, el decreto reglamentario, entiende que el trabajo personal a que se refiere la exención, no es aquel que normalmente se pone en todo comercio.

Ahora bien, tratándose de actividades personales, no comerciales, industriales, mineras o agropecuarias, no interesa, que exista o no un capital aplicado a ellas o que este supere o no una cifra dada, ya que siempre y en todo caso están exentas del impuesto, por esta razón el decreto reglamentario No. 21.703/44 en su artículo 10.º inciso a) "Establece, que quedan exceptuados del impuesto a los beneficios extraordinarios, los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales.

Cabe señalar al respecto, que el proyecto del Poder Ejecutivo, de fecha 21 de Abril de 1941, no traía excepción alguna para los réditos derivados del trabajo personal, aun cuando desde ya, en razón del

// objeto del gravamen, quedaban fuera de éste las actividades personales no comerciales. Sin embargo, en la práctica y en lo que respecta a este aspecto del problema, la solución acordada era la misma, a la cual en la actualidad llega el decreto No. 21.702/44, dado que el gravamen no se aplicaba a las actividades comerciales, industriales, etc, cuyo capital no superase la suma de m\$ 100.000.- o cuya utilidad neta no fuese mayor de la suma de m\$ 8.000.- (artículo 4o. del proyecto).

El proyecto del Diputado Nacional Dr Juan F. Morrogh Benard, gravaba en cambio, sin discriminación alguna, a los mayores beneficios que provinieran de cualquier clase de actividad, en tanto que excedieran la cifra absoluta de m\$ 30.000.- anuales y la cifra relativa del 8% del capital afectado a la explotación; desde luego que el sistema propuesto llevaría a gravar con mayor fuerza a las actividades personales, por consecuencia lógica del escaso capital que demandan para su desenvolvimiento y desarrollo.

Finalmente, cabe mencionar, como referente a esta cuestión, el proyecto de la Cámara de Diputados de la Nación, que declaraba fuera de gravamen aquellos rúditos comprendidos en los artículos 21 y 29 de la ley No. 11.682 (texto ordenado), del impuesto a los rúditos, ambos artículos se refieren en forma especial, a las profesiones liberales, oficios, prestación de servicios y ocupaciones lucrativas y rúditos del trabajo personal en relación de dependencia.

A este respecto, decía el miembro informante Dr Eduardo Araujo; "Se ha eximido también del gravamen, la renta que proviene exclusivamente del trabajo personal, definida en los artículos 21 y 29 de la ley del impuesto a los rúditos como por ejemplo, los honorarios y sueldos de abogados, médicos, empleados, comisionistas, etc, por cuanto estas rentas son el producto único y exclusivo del trabajo personal y no del capital invertido en una explotación.

"Punto 4).- "El trabajo personal.- La separación de los resultados de las actividades exclusivamente personales en el balance del ejercicio económico"

Puede ocurrir que en un balance general se registren los beneficios relativos a una pura prestación de servicios personales, con utilidades y capitales que nada tienen que ver con el trabajo personal.

En este supuesto caso, deberá procederse a la discriminación en el respectivo balance de la parte que corresponde a una actividad y que parte a otra, tanto en lo que se refiere a la renta como al capital.

Es indudable, por cuanto la renta del trabajo personal debe eliminarse, por no estar sujeta a este gravamen, porque de lo contrario podría abonar el impuesto, contrariando así la exención que acuerda el artículo 1o. del decreto 21.702/44 en la segunda parte.

Por otra parte, el capital debe también restarse al capital total de la empresa o sociedad, porque en esta forma no abultaría tanto la utilidad normal, que la ley reputa deducible para el negocio gravado, como asimismo, la base del cálculo, conforme a las cuales se aplican las tasas del impuesto.

La separación de las utilidades de las actividades puramente personales y aquellas otras alcanzadas por este gravamen puede ser realizada tanto por el contribuyente, como por la "Dirección General Impositiva".

Al respecto cabe mencionar, que el artículo lo. inciso d) en su segunda parte del decreto reglamentario No. 21.703/44, dice textualmente; "Cuando en un mismo balance estén incluidos resultados provenientes de actividades indicadas utilidades gravadas y no gravadas, la Dirección General Impositiva, podrá discriminar dichos resultados y los capitales constituyentes."

Por la forma en que está redactado el inciso d) del artículo lo. del decreto reglamentario No. 21.703/44, a simple vista parecería que fuera facultad discrecional, por parte de la "Dirección General Impositiva", de discriminar o no los resultados y los capitales afectados a cada uno de ellos.

Es indudable, que esta discriminación en realidad podrá afectar a la discriminación, pero desde luego estará obligado a considerarla, si es que así corresponde, puesto que está en juego el interés de los contribuyentes, para cuyo amparo rigen todas las disposiciones de la ley No. 11.683 (texto ordenado), aplicables a la recaudación y percepción del impuesto a los beneficios extraordinarios, por decisión expresa del artículo 9o. del decreto No. 21.702/44, que dice textualmente; "La fiscalización y percepción de este gravamen lo realizará la "Dirección General Impositiva". Las disposiciones de la ley 11.683 (texto ordenado) y sus complementarias, rigen a los efectos del presente decreto."

Por otra parte, esta discriminación en la práctica resulta muchas veces engorrosa, habrá que señalar en cada caso particular, que parte del edificio propio o de los muebles útiles, instalaciones de una sociedad por ejemplo, están afectadas tanto a una, como a otra actividad. En este caso, no podrá tener aplicación práctica, la regla de la proporcionalidad de las inversiones a los resultados, por la disparidad que en general existe en los coeficientes de rendimiento de las actividades gravadas y no gravadas."

Como consideración final, podría decirse en base a lo expuesto, que cada cuestión de esta naturaleza que se presente en la aplicación práctica de este gravamen, deberá resolverse con un criterio circunstancial, de acuerdo a las características y modalidades de cada problema cuya solución se plantea a la "Dirección General Impositiva"

Asimismo, también se plantearán en la práctica problemas en que la posibilidad misma de la discriminación estará en tela de juicio. Habrá por supuesto, actividades netamente de cambio o comercialización de productos que llevan aparejadas un cierto aspecto de prestación personal de servicios, habrá, por otra parte actividades de prestación personal de servicios, que llevan como complemento la comercialización de mercaderías y otros productos.

En estos casos, la discriminación en la práctica no resulta aplicable y en estos casos, habría que atenerse al objeto principal de las actividades de la sociedad o empresa, para poder en esta forma, la naturaleza específica de los rubros de la explotación, para poder saber, si se encuentra dicha actividad o no dentro de la órbita del impuesto a los beneficios extraordinarios.

Precisamente, cuando se determinará, si por ejemplo, el objeto de la actividad cuya solución se ha planteado precedentemente, estableciéndose que tal objeto fuera el de la prestación de servicios, sería del caso considerar, si el capital de la sociedad o empresa, en su conjunto, es o

//.- no superior a la suma de m\$ⁿ 100.000.-, sin admitir discriminación alguna de los diversos aspectos que concurren a la formación del conjunto económico.-

- " CAPITULO III) " -

"Estudio del Decreto No. 21.702/44 y Decreto Reglamentario 21.703/44."
Sus disposiciones legales.

Punto 1) Sujetos del impuesto a los beneficios extraordinarios.- Las res-
ponsables del pago del gravamen.- Consecuencias prácticas de la aplicación
de este gravamen.- El número de socios y la imposición por empresas."

El artículo 1o. del Decreto No. 21.702/44, dice textualmente; "Establécese con carácter transitorio, durante el término de tres años, un impuesto sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes. El presente impuesto afecta los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y los exentos de acuerdo con las presentes disposiciones. El gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible, siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso"

Debe señalar, que la disposición legal aquí transcrita, merece ser observada, por las razones que se exponen a continuación:

1) Están obligados al pago del gravamen, los titulares de las empresas o explotaciones que, por su materia u objeto, estén sujetas al gravamen.

Los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes, de acuerdo con las normas legales contenidas en el artículo 3o. del Decreto No. 21.702/44, se determina sobre la base del beneficio establecido, de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos (texto modificado). En consecuencia, quedan comprendidos en el gravamen los beneficios extraordinarios, derivados de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros, residentes o no residentes en el territorio de la República, de conformidad con lo prescripto por el artículo 1o. de la ley No. 11.682 (texto ordenado).

Quiere decir, que se encuentran sujetas al gravamen las utilidades excesivas derivadas de empresas o explotaciones llevadas a cabo en el país, provenientes de capitales, cosas o derechos situados o colocados y utilizados en forma económica en el territorio de la República Argentina, y que responden o son responsables del gravamen, los titulares de tales beneficios, sin entrar a considerar su nacionalidad o domicilio, sean argentinos o extranjeros, residentes o no residentes en el territorio de la República Argentina."

En segundo lugar, el artículo 1o. del Decreto No. 21.702, del 18 de Agosto de 1944, declara que el gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible. Esto, sienta el principio del carácter real del tributo.

Es indudable, que el responsable directo o inmediato del pago del impuesto, no puede ser otro más que el titular del beneficio, obje

//.- to de la imposición o sea el titular, la persona de existencia jurídica o visible que lleva a cabo la empresa o explotación gravada.

Los socios, directores o representantes, sólo serán responsables, en la medida que pueden serlo, de conformidad con las disposiciones del derecho común o bien de aquellas normas especiales de la ley 11.683 (texto ordenado), aplicables al presente caso, de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 9 del Decreto 21.702/44, que dice textualmente "La fiscalización y percepción de este gravamen lo realizará la "Dirección General Impositiva". Las disposiciones de la ley 11.683 (texto ordenado) y sus complementarias, rigen a los efectos del presente decreto 21.702/44.

Para el caso de los socios, responderán por el pago de impuesto, en la misma forma en que están obligados por las restantes deudas sociales. Así, por ejemplo, los socios colectivos serán responsables con sus propios bienes en las condiciones que la ley del derecho común determina.

En cambio, los socios comanditarios y los de las sociedades de responsabilidad limitada, sólo responderán hasta el monto del capital invertido en la explotación.

En cuanto, a los directores, representantes, mandatarios, gerentes, socios o no, regirán para los mismos las previsiones específicas de la ley 11.683 (texto ordenado)

El gravamen establecido por el decreto No. 18230/43 y modificado por el decreto No. 21.702/44, es de carácter real. Al respecto, y como se menciona en el comentario presentado por la "Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional", para el estudio de los problemas financieros. "El gravamen deca en su comentario, abarca los comercios, industrias y explotaciones que realizan beneficios superiores a los de la época normal y adopta, para su goce, el carácter de un impuesto real, que incide sobre cada uno de sus negocios o actividades. No ha parecido conveniente otorgar al tributo un carácter personal, esto es, establecerlo en función de cada una de las personas propietarias de la empresa, por cuanto ello sólo hubiera logrado complicar el sistema.

Sobre este carácter real del gravamen, tiene consecuencia de vasto alcance en la técnica de liquidación del tributo y, en la determinación de la materia imponible.

Conviene dejar sentado que los términos empresa y explotación que utilizan, los artículos 10. del Decreto 21.702/44 y 50. del Decreto Reglamentario No. 21.703/44, son sinónimos. La palabra empresa está tomada en el concepto no del sujeto que lleva a cabo la explotación, sino de la explotación en sí. Esto significa que si una misma persona de existencia jurídica o visible lleva a cabo varias explotaciones, el gravamen no se establecerá resumiendo una sola liquidación fiscal el total de explotaciones que el sujeto o empresario realiza, sino que el impuesto, como lo establece el artículo 50. del decreto reglamentario No. 21.703/44 incide sobre cada empresa o explotación, en consideración a los resultados obtenidos en las otras explotaciones.

Las consecuencias prácticas de este concepto pueden enunciarse del siguiente modo, en el supuesto caso de diversos negocios o explotaciones de una misma persona o conjunto económico:

1) No se admitirá la compensación de quebrantos de un negocio con beneficios del otro.

2) No se admitirá la compensación del rendimiento menor

.- un negocio con el rendimiento mayor del otro.

3) La deducción de m^{ax} 20.000.-, que acuerda el artículo del Decreto No. 21.702/44, en su parte final, será practicada una sola vez por negocio, explotación o empresa, sin importar que, con relación al titular de dicho negocio, explotación o empresa, esta deducción se repita dos, tres, cuatro o más veces, conforme al número de explotaciones del sujeto o empresa.

Asimismo, conviene también apreciar el carácter real del gravamen, y las consecuencias que genera con relación al número de socios que pueden tener las empresas afectadas al impuesto a los beneficios extraordinarios.

Al respecto se han formulado numerosas críticas, examinaremos a continuación las más importantes, a saber:

a) Se ha pretendido hacer una crítica que no puede ser válida en el sentido que, a igual capital e igual tipo de rendimiento, vendría pagar mayor impuesto a los beneficios extraordinarios, aquella empresa que pertenezca a un único dueño, que aquella otra que pertenezca a varios socios, razón de que la carga del tributo, que en su importe total será igual en los casos, en el primer caso será soportada por una sola persona y en el otro repartida entre varias. En lo que concierne a esta primera crítica, cabe mencionar, que la objeción no es seria; aun tomando en consideración el factor personal y midiendo el gravamen con relación a cada socio, su situación es perfectamente comparable y no existe desigualdad alguna, desde que el impuesto estará siempre en proporción al capital propio por cada socio en explotación.

Por otra parte, considerando siempre a la persona o socio y a la entidad o empresa; tampoco se producirá desigualdad alguna por la forma como incide la tasa impositiva, cuya progresividad, no está dada según el grado de rendimiento por la magnitud del capital, sino en función de su rendimiento.

Pero, parecería que existe una cierta desigualdad, siempre en relación a los socios, en lo que respecta a la deducción de los primeros 20.000.-, que están exentos, de acuerdo a lo dispuesto en la parte final del artículo 10. del Decreto No. 21.702/44 cada explotación, sin tener para ello en cuenta, la mayor o menor cantidad de participes en la explotación grava. De esta manera, proporcionalmente vendrían a pagar más gravamen las empresas con mayor cantidad de socios, que aquellas otras de menos participes.

Sin embargo, cabe mencionar al respecto, que la mayor o menor cantidad de socios no interesa a este gravamen, porque no son ellos los sujetos de la imposición, sino la empresa o explotación que desarrollan y es precisamente a esa actividad o explotación propiamente dicha que se grava con el tributo, por el mismo carácter real de este gravamen.

unto 2).- Los conjuntos económicos.- Los problemas derivados de los conjuntos económicos.-

Puede ocurrir que diversas explotaciones con distintos tipos de rendimiento, pertenecientes a la misma persona o conjunto económico, se unieran o fusionaran para ofrecer un rendimiento medio general a todas ellas. Superior al límite fijado como utilidad normal, eludiendo de esta manera el gravamen que hubiera correspondido, si se las considerase en forma individual.

Por otra parte, podría también acontecer en sentido inverso

//.- que una empresa se desdoble en varias otras, con el resultado de que la única deducción de los primeros m\$ 20,000.- del beneficio extraordinario, que acuerda el artículo 1o. del Decreto No. 21.702/44, sea repetida tantas veces según sea el número de empresas en las que se divida el conjunto económico.

Es precisamente, el artículo 5o. del Decreto reglamentario No. 21.703/44, el que tiende a evitar estas situaciones y trae las respectivas provisiones del caso, dice en lo que concierne a los conjuntos económicos: "El gravamen incide sobre cada empresa o explotación. Consiguientemente se apreciará el capital para cada una de ellas y la deducción de m\$ 20,000.- se otorgará a cada una, independientemente de que pertenezca a una misma persona o conjunto económico. Sin embargo, en el caso de explotaciones o empresas reorganizadas con posterioridad al 21 de Abril de 1944, Dirección General Impositiva, podrá reunir sus resultados en un sólo balance fiscal cuando pertenezcan a una misma persona o conjunto económico, y se trate de explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre comercial, se les deba considerar como un sólo negocio."

En el caso de fusión de explotaciones o empresas con posterioridad a aquella fecha, la Dirección General Impositiva, podrá exigir el doblamiento de los capitales y la separación de sus resultados, siempre que ya pertenecido antes a la misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones a las que, conforme a lo indicado en el párrafo anterior, no se le considere como un solo negocio.

En el caso de explotaciones o empresas que pertenezcan a una misma persona o conjunto económico, que trasladen beneficios o quebrantos e si, la Dirección General Impositiva podrá atribuir a cada una de ellas el producido que realmente corresponda.

Como podrá advertirse, la Dirección General Impositiva, de acuerdo a las disposiciones contenidas en el artículo 5o. del Decreto Reglamentario No. 21.703/44, podrá desconocer las modificaciones o reorganizaciones de empresas, con cambio o no del sujeto aparente, para mantener a los efectos de impuesto, la situación existente con anterioridad al día 21 de Abril de 1944.

Pero, de acuerdo al mencionado artículo, la Dirección General Impositiva, para poder proceder de esta manera, está sujeta a las siguientes condiciones:

1) Es menester que exista una reorganización, esto es, que la empresa o explotación ya existiera antes de llevarse a cabo la constitución u organización de las explotaciones observadas por la Dirección General Impositiva.

2) Esto quiere significar, cuando los negocios fueran nuevos instalados recién después del 21 de Abril de 1944 y no reconocieran su origen en el desdoblamiento o fusión de otras explotaciones que existían con anterioridad a la fecha indicada, que la Administración no podrá investigar si la organización dada por el contribuyente a su empresa es de acuerdo al uso y costumbre comercial y si razonablemente debe ser considerada la explotación como una o varias empresas.

3) Que la reorganización, desdoblamiento o fusión de empresas, haya ocurrido con posterioridad al 21 de Abril de 1944.

4) Que la empresa o empresas reorganizadas pertenezcan a una misma persona o conjunto económico.

///-

Es asimismo condición indispensable, que esa misma persona conjunto económico tenga la propiedad exclusiva de las empresas, antes y después de la reorganización. Si esta reorganización se lleva a cabo por venta o cesión efectiva de las explotaciones o parte de ellas a terceras personas, de manera que no coincida el titular antes y después de la reorganización, el reajuste que expresamente señala el artículo del Decreto Reglamentario No. 21.703/44, no es ya procedente.

5) Que la reorganización legrada merced al desdoblamiento de una única empresa, o de la fusión de varias, sea contraria al uso y costumbre comercial. Así por ejemplo, si una persona que tenía organizados de manera antieconómica sus explotaciones, resuelve efectuar una reorganización o arbitraria, sino por el contrario razonable, tendiente a disminuir su costo de producción, sus gastos generales, etc, y si para ello fuera menester desdoblarse en dos o tres explotaciones de diverso tipo, o bien confundir en una sola explotación, las dos o tres explotaciones antes separadas, podrá hacerlo en forma legítima, sin que este solo hecho autorice a la Dirección General Impositiva para tomar recaudo alguno a este respecto.

La cuestión de los conjuntos económicos además de los casos ya expuestos y examinados de fusiones o reorganizaciones, presenta también otros aspectos que importan el desconocimiento del sujeto, como titular normal de las utilidades obtenidas.

Esto precisamente ocurre, cuando media traslado de beneficios quebrantados entre dos o más empresas; en el caso de filiales de entidades extranjeras y cuando ocurran revaldos por transferencia de sociedades.

Punto 3).- "La transformación del balance económico en balance impositivo. Beneficios computables para el impuesto a los réditos y que no lo son para el impuesto a los beneficios extraordinarios."

Como ya se ha expuesto, el gravamen de referencia va dirigido principalmente hacia las actividades derivadas del comercio, de la industria y las explotaciones agropecuarias y mineras y toma en consideración las utilidades que arroja el respectivo balance general correspondiente a cada ejercicio anual.

Como primer paso, es indispensable ajustar las utilidades que arroja el balance económico de la empresa considerada, de conformidad a las disposiciones de la ley 11.682 (texto ordenado) y Decreto No. 18.229/43.

Una vez realizados estos ajustes impositivos, se tendrá lo que se denomina el "balance impositivo" para el impuesto a los réditos; pero nuevamente este balance deberá ajustarse, en razón de que ciertos resultados limitados para el impuesto a los réditos, no lo son para este gravamen.

Una vez determinado el beneficio impositivo, admite a su vez, el descuento de ciertas deducciones, constituyendo el excedente sobre las mismas, el beneficio extraordinario imponible.

Ahora bien, para poder llegar a la determinación del denominado beneficio extraordinario imponible, es indispensable fijar cuatro etapas en la liquidación impositiva, a saber;

- 1) El beneficio comercial; 2) El beneficio impositivo para el impuesto a los réditos; 3) El beneficio impositivo para el impuesto a los be

///-

//*- neficios extraordinarios; 4) El beneficio imponible para este gravamen

El balance comercial debe ser realizado anualmente, de acuerdo a las disposiciones contenidas en el artículo 7o. del decreto No. 21.702 del 18/8/1944, cuyo texto es el siguiente; "Este impuesto gravará los beneficios extraordinarios de los tres ejercicios anuales que cierran a partir del 1o. de Diciembre de 1943. "Si no se practicasen ejercicios anuales, se tomará el año calendario a partir del día 1o. de Enero de 1943."

El mencionado requisito de la anualidad de los balances económicos de los responsables del pago de este gravamen, responde implícitamente a las siguientes causas;

1) En primer lugar, evitar la compensación de rendimientos de un año con otro, lo que indudablemente puede conducir a una disminución en el monto del beneficio imponible.

2) Evitar la repetición de la deducción que, para los primeros meses de 20.000.- de beneficios extraordinarios, acuerda en su parte final el artículo 1o. del decreto No. 21.702/44.

3) Impedir que se sustraigan al gravamen utilidades del año 1943 que normalmente deben quedar sujetas a este impuesto.

Conforme a las disposiciones de la ley 11.682 (texto ordenado) y decreto No. 18.229/43 del impuesto a los réditos, los resultados de balance comercial han de ajustarse.

Ahora bien, obtenido el beneficio computable para el impuesto a los réditos, es indispensable efectuar un nuevo ajuste, de acuerdo con las normas específicas que rigen al gravamen a los beneficios extraordinarios.

Para efectuar el ajuste de referencia, deberá tenerse en consideración estos tres puntos de vista, a saber;

a) Resultados que son computables para el impuesto a los réditos y los que no lo son para el impuesto del decreto No. 21.702/44 a los beneficios extraordinarios.

b) Resultados que son computables para el impuesto a los beneficios extraordinarios y que a su vez no lo son para el impuesto a los réditos.

c) Previsiones particulares del Decreto No. 21.702/44, introducidas en razón de la materia específica que reglamenta.

El beneficio imponible está dado por la diferencia, entre el beneficio impositivo para este gravamen y el 12% del capital y reservas libres en el año de imposición, más la suma fija de \$ 20.000.-, por ejercicio anual.

El artículo 1o. del Decreto No. 21.702/44, establece que: "El presente impuesto afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y los exentos de acuerdo con las presentes disposiciones."

La disposición legal referida, reconoce como antecedente

//.- al artículo 10. del despacho de la "Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación", decía el mismo: "Se consideran afectados a los fines de esta ley, todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y de los comprendidos en los artículos 21 y 29 de la ley 11.682 (texto ordenado).

A su vez, este texto se inspiraba en el último párrafo del artículo 10. del proyecto de ley del Ejecutivo de fecha 21/4/1941; que decía; "Todos los réditos comprendidos en el balance comercial se consideran; a los fines de esta ley, derivados del ejercicio del comercio, industria, etc.

A su vez, el artículo 10. del decreto reglamentario No. 21.703/44, declara que solo se computarán para el impuesto, el producto de las inversiones (inmuebles, títulos, etc), cuando ellas "sean una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado"

En segundo lugar debe excluirse del balance, los beneficios provenientes del resultado total y exclusivo del trabajo personal de sus titulares, exentos de acuerdo a las normas contenidas en el artículo 10. del Decreto No. 21.702/44.

Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 10. inciso d) del decreto reglamentario No. 21.703/44 deben eliminarse del cálculo de la materia imponible, los beneficios provenientes de la prestación de servicios no comprendidos en el inciso a), es decir los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales, siempre que el capital aplicado a esta actividad no exceda a m\$ 100.000."

De acuerdo con el artículo 30. inciso d) del Decreto No. 21.702; "las utilidades o pérdidas provenientes de participaciones en otras empresas, comprendidas por este decreto, no serán computadas a efectos de determinar el beneficio impositivo", principio que repite el artículo 20. inciso b) del decreto reglamentario No. 21.703/44.

La razón de ser de esta disposición legal, estriba en la necesidad de evitar que, sobre un mismo rédito, se pague dos veces el gravamen.

La discriminación de las rentas que queda expuesta, ya sean éstas exentas para el impuesto a los réditos, ya sean no computables para el impuesto a los beneficios extraordinarios, impone también la discriminación de los gastos e intereses que fueren imputables a dichas rentas. Esta discriminación se hará conforme a lo dispuesto por los artículos 18 y 19 del decreto reglamentario de la ley 11.682 (texto ordenado)

El gravamen a los beneficios extraordinarios excluye a las utilidades no computables para el impuesto a los réditos. Quiere decir, que el producido de títulos públicos exentos por cualquier razón para el impuesto a los réditos, no entrará en la determinación de la materia imponible para el gravamen a los beneficios extraordinarios.

"Punto 4).- Disposiciones especiales del Decreto No. 18.230 (texto modificado).- Honorarios a Directores y Síndicos.- Remuneraciones pagadas por asesoramientos prestados desde el extranjero.- Sueldos percibidos por el dueño o socios.- El impuesto a los réditos.- Su deducción.- Los quebrantos producidos en años anteriores.- Las inversiones de capital efectuadas con posterioridad al 10. de Enero de 1940.-"

Existen una serie de disposiciones que corrigen los resultados del balance impositivo practicado para el ajuste del impuesto a los réditos.

En primer término, el artículo 3o., inciso a) del Decreto No. 21.702/44, cuyo texto es el siguiente; "en el caso de sociedades anónimas, se podrá deducir en concepto de retribuciones al directorio y al síndico las sumas realmente pagadas hasta el límite del 8% de la ganancia impositiva del ejercicio, sin perjuicio de las sumas adicionales que la Dirección General Impositiva autorice en los casos de los Directores que simultáneamente desempeñen las funciones de gerente, contador u otros cargos.

La limitación del 8% que establece el artículo mencionado, solo se refiere a la remuneración de los directores como tales. Pero, como es frecuente, que los directores desempeñen, además cargos ejecutivos de carácter permanente, como ser los de gerente, contador, etc; estas tareas suelen ser remuneradas aparte, constituyendo un cargo de explotación perfectamente deducible.

Es precisamente por esta razón, que cuando una única retribución compense el trabajo de director y gerente, por ejemplo, la Dirección General impositiva deberá autorizar, las sumas adicionales que excedan del 8% previsto, hasta el importe en que se establezca la remuneración por las funciones de gerente, que nada tiene que ver con el mencionado coeficiente.

El coeficiente del 8% ha de calcularse sobre la ganancia impositiva establecida para el pago de este impuesto. Este límite del 8% alcanza a las remuneraciones de los directores y síndicos de las sociedades anónimas nacionales y extranjeras, así, como a las retribuciones giradas al exterior para remunerar a cuerpos directivos de estas mismas sociedades. En este caso el límite del 8% comprende al conjunto de retribuciones para los directores locales y extranjeros, no para cada una de ellas en forma separada.

El artículo 12 inciso 1) del decreto 18.229/43 del impuesto a los réditos, permite el descuento de "las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, así como los "honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico y financiero prestado desde el extranjero", a condición de que al pagarse o acreditarse dichos importes o remuneraciones se retenga el gravamen que corresponda a los titulares de dichas rentas.

Del análisis de la mencionada disposición legal, se llega a las siguientes conclusiones en lo que concierne al impuesto a los réditos;

1) Si se tratase de una sociedad anónima nacional que pague a una sociedad extranjera honorarios por los conceptos anteriormente expresados. De acuerdo a la teoría general de la ley, para la sociedad anónima del exterior tales rentas constituyen rentas de fuente extranjera, ajenas por completo al gravamen.

2) En cambio para la sociedad nacional, el honorario pagado representa un gasto de explotación necesario para mantener, conservar y obtener la renta de fuente argentina..

En determinados casos, existen graves dificultades prácticas para constatar la efectividad del servicio prestado y su importan-

...cia, a fin de justipreciar si los honorarios, que son su consecuencia, responden realmente a un gasto de explotación llevado a cabo en el país, o en caso contrario suponen una explotación indirecta de utilidades. De ahí precisamente que el decreto 18.229/43 ha solucionado la cuestión haciendo solo deducible el descuento de tales gastos en los balances de las sociedades anónimas nacionales, siempre que sobre los mismos se efectúe la retención del gravamen, en general coincide con el impuesto que hubiera correspondido abonar al contribuyente del país, de no existir la deducción de tales partidas.

Pero esta situación deja de ser indiferente para el gravamen a los beneficios extraordinarios, ya que pudiera ocurrir que una sociedad se valiera del derecho que le acuerda el inciso 1) del artículo 12 del decreto 18.229/43, anulara en forma parcial o totalmente su beneficio impositivo, con remuneraciones giradas al extranjero. En este caso la empresa responsable, mediante este procedimiento podría evitar el pago del tributo a los beneficios extraordinarios. Pero al respecto, cabe señalar que el decreto 21.702/44, ha evitado esta posibilidad.

Las remuneraciones o sueldos abonados a miembros de directorio, consejo u otros organismos directivos que actúen en el extranjero, quedan comprendidas dentro de la limitación del 8% de la ganancia del ejercicio. Las remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico y financiero prestado desde el extranjero, solo serán deducibles en cambio, cuando se trata de erogaciones necesarias para la obtención de las utilidades conforme a las disposiciones del artículo 30, inciso b) del decreto No. 21.702/44, alcanzados con el impuesto a los beneficios extraordinarios, a cuyo efecto la Dirección General Impositiva, podrá valorar su monto, el que en ningún caso superará el 1% de los beneficios impositivos.

Por las razones expuestas, para proceder a la deducción de los importes correspondiente a esta clase de remuneraciones, es indispensable llenar los siguientes requisitos;

- 1) Que existan honorarios u otras remuneraciones realmente pagadas por asesoramientos técnicos o financieros prestados desde el extranjero.
- 2) Que dicho asesoramiento sea necesario para la obtención del rédito, como así también para mantener y conservar los beneficios alcanzados, por el decreto No. 21.702/44.
- 3) Que el precio de la prestación sea valuado por la "Dirección General Impositiva", de acuerdo con la calidad e importancia del servicio prestado.
- 4) Que en ningún caso esta remuneración exceda el 1% de la utilidad impositiva establecida para el pago del impuesto.

En el proyecto de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación, se admitía para el cálculo del beneficio imponible, la deducción, en concepto de retribución de servicios efectivamente prestados por el dueño o socios de la empresa de "los importes que se abonen o acrediten por tal concepto hasta un máximo de m\$ 500.- por persona.

El Decreto No. 21.702/44 en su artículo 30, inciso c); dice textualmente; "las empresas individuales y las sociedades en general, excepto las anónimas, podrán deducir la suma de m\$ 300.- por cada socio que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa. Esta deducción alcanza a los socios colectivos de las sociedades en comandita por acciones, pero no a los accionistas."

Cabe señalar, que la mención del Decreto No. 21702 del 18/8/1944 es oportuna, por cuanto, conforme a la ley del impuesto a los réditos, de cuyos resultados impositivos se parte, no es admisible reconocer sueldo alguno al dueño o a los socios de las sociedades colectivas y aquellas asimiladas a tales, lo que hubiese importado desconocer, que la utilidad no se produce solamente en función del capital, sino también en función del trabajo personal que medido en una remuneración o sueldo, debe forzosamente representar un gasto de explotación.

El sistema adoptado no involucra desigualdad algunas entre las diversas empresas responsables del tributo, con un mismo capital que tengan uno o varios socios, ya que es de suponer que el trabajo efectivo que para las segundas prestan los socios, deberá ser desempeñado en las primeras por otras personas que lógicamente, gozarán de una remuneración, la que habrá de pesar también como gasto. Es indudable que ambas remuneraciones no pueden ser idénticas, pero esto no destruye el principio expuesto.

Las condiciones indispensables, para efectuar esta deducción, son las siguientes;

- 1) Que se trate de únicos dueños o socios colectivos o de sociedades de responsabilidad limitada, industriales o comanditarias simples, y demás sociedades, con excepción de las anónimas.
- 2) Que los socios trabajen al servicio de la empresa,
- 3) Que el servicio sea prestado en el país.

Una vez cumplidas estas condiciones, no interesa la naturaleza del servicio prestado, ni su mayor o menor importancia, ni si quiera el monto asentado en los libros de contabilidad de la sociedad. La remuneración es fija y no varía en función de ninguno de los factores mencionados.

La materia imponible está determinada sobre la base sobre la base de la utilidad ajustada, conforme a las contenidas en la ley 11.682 (texto ordenado) del impuesto a los réditos y su decreto reglamentario. Si en forma estricta se siguiera esta norma, resultaria que el gravamen a los beneficios extraordinarios será deducible en la liquidación del impuesto a los réditos, lo cual resulta correcto; y en forma idéntica también lo sería en la propia liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios. En cambio, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23, inciso b) de la ley 11.682 (texto ordenado), no sería admisible a este último fin el descuento del impuesto a los réditos.

En consecuencia, lo razonable es resolver que, así como el impuesto a los beneficios extraordinarios debe ser deducido en el balance impositivo del impuesto a los réditos, este último debe ser descontado en la liquidación practicada para el impuesto a los beneficios extraordinarios. Pero prácticamente ocurre es imposible de llevar a cabo en el mismo ejercicio, desde el momento que la determinación de un gravamen es posterior a la determinación del otro.

Postergar la deducción del impuesto pagado en un ejercicio al siguiente, importaria grandes dificultades prácticas en razón de la diversa época de vencimiento de ambos impuestos y de la vigencia limitada del gravamen a los beneficios extraordinarios. Además, la determinación del impuesto a los réditos deducible, exigiria una serie de prorrates en función de los réditos sociales y particulares de los socios colectivos, a los efectos de precisar la incidencia del adicional del impuesto progresivo a la ret

ta. Asimismo, habría que considerar que impuesto a los réditos correspondería computar como deducción para la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios en las sociedades anónimas, ya que estas últimas, por aquel concepto, no pagan, sino por cuenta de los accionistas.

Es en virtud de todas estas dificultades que el Decreto No. 21702/44 en su artículo 3o. inciso f) ha adoptado una solución empírica; difiere en su texto el referido inciso; "El impuesto a los beneficios extraordinarios será deducible para el cálculo del impuesto a los réditos, pero no para la liquidación del presente gravamen".

"El impuesto a los réditos no será deducible para la liquidación del gravamen a los beneficios extraordinarios; pero en cambio se admitirá sin distincion alguna una deducción adicional del 10% de la utilidad del ejercicio, ajustada de acuerdo con las normas del decreto No. 21702/44 y su reglamentación.

De acuerdo al artículo 1o. del Decreto 18229/43 del impuesto a los réditos, es posible trasladar la pérdida o quebranto impositivo de un año al siguiente, hasta el cuarto inclusive. Quiere decir ello que entre los cargos del balance impositivo puede figurar una pérdida del año anterior. Precisamente, este cargo deberá ser excluido en la determinación de la materia imponible del impuesto a los beneficios extraordinarios. Ello ocurre porque este último tiene una técnica propia de compensación de beneficios y quebrantos de un ejercicio con otros establecida por el artículo 5o. del decreto 18230, (texto modificado). De mantener para la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios el principio del artículo 1o. del decreto No. 18229/43, se procedería a una doble deducción por idéntico concepto.

El artículo 3o. inciso e) del Decreto No. 21702/44, dice textualmente; "cuando existieren inversiones de activo fijo efectuadas con anterioridad al 1o. de Enero de 1940 excepto inmuebles, se permitirá la deducción de un importe adicional equivalente al monto de las amortizaciones contables anuales que corresponda practicar a los efectos del impuesto a los réditos.

El mencionado artículo se inspira en una razón de política económica tendiente a la protección de las industrias que han hecho inversiones recientes y además, se apoya en una consideración especial de justicia que constituye la doctrina misma del gravamen.

Tiene como base fundamental, el hecho de que el activo fijo comprado después del auge de los precios determinado por el conflicto bélico mundial (1939-45), ha sido adquirido por los contribuyentes a precios que por sus razones expuestas, han sufrido un r carga, cuya expresión se halla arriba del nivel normal de los precios.

Para que sea posible practicar la deducción, es indispensable, el cumplimiento de los siguientes requisitos;

- 1) Que exista una inversión con posterioridad al 1o. de Enero de 1940. La inversión está dada por la fecha de adquisición de los elementos de activo fijo sujetos a amortización.
- 2) Que las inversiones se refieran a bienes que puedan clasificarse dentro del activo fijo, por ejemplo, maquinarias, muebles, útiles, etc. Los inmuebles est n excluidos expresamente del descuento.
- 3) Que por la fecha de adquisición y término medio de vida

//.- de los bienes, corresponda efectuar la amortización impositiva en el ciclo en que se liquida el gravamen a los beneficios extraordinarios.

La deducción es igual al importe de las amortizaciones aceptadas para el impuesto a los réditos, sobre los bienes adquiridos con posterioridad al lo. de Enero de 1940, sin entrar a considerar si la empresa está constituida o en funcionamiento antes de dicha fecha, o si recién comienza su explotación con posterioridad a ella. En consecuencia, se puede decir que esta deducción tiene el efecto de duplicar el descuento en el balance positivo de las amortizaciones normales, con prescindencia del régimen de capitalización.

"Punto 5).- El coeficiente de rendimiento normal sobre el capital y reservas.- Su compensación.-"

El artículo 2o. del Decreto No. 21.702/44, establece su texto; "Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto la utilidad que exceda el 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. La utilidad y el capital y reservas libres serán determinados de la forma que establecen los artículos siguientes y la reglamentación respectiva. Asimismo el artículo 1o. del mencionado decreto, en su parte final, dice textualmente; "Están además exentos los primeros m\$n 20.000.- del beneficio extraordinario. En consecuencia de lo expuesto se deduce, que el beneficio admisible está dado por la diferencia entre el beneficio impositivo determinado de acuerdo a las normas legales contenidas en los decretos 21.702/44 y 21.703/44 y el 12% del capital y reservas libres, más la suma fija de m\$n 20.000.- por año.

Como antecedente referente a esta cuestión, cabe señalar que el Proyecto del Poder Ejecutivo establecía un coeficiente del 8%, que se mantenía en el proyecto del Diputado Nacional Juan F. Morrog Bernard y que en el proyecto de la "Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación se elevaba al 10%. Finalmente, el primitivo decreto No. 18.230/43, sustituyó la medición del beneficio extraordinario por el excedente sobre el nivel de la utilidad de los años 1938 y 1939, a elección del contribuyente.

El impuesto grava los beneficios extraordinarios en tres años, dos en un ciclo, cuya duración es de tres años.

Para medir la existencia real de estos beneficios es necesario promediar los rendimientos de los tres ejercicios comprendidos en el ciclo. Tal es la solución del proyecto de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación; que dice en su respectivo informe; "Se establecerá el porcentaje de utilidad del primer ejercicio sujeto a impuesto y se relacionará el importe de los beneficios con el capital, establecidos de acuerdo a las disposiciones precedentes."

"En el segundo ejercicio se acumularán los resultados de utilidades o quebrantos y capitales con el del primero, y se calculará el porcentaje para cada uno de ellos a base del porcentaje resultante, computando como base a cuenta, el impuesto ingresado anteriormente."

Finalmente, en el último ejercicio se acumularán los resultados de los tres y se efectuará el cálculo del respectivo impuesto en definitiva, siguiendo el mismo procedimiento."

Pero en cambio, otro criterio en lo referente a esta cuestión ha seguido, el Decreto No. 21.702/44, que rige actualmente, ha querido mantener el principio de la estabilidad de las declaraciones juradas. Y es por esto

//.- en su artículo 5o. establezca que;

"El impuesto establecido por las presentes disposiciones se paga anualmente con carácter definitivo".

"Pero si en alguno de los ejercicios comprendidos dentro de la vigencia de este gravamen la utilidad del ejercicio fuera inferior al 12% del capital y reservas libres, la diferencia aumentará la ganancia normal a considerar para el ejercicio siguiente. Cuando el ejercicio impositivo arrojare pérdidas, la ganancia normal a considerar para el ejercicio siguiente, se aumentará con aquella que hubiere correspondido para el ejercicio anterior más el importe de la pérdida.

"Si la ganancia normal a considerar para el año siguiente, determinada en cualquiera de las formas previstas precedentemente, resulta superior al beneficio imputable a ese segundo periodo, la diferencia indicada deberá trasladarse al tercer ejercicio incrementando la ganancia normal a considerar en ese año.

"A los efectos de este impuesto no se deducirán, ni compensarán en el ejercicio que se liquida el impuesto los m\$ 20.000.- exentos de los periodos anteriores."

Para mayor ilustración, se consigna a continuación el procedimiento a seguir en la liquidación impositiva;

Primer ejercicio comercial;

Capital computable a principio del ejercicio	\$ 2.000.000.-
Más el 50% de la utilidad del ejercicio	100.000.-
<hr/>	
Capital computable para el gravamen	\$ 2.100.000.-
<hr/>	
Utilidad exenta de impuesto 12% s/\$ 2.100.000.-	\$ 252.000.-
Utilidad impositiva	200.000.-
<hr/>	
Saldo a compensar al siguiente ejercicio	\$ 52.000.-

Segundo ejercicio comercial;

Capital computable a principios del ejercicio	\$ 2.200.000.-
Menos el 50% de las pérdidas del ejercicio	200.000.-
<hr/>	
Capital computable para el gravamen	\$ 2.000.000.-
<hr/>	
Utilidad exenta de impuesto 12% s/\$ 2.000.000.-	\$ 240.000.-
Saldo no compensado del ejercicio anterior	\$ 52.000.-
Más pérdidas del ejercicio	400.000.-
<hr/>	
Saldo a compensar al siguiente ejercicio	\$ 452.000.-

Tercer ejercicio comercial;

Capital computable a principio del ejercicio	\$ 1.800.000.-
Más el 50% de la utilidad del ejercicio	400.000.-
<hr/>	
Capital computable para el gravamen	\$ 2.200.000.-
<hr/>	
Utilidad impositiva	\$ 800.000.-
Menos; Utilidad exenta 12% s/\$ 2.200.000.-	\$ 262.000.-
<hr/>	
Transporte	\$ 262.000.- \$ 800.000.-

	Transporte	\$ 262000.-	\$ 8000
"Saldo no cubierto del ejercicio anterior		<u>452000.-</u>	<u>714</u>
"Utilidad impositiva beneficio extraordinario del ejercicio			\$ 86
Deducción del artículo 10.º del Decreto 21.702/44			\$ 20
"Beneficio imponible"			\$ 66

Para llegar al beneficio imponible, es necesario la deducción de la suma de m\$ 20.000.-. Este descuento tiene por objeto liberar los beneficios marginales, y más aún no gravar las utilidades de las empresas modestas.

"Punto 6).- Las deducciones permitidas y el capital computable.- Los aumentos o disminuciones del capital gravado.-"

La imposición de este gravamen depende de la utilidad de la empresa, con respecto al capital invertido en la explotación. De acuerdo con las normas legales contenidas en el Decreto No. 21.702/44 habrá utilidad imponible, cuando dicho beneficio supere el porcentaje de utilidad normal del 12%, desde luego, después de deducir, los primeros m\$ 20.000.-, exento de impuesto.

El artículo 20.º del Decreto 21.702/44 establece; "Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto toda utilidad que exceda del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. Este decreto, no define en forma específica qué ha de entenderse por capital y reservas libres, pero ambos conceptos son obtenidos por una fórmula indirecta; el capital y reservas libres, serán la diferencia que resulte entre el activo y el pasivo en la forma que establezca el mencionado decreto y su reglamentación.

El concepto del activo nos indica, que el mismo comprende a todos los elementos de producción con que cuenta la empresa.

En cambio, la noción de pasivo, ha sido dada de manera expresa por el Decreto reglamentario No. 21.703/44; de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 90.º del mencionado decreto; "El pasivo computable será ajustado, conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos y estará formado por;

a) Los aportes hechos al negocio por terceros en dinero o en especie, de cualquier naturaleza que ellos sean; préstamos comunes garantizados, depósitos, suministro de mercaderías a crédito, u análogos, incluyendo entre estos préstamos aquellos a que se refiere el inciso c) del artículo 13, de este decreto, que establece; "los créditos particulares de los socios, cuando han sido obtenidos haciendo uso de la firma social o entregando o afectando en garantía bienes de la empresa o mediando pacto que de cualquier modo constituya al acreedor en acreedor de la empresa.

b) Las reservas técnicas de las compañías de seguros, de capitalización y similares y los fondos de beneficio de los asegurados de vida;

c) Las reservas o provisiones efectuadas para hacer frente a obligaciones pendientes de pago, como; dividendos, intereses, sueldos, etc;

d) Los importes que representen beneficios a percibir en futuros ejercicios..

//.- De acuerdo a lo expuesto, se tiene definido el concepto del capital, a los efectos de determinar, la materia imponible. Pero, el gravamen no incide sobre la totalidad de los beneficios de la explotación, porque parte de ellos están excluidos para la ley del impuesto a los réditos, sobre cuya base se determina el beneficio impositivo sujeto a este tributo.

Es precisamente por esto, que el artículo 4o. del Decreto No. 21.702/44 en su segundo apartado establece; "Cuando existan inversiones susceptibles de producir renta exenta de impuesto a los réditos, la reglamentación fijará el procedimiento para el correspondiente ajuste de los capitales.

Ahora bien, una vez precisado el concepto del capital computable para el impuesto a los beneficios extraordinarios, es necesario determinar su monto.

El ajuste de los rubros activos y pasivos del balance comercial, debe hacerse al principio de cada ejercicio comprendido dentro de la vigencia del impuesto. El artículo 7o. del Decreto Reglamentario de este gravamen No. 21.703/44 establece las diversas normas de avalúo a que habrá de adaptarse el inventario de los responsables, desde el punto de vista impositivo, a tal efecto, las normas contenidas en el mencionado artículo disponen; que, "el activo se establecerá computando los rubros respectivos según las siguientes normas de avalúo:

- 1) No se computarán las cuentas de órden
- 2) El valor de los bienes amortizables para el impuesto a los réditos será establecido en el importe que resulte de deducir, de las inversiones originales, la suma de las amortizaciones, correspondientes al periodo de vida transcurrido.

Las inversiones originales y las amortizaciones técnicas a considerar serán las que se hubieren establecido a los efectos del balance impositivo de la ley 11.682 (texto ordenado).

- 3) Los inmuebles serán siempre considerados por el importe de la valuación fiscal, salvo cuando correspondiera incluirlos en el inciso f) de este artículo. A los fines de este inciso los contribuyentes, podrán computar la nueva valuación fiscal que a su requerimiento o de oficio establezcan las reparticiones encargadas del cobro de la contrinuaci n directa.

- 4) Los bienes inmateriales no amortizables para el impuesto a los réditos, que no tengan una vida determinada, serán considerados por el valor que resulte de restar a su precio de costo original las amortizaciones calculadas sobre una vida útil de 20 años.

Las amortizaciones correspondientes a los bienes de este inciso, no se computarán en la determinación del beneficio impositivo.

- 5) Los bienes no amortizables, en tanto no correspondan al inciso f) serán considerados a su precio de costo.

- 6) Las mercaderías u otros bienes de comercio habitual se computarán en el valor establecido para el pago del impuesto a los réditos

- 7) Los deudores cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados.

- 8) No se computarán como activo las pérdidas de los años anteriores, las cuotas pendientes de integración de los accionistas y socios, ni las revaluaciones de bienes materiales e inmateriales salvo en cuanto fueren admisibles para el impuesto a los réditos.

- 9) Los bienes que originen resultados no sujetos al impuesto a los réditos se ajustarán conforme a las disposiciones que preceden.

En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio, se seguir  a todos los efectos de este artículo el mismo criterio

Una vez efectuado el avalúo de los bienes que componen el activo y pasivo computable, habrá que considerar si existen o no bienes afectados a la producción de renta exenta para el impuesto a los beneficios extraordinarios.

En este último caso el capital estará dado por la diferencia entre el activo y el pasivo, en la forma establecida por el artículo 10; inciso a) del Decreto Reglamentario No. 21.703/44; "Si no existen inversiones de activo dedicadas a la obtención de beneficios no alcanzados por el impuesto a los beneficios extraordinarios, el pasivo se restará íntegramente del activo, considerándose la diferencia resultante, capital y reservas libres a los efectos de este impuesto";

Si por el contrario, existieran inversiones de activo ajenas al negocio gravado, será necesario consignar estas últimas separadamente, de manera de tener por una parte el activo que produce los beneficios gravados y por el otro lado el activo formado por bienes que producen renta exenta, entendiéndose por tal no sólo la exceptuada del ingreso del impuesto a los réditos, sino aquella no computable, de acuerdo a las disposiciones de los artículos 1o. y 2o. del decreto reglamentario No. 21.703/44, para el gravamen a los beneficios extraordinarios.

Las oscilaciones de la cuenta capital que se computan para este impuesto, deben originarse en aportes o retiros de los socios, así no interesará que ocurra durante el ejercicio una reducción de capital originada en la absorción de pérdidas, ni un aumento de la mencionada cuenta, debido a la capitalización de reservas, ni tampoco las modificaciones por reavalúo de los bienes activos o pasivos del negocio.

Lo que concierne al aumento o disminuciones de capitales es realmente sencillo cuando existen solamente capital computable gravable.

No existiendo pasivo, la cuestión del aumento debe resolverse siempre por la inversión que, de los fondos que se suministran por la cuenta capital, se efectúe en el activo, así, si por ejemplo, con el aporte se adquiere un bien afectado a la explotación gravada, habrá aumento de capital gravado; pero si, en caso contrario se efectúa la adquisición de títulos ajenos a la explotación, habrá un aumento de capital exento.

En el caso de disminuciones de capital, se atenderá a qué porción del activo, grado o exento, desaparece. Para este caso habrá que presumir, que las disminuciones de capital afectan siempre al capital gravado, salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente.

Las utilidades o pérdidas de capitales, en cuanto afectan exclusivamente a bienes gravados influyen igualmente en la determinación del capital. La razón de esta disposición consiste en que dichas ganancias o pérdidas no juegan en la utilidad o quebranto impositivo del ejercicio, que aumenta o reduce el capital en un 50%.

Dichas ganancias o pérdidas de capitales suponen un accretamiento o una disminución de los medios de producción que constan en el activo y, por consiguiente deben considerarse en la determinación del capital. Igualmente debe influir en la determinación del capital, la ganancia o pérdida del ejercicio.

El cómputo de las transformaciones de los activos, da la idea, de que al igual que en los aumentos o disminuciones de capital, la conversión de activos exentos a gravados y viceversa, equivale a un aumento o

o reducción de los medios de producción de la empresa afectados a la obtención de renta sujeta al gravamen.

Punto 7).- "Las tasas establecidas para este impuesto.- Los plazos establecidos para la presentación de las declaraciones juradas.- La liquidación del impuesto.-"

De acuerdo al artículo 6o. del decreto No. 21.702/44, las tasas de este gravamen son las siguientes;

10% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible hasta el cinco por ciento del capital y reservas libres, más

15% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el cinco por ciento y el diez por ciento del capital y reservas libres, más

20% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el diez por ciento y el quince por ciento del capital y reservas libres, más

25% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el quince por ciento y veinte por ciento del capital y reservas libres, más

30% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible que supere el veinte por ciento del capital y reservas libres.

En otras palabras, se separa la utilidad excesiva, establecida de acuerdo al procedimiento que establecen las normas legales contenidas en el Decreto No. 21.702/44, en porciones equivalentes a los porcentajes de capital que indica el mencionado artículo y sobre cada una de dichas partes de beneficio, se aplican las correspondientes tasas impositivas.

Como en el caso de las declaraciones juradas de los contribuyentes para el impuesto a los réditos, para este gravamen, el plazo para la presentación de las declaraciones juradas, el artículo 19 del Decreto Reglamentario No. 21.703/44; dice textualmente; "Los contribuyentes de este impuesto, a excepción de los indicados en el párrafo siguiente, presentarán su declaración jurada y efectuarán el pago del gravamen dentro de los sesenta días hábiles, a contar de la fecha del cierre del ejercicio correspondiente.

Para las entidades con personería jurídica, sucursales de zonas comerciales o sociales extranjeras, o de entidades con personería jurídica y sede social fuera de la República Argentina y asociaciones previstas en el artículo 84 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos, el plazo será de ciento veinte días hábiles contados del mismo modo.

Sin perjuicio de esta disposición, la Dirección General positiva fijará los plazos de ingreso para todos aquellos contribuyentes que ya hubieran cerrado balances por periodos comprendidos en este decreto a la fecha de publicación del mismo.

Cabe señalar, a título ilustrativo, las normas legales contenidas en el artículo 84 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos, que establecen; "A los efectos de la presentación de la declaración jurada y de la liquidación del impuesto, procederán en la forma dispuesta para las entidades con personería jurídica, las asociaciones civiles o religiosas que carezcan de ella y cuyos componentes al asociarse, no se encuentren animados del espíritu de lucro, aún cuando se hubiera dispuesto en sus estatutos que en caso de disolución el capital realizado se distribuya entre los socios."

//.- Conforme al artículo 9o del Decreto No. 21.702/44; "La fiscalización y percepción de este gravamen la realizará la "Dirección General Impositiva. Las disposiciones de la ley 11.683 (texto ordenado) y sus complementarias, rigen a los efectos del presente decreto.

El artículo señala la autoridad de aplicación del impuesto que, por razones obvias, será confiado a la "Dirección General Impositiva. La ley de organización de la misma, con las facultades acordadas a sus autoridades, rige para este gravamen. De igual manera son de aplicación las disposiciones de procedimientos de la ley 11.683, relativas a sumarios, recursos, demanda contenciosa, etc

En particular rige el procedimiento estimativo que, como lógico, para el impuesto a los réditos tiene por finalidad la determinación de la renta. Aquí la cuestión debe ser ampliada también a la computación del capital. Es por ello que el artículo 15 del Decreto Reglamentario No. 21702 del 18/8/1944 expresa; "En el caso de entidades que obtienen beneficios autorizados por este decreto sin poseer en el país elementos que permitan establecer de manera fehaciente el capital efectivamente empleado en la República Argentina para la obtención de tales réditos, el mismo será fijado por la "Dirección General Impositiva", a tales efectos, tendrá en cuenta los resultados de otros negocios similares, la importancia y número de las operaciones realizadas, velocidad de circulación de los capitales comprometidos, créditos provenientes del exterior o del país, existencia de mercaderías y demás factores concurrentes.

La determinación que del capital haga en estos casos la "Dirección General Impositiva", no impide que los contribuyentes que no tengan elementos para determinarlo en forma fehaciente, fijen por sí mismos la estimación del caso o mejor dicho proyecten la estimación, sujeta a la consideración ulterior de la Dirección General Impositiva. Por el contrario, estarán obligados a hacerlo de esta manera, según lo declara en forma expresa la parte final del mencionado artículo 15: "En el caso de este artículo el impuesto se abonará a su vencimiento sobre la base de la declaración jurada respectiva, en la que los contribuyentes determinarán el capital en forma provisoria sujeto al reajuste que efectuará la Dirección General Impositiva de acuerdo a lo expresado precedentemente."

La percepción del impuesto a los beneficios extraordinarios se estructura, tal cual ocurre con el impuesto a los réditos, sobre la base de las declaraciones juradas que deben confeccionar los contribuyentes

- "Capítulo IV) "-

- "Los proyectos de ley del Impuesto a los beneficios extraordinarios".-

"Punto 1).- "El proyecto de ley del Poder Ejecutivo de fecha 21 de Abril de 1941 de impuesto a los beneficios extraordinarios.-"

En el mensaje que remitiera el día 21 de Abril de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación, se expresaban los conceptos básicos de este gravamen y su contenido era el que a continuación se expone; "En momentos en que el país está soportando los graves efectos de la situación internacional y que las finanzas oficiales sufren un acentuado desequilibrio, no solo como consecuencia de esos mismos hechos sino también porque han debido tomar a su cargo en estos últimos tiempos la adquisición de los productos que constituyen las fuentes principales de nuestra economía, no se justifica que se mantengan o surjan situaciones individuales que obtengan beneficios excesivos en relación a los que antes percibían, al amparo de esas mismas medidas o aprovechando la alteración experimentada por los medios regulares del intercambio o de la normalidad de las transacciones.

Tales utilidades extraordinarias no se producirían sin la acción oficial, que viene manteniendo el nivel mínimo de los precios y permitiendo la colocación, sin quebrantos de los productos, de los productos básicos de nuestra tierra y, en consecuencia, que las actividades generales se sostengan en grado suficiente para evitar una paralización o un retroceso en el desenvolvimiento económico del país"

"No se justifica, entonces, que el Estado deje de participar en esas ganancias a fin de resarcirse, aunque sea en parte, de los egresos que le toca afrontar en la atención de los servicios generales de la administración pública, al mismo tiempo que se evita la desigualdad resultante de que un grupo de actividades o de situaciones particulares se beneficie en una proporción mucho mayor que el resto de la población."

"A tales conceptos básicos responde el proyecto de ley que el Poder Ejecutivo tiene el honor de someter a consideración de Vuestra Honorabilidad.

"Frente a la situación económica y financiera que es del dominio público, ha adoptado por su parte las medidas que sus facultades le permiten y ha sometido las demás que considera indispensables y urgentes a consideración de Vuestra Honorabilidad."

"Pero si el Gobierno Nacional ha asumido la responsabilidad de sostener e impulsar la vida económica del país, necesita a su vez de los ingresos indispensables para hacer efectiva esa acción y para seguir manteniendo dentro del ritmo normal que le permitan las circunstancias, los servicios, los compromisos y las obligaciones permanentes que le corresponden."

Si por un lado se producen ganancias individuales superiores a las razonables por factores ajenos a nuestras previsiones, mientras el Gobierno Nacional está debatiéndose intensamente en un gran desequilibrio financiero y la crisis afecta intensamente a la gran mayo-

//.- ría de las demás actividades normales del país, nada más justificando que como medida de emergencia y mientras subsista el actual estado de cosas, se exija a quienes están obteniendo elevados beneficios con respecto a los capitales invertidos, como consecuencia de la misma acción oficial, que contribuyan a disminuir o a atenuar las dificultades del tesoro público con un aporte que, en definitiva, será redistribuido en forma más equitativa y más racional en provecho de las fuerzas vivas de la Nación.

"El gravamen a las ganancias excesivas que se crea por el proyecto adjunto constituye una exigencia fundada en las circunstancias extraordinarias porque atraviesa el país y está basada en la igualdad de un esfuerzo que en ningún caso absorberá beneficios corrientes corrientes y regulares, sino que solo hará retornar al Estado una parte del exceso de utilidades que su intervención esta permitiendo obtener."

"Soluciones concordantes han sido ya adoptadas en otros países de América como Estados Unidos, Canadá y Colombia y deben llegar a nosotros como una consecuencia lógica de los problemas analógicos que nos toca encarar."

"Para determinar la ganancia excesiva, a los efectos del impuesto, se considera necesario relacionarla con el rendimiento del capital que la origina, sin ir a buscar el promedio de utilidades obtenido en períodos anteriores, puesto que si se adoptara esta última base, tal promedio, que se admitiría como beneficio normal, podría representar ya, parcialmente, una ganancia excesiva o bien resultar inferior al ingreso que puede admitirse para el respectivo tipo de explotación."

"Se ha estimado que en la situación actual, es razonable fijar la cifra del 8% del capital, como límite de las ganancias normales. Los ingresos inferiores no pagarán este impuesto y los que lo excedan estarán sujetos a una escala proporcional y progresiva en relación a su aumento."

"Con iguales propósitos y para no afectar situaciones que actúen en medios reducidos, se libera totalmente a los que exploten un capital no excedente de m\$ 100.000.-, o aquellos cuyos rendimientos cualquiera sea el capital invertido, no superen la suma de m\$ 8.000.- al año."

"La duración del impuesto se fija en tres años, dado su carácter de emergencia y porque necesariamente debe ser transitorio en razón de su naturaleza especial."

Con estas palabras se inaugura en la historia impositiva del país, la serie de proyectos y antecedentes tendientes a implantar el gravamen a los beneficios que exceden de ciertos niveles."

La exposición efectuada, pone de manifiesto, la razón fundamental del proyecto y los principios que lo inspiran. Desde luego hay en nuestro país un apremio de las finanzas nacionales que obliga, para remediar los déficit del presupuesto nacional, a arbitrar nuevos recursos, ya sea aumentando las tasas de los impuestos existentes, o ajustando las disposiciones que rigen para obtener un mayor producido, o bien procediendo a la implantación de nuevos gravámenes. Pero para recurrir a esta solución y después de señalar nuevas fuentes de imposición, la orientación fiscal va hacia ciertos principios, buscando que al mismo tiempo que el gravamen satisfaga su propósito fundamental, que es de allegar nuevos recursos, incida sobre las riquezas que más fácilmente se encuentran en condi-

nes de contribuir al erario público.

El proyecto de ley de "Impuesto a los beneficios que exceden ciertos niveles, de fecha 21 de Abril de 1941, se componía de ocho artículos y su texto era el siguiente:

Artículo 1o.) "Quedan sujetos al impuesto de esta ley, en cuanto constituyan ganancias excesivas, se produzcan a favor de sociedades de existencia visible, ideal o de sucesiones indivisas, los réditos derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agraria y de cualquier otra actividad que constituya negocio de compra-venta, cambio, venta, o disposición de bienes.

Todos los réditos comprendidos en el balance comercial se consideran, a los fines de esta ley, derivados del ejercicio del comercio, industria, etc.

Artículo 2o.) "Son ganancias excesivas los réditos netos establecidos conforme a las disposiciones de la ley de impuesto a los réditos, en cuanto superen el 8% del capital que los produce. Para determinar las ganancias excesivas, no será deducible de los réditos netos el presente impuesto, ni el impuesto a las ganancias extraordinarias de las empresas de petróleo.

Artículo 3o.) Para establecer el capital a los efectos de esta ley, no se computarán las cuentas de orden.

Artículo 4o.) El impuesto de esta ley no se aplicará a los comercios, industrias, etc, cuyo capital no supere la cantidad de \$m 100.000.- o cuya ganancia no sea superior a \$m 8.000.-

- Artículo 5o.) Las tasas del impuesto serán:
- 10% sobre la ganancia que exceda del 8% hasta el 10% del capital, más
- 15% sobre la ganancia que exceda del 10% hasta el 15% del capital, más
- 20% sobre la ganancia que exceda del 15% hasta el 20% del capital, más
- 25% sobre la ganancia que exceda del 20% hasta el 25% del capital, más
- 30% sobre la ganancia que exceda del 25% del capital.

Artículo 6o.) La presente ley se aplicará a los ejercicios anuales terminados durante el año 1941 y siguientes y tendrá una vigencia de tres años.

Artículo 7o.) La percepción y contralor de este impuesto estará a cargo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, para lo cual aplicará todas las disposiciones de la ley No. 11.683 (texto ordenado)

Artículo 8o.) Comuníquese, etc."

Con anterioridad, el 18 de Abril de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional había remitido a la Honorable Cámara de Diputados de la Nación el proyecto de impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo.

Punto 2).- "El Mensaje del Poder Ejecutivo y el Proyecto de Ley de Impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo".-

En el mensaje que remitiera el día 18 de Abril de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación, se expresaban los conceptos básicos de la imposición de este gravamen y estaba contenido en los siguientes términos; "Hasta el año 1936 las empresas productoras

//.- ras y distribuidoras de petróleo y sus derivados no habían organizado sus actividades en forma de que la fijación de precios y la distribución del mercado de consumo se realizase en condiciones regulares.

" En ese año el Gobierno Nacional, inicia una serie de medidas, adoptadas ya sea directamente o por conducto de la "Dirección General de Yacimientos Petrolíferos Fiscales", que regulan la industria y el comercio del petróleo y permiten el desenvolvimiento económico de cada empresa sin los inconvenientes individuales y colectivos que venían experimentando hasta ese momento.

" A partir de entonces las compañías, que habían estado obteniendo ganancias moderadas y sujetas a las dificultades inherentes a aquella situación, acrecentaron sus entradas en medida tal que llegaron a ingresar beneficios, en conjunto, hasta seis veces superiores a los de antes.

"Conocidos estos hechos y partiendo de la base de que esos beneficios no se hubieran producido sin una acción reguladora del Gobierno Nacional, ejercida a través de los distintos actos tomados a partir de esa fecha o mediante la "Dirección General de Yacimientos Petrolíferos Fiscales", es lógico que el Estado tome participación en esos beneficios y que las empresas, inclusive la propia repartición fiscal, le entreguen la contribución correspondiente a sus nuevas y mayores utilidades"

"Se proyecta entonces gravar a las compañías nacionales y extranjeras, cualquiera sea su carácter u organización, con un impuesto o recarga sobre los beneficios que ingresen como derivación de los actos mencionados, entendiéndose por "utilidades extraordinarias las excedentes del porcentaje sobre el capital que obtenían normalmente con anterioridad."

"El porcentaje de ganancia normal lo establecerá el Ejecutivo para cada empresa, relacionando el promedio de los resultados con los obtenidos en los ejercicios terminados en los años 1932 a 1936, con la media correspondiente a los capitales que en ese mismo período invirtieron ellas."

"Se precisa también la forma cómo se determinará el monto tal que ha de tenerse en cuenta para fijar los rendimientos y lo que deberá ser como inversión de esos mismos fines."

Lo expuesto precedentemente, pone de manifiesto, la razón que inspiraba el referido proyecto, desde luego en otros motivos fundamentales estaba el desequilibrio de las finanzas públicas, notoriamente afectado por la situación internacional.

El proyecto de ley de impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo, de fecha 18 de Abril de 1941, consta de doce artículos y su texto era el siguiente:

"Artículo 1o.) "Las empresas públicas y privadas, nacionales, como extranjeras, que extraigan, elaboren, comercialicen o distribuyan petróleo de producción nacional o importado y sus derivados, pagarán un impuesto sobre las utilidades extraordinarias obtenidas como consecuencia directa del ordenamiento realizado en la industria y el comercio del petróleo, a raíz de las medidas de Gobierno que se inician con el Decreto No. 86.639, del 20 Julio de 1936 y con los convenios celebrados entre las compañías privadas y Yacimientos Petrolíferos Fiscales en ese año y en 1937.

Este impuesto se aplicará sobre las utilidades extra

//s- ordinarias comprendidas por los ejercicios anuales terminados en el año 1941 y siguientes y durará mientras se mantenga en vigor la situación consecuente de esas medidas."

Artículo 20.) Quedan exentos del pago de este impuesto, en cuanto no pertenezcan, o no sean sucursales o filiales de las empresas petroleras sujetas al mismo:

- a) Los garages, estaciones de servicio y demás intermedarios que vendan al por menor los productos derivados del petróleo;
- b) Los revendedores de lubricantes exclusivamente.

Artículo 30.) "Son utilidades extraordinarias sujetas al impuesto, las que exceden del por ciento sobre el capital que las empresas obtengan normalmente con anterioridad a las medidas a que se refiere el artículo 10."

Artículo 40.) "Para establecer el importe de las utilidades extraordinarias se restará de los beneficios determinados según el artículo 80., el importe que resulte de aplicar sobre el capital de la empresa, al fin de cada año fiscal, el por ciento de ganancia normal fijado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo anterior."

El por ciento de ganancia normal lo establecerá el Poder Ejecutivo para cada empresa, relacionando el promedio de los resultados comerciales obtenidos durante los ejercicios terminados en los años 1932 a 1936, inclusive, con el promedio de los capitales invertidos durante ese mismo período. A tal fin se entenderá por capital, el realizado más las reservas libres de la empresa y las utilidades acumuladas. Si el por ciento resultare negativo, se tomará como base cero.

Para las sucursales de casas extranjeras se entenderá por capital realizado el promedio diario de los saldos de la cuenta Casa Matriz u otra cuenta similar.

Para las empresas que se establezcan con posterioridad a la promulgación de esta ley, el por ciento normal de beneficio lo fijará el Poder Ejecutivo relacionando la suma de los resultados comerciales obtenidos por todas las empresas durante el quinquenio 1932 a 1936, inclusive, con los capitales invertidos por ellas durante ese mismo lapso.

Artículo 50.) Para establecer el capital de las empresas a fin de cada año, se sumarán al capital base las inversiones netas que se efectúen en el país con posterioridad a la fecha a la cual se fijó el capital base. Se entiende por inversiones todos los aumentos reales de los rubros activos, salvo los que se produzcan por revaluación y adquisición de valores mobiliarios exentos de impuesto a los réditos.

El capital base a que se refiere el párrafo anterior lo determinará el Poder Ejecutivo considerando para ello el capital realizado más las reservas libres y las utilidades acumuladas por las empresas, según sus balances comerciales cerrados en el año fiscal 1940.

Artículo 60.) En particular son inversiones;

- a) Las adquisiciones de inmuebles, maquinarias, depósitos, elementos de transporte y otros valores del activo fijo.
- b) Los aumentos de mercaderías en existencia y otros elementos del activo circulante; créditos por ventas de mercaderías u otros con-

//.- ceptos y demás rubros del activo exigible; dinero en efectivo; depósitos en los bancos y demás rubros del activo disponible;

c) La disminución de las deudas con terceros y de otros rubros del pasivo exigible.

Artículo 7o.) Las inversiones netas se establecerán restando de las inversiones las disminuciones reales de los valores activos y el aumento de las deudas con terceros.

En particular se restarán;

a) Las amortizaciones de todos los rubros activos;

b) Los valores de las maquinarias, depósitos, elementos de transporte y otros rubros del activo fijo vendidos o transferidos;

c) Las disminuciones de los rubros comprendidos en el inciso b del artículo anterior.

Artículo 8o.) El total de utilidades de las empresas se determinará anualmente aplicando las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos con las siguientes modificaciones;

a) No se admitirán deducciones de importes que superen unitariamente a los precios medios vigentes en el ejercicio anterior a la promulgación de esta ley, admitidos para el pago del impuesto a los réditos por servicios auxiliares como ser; fletes marítimos, fluviales o terrestre, almacenaje, comisiones, etc, salvo que se justifiquen debidamente tales gastos por circunstancias extraordinarias;

b) Tampoco se podrán deducir sumas mayores a las proporcionalmente abonadas en el ejercicio anterior a la promulgación de esta ley, concepto de participaciones, intereses, servicios financieros, remuneración al directorio y gerencia y sumas pagadas al exterior;

c) No será deducible el impuesto a las ganancias excesivo ni el presente impuesto.

Artículo 9o.)- "La tasa del impuesto será del 60% sobre utilidades extraordinarias.

Artículo 10o.)- "Sólo se aplicará el presente impuesto cuando su monto supere al gravamen a las ganancias excesivas. En ese caso se contará de su importe lo pagado por este último concepto.

Artículo 11o.)- La fiscalización y percepción de este impuesto lo realizará la Dirección General del impuesto a los Réditos, siendo aplicables al mismo las disposiciones de la ley 11.683 (texto ordenado).-

Artículo 12o.) Comuníquese, etc.

Cabe señalar al respecto, que ninguno de los dos proyectos tratados por la Cámara de Diputados de la Nación, lo cual movió al Poder Ejecutivo a insistir en su sanción, en su mensaje de fecha 9 de Junio de

"Punto 3).- "El Proyecto de ley del Diputado Nacional Dr Juan F. Morrogh Bernard sobre impuesto a los beneficios extraordinarios"-

Pocos días después con la firma del Diputado Nacional Dr F. Morrogh Bernard, se presentó a la Cámara de la que formaba parte, un proyecto de ley que introducía importantes modificaciones sobre el anterior proyecto del Poder Ejecutivo.

El proyecto de ley del Diputado Nacional Dr. Juan F. Morrogh Bernard sobre Impuesto a los beneficios extraordinarios, constaba de siete artículos y su texto era el siguiente;

//.-

Artículo 1o.)- "Gréase un impuesto a los mayores beneficios a cuyo pago estarán obligadas todas las personas de existencia visible e ideal cuyos réditos provengan del ejercicio de cualquier actividad, tengan o no su domicilio en la República Argentina."

Este impuesto se aplicará a los beneficios que exceden de la suma de m n 30.000.- anuales, de conformidad con las siguientes tasas:

- 20% sobre los beneficios que excedan del 8% hasta el 15% de su capital, más
- 30% sobre los beneficios que excedan del 15% hasta el 20% de su capital, más
- 50% sobre los beneficios mayores del 20% de su capital."

Artículo 2o.) "El Poder Ejecutivo reglamentará la forma de computar los capitales a los efectos del impuesto creado por el artículo 1o. y proveerá medidas de fiscalización a fin de evitar su evasión por aumentos injustificados de capital.

Artículo 3o.) "Todo propietario de campo que no trabaje o explote por cuenta propia, por lo menos la mitad de su propiedad, pagará un impuesto equivalente al 20% del arrendamiento que perciba en especie o en dinero.

El Estado no podrá adquirir los frutos de la cosecha que a estos propietarios les corresponda como pago del arrendamiento en especie.

Artículo 4o.) "La Dirección General del Impuesto a los R ditos tendrá a su cargo la percepción y fiscalización de los impuestos que se crean por la presente ley, cuyo producido ingresará a rentas generales de la Nación.

Artículo 5o.) "Los gravamenes creados por esta ley se registrarán por las disposiciones de las leyes Nos. 11.682 y 11.683 (texto ordenado), en cuanto sean pertinentes.

Artículo 6o.) "La presente ley de emergencia se aplicará a los ejercicios anuales terminados durante el año 1942 y siguientes hasta dos años después de la terminación del actual conflicto bélico.

Artículo 7o.) "Comuniquese, etc.

"Punto 4) "El Despacho de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación sobre el Impuesto de Emergencia a los Mayores Beneficios".-

Por su parte la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación produjo despacho sobre el Impuesto a los Beneficios, que fue informado por el Diputado Nacional Dr Eduardo Araujo y que tuvo entrada en la sesión del día 1o. de Septiembre de 1942. El despacho de referencia no alcanzó a ser considerado por la Cámara de Diputados de la Nación.

El proyecto de ley de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación sobre el "Impuesto de emergencia a los mayores beneficios, constaba de trece artículos y su texto era el siguiente:

Artículo 1o.) "Quedan gravados con un impuesto real, los benefi-

//.-

///.- cios derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de las explotaciones agropecuarias y mineras y de cualquier otra actividad de los que se dediquen habitualmente a la compra-venta, en cuanto superen el 10% del capital que lo produce.

Se consideran afectados a los fines de esta ley, todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y de los comprendidos en los artículos 21 y 29 de la ley No. 11.682 (texto ordenado).

Ningún rédito pagará más de una vez el presente impuesto.

Artículo 2o.) "Los beneficios imponibles serán establecidos de acuerdo a las disposiciones para el impuesto a los réditos, con las siguientes modificaciones:

a) Se podrá deducir, en concepto de retribución de servicios efectivamente prestados por el dueño o socios de la empresa, los importes que se abonen o acrediten por tal concepto hasta un máximo de m\$fn 500.- mensuales por persona.

Si una misma persona es dueña o socia de varias empresas, la deducción sólo podrá hacerse en una de ellas o dividiéndolas proporcionalmente entre todas;

b) En concepto de retribuciones al directorio o síndico, sólo se podrán deducir las sumas realmente pagadas hasta el límite del 8% sobre el resultado comercial o impositivo del ejercicio.

c) No será deducible el impuesto de esta ley, ni en su caso el impuesto a las ganancias extraordinarias de las empresas de petróleo.

Artículo 3o.) "Para establecer el capital no se computarán las cuentas de órden y con las otras se procederá de la siguiente manera:

a) Los valores del activo se ajustarán en la forma indicada a continuación:

1) No se computarán los originados por revaluación de bienes o asignación de valor a bienes inmateriales superior al costo, salvo los casos en que, según las normas aplicables al impuesto a los réditos el revalúo será computable en la determinación del rédito neto.

Tampoco se computarán las deudas de los dueños o socios del negocio o explotación por cualquier concepto, las cuotas de los accionistas pendientes de integración y los saldos de pérdidas del ejercicio o ejercicios anteriores.

2) Se sumaran o restaran según el caso, las diferencias que se produzcan entre los valores asentados en los libros de contabilidad y los que correspondan computar a los efectos del balance impositivo, de conformidad con las disposiciones para determinar el impuesto a los réditos, como ser las relativas a inventarios, amortizaciones, cambio

Al valor de los equipos industriales usados en las actividades comerciales, industriales y agropecuarias instaladas desde el 1o. de Enero de 1927, y establecido conforme con las disposiciones que anteceden, se sumara un 20% para compensar el aumento del costo de reposición. El Poder Ejecutivo podrá variar anualmente dicho porcentaje de acuerdo con las circunstancias, dentro del indicado coeficiente.

El avalúo de los inmuebles, salvo los casos en que se computable el resultado de su enajenación para el impuesto a los réditos, será el de su valuación fiscal.

Los bienes que originan resultados no sujetos al impuesto a los réditos, se ajustarán de acuerdo con los sistemas de valuación de inventarios autorizados para ese impuesto.

b) El activo impositivo será igual al activo total ajustado, excluido el valor de los bienes que producen resultados no computables para el impuesto a los réditos;

c) Sólo se considerará como pasivo las deudas con terceros y la ganancia comercial del ejercicio, menos los saldos de pérdidas de años anteriores. Los valores del pasivo se ajustarán, de acuerdo con las disposiciones para el impuesto a los réditos.

El pasivo ajustado en esta forma se proporcionará al activo impositivo y en la relación que este tenga con respecto al activo ajustado.

d) Del valor del activo impositivo se restará la proporción del pasivo que se establezca, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso) y el remanente será el capital a computar.

Para las sucursales de casas extranjeras se seguir  el mismo procedimiento de fijación del capital, computándose además, como deuda con terceros, la diferencia entre el saldo de la "cuenta casa matriz" o similar, al fin del ejercicio y el promedio de los saldos diarios de dicha cuenta durante el mismo.

Para establecer esa diferencia se excluirán, en su caso, de los saldos diarios y final de la cuenta "casa matriz", las sumas acreditadas por ganancias del ejercicio.

Para las casas extranjeras que operan en el país, sin tener sucursal establecida, el capital a ajustar será el valor de todos los bienes ubicados en la República Argentina, menos las deudas pagaderas en el país.

El mismo procedimiento de fijación del capital se seguir  cuando parte de los bienes ubicados en el país, de las casas extranjeras, se hallan involucrados en la contabilidad.

Artículo 40.) Son sujetos del impuesto los comercios, industrias, explotaciones mineras o agropecuarias y toda otra empresa que produce beneficios gravados, siendo responsables del pago el dueño y, solidariamente, cada uno de los socios, cada uno de los socios o representantes en el caso de sociedades.

No pagarán el gravamen las empresas, sociedades o explotaciones, cuyo capital no exceda de m n 100.000.- o cuya ganancia no sea superior a m n 10.000.-

Artículo 50.) "Para establecer el porciento de utilidad del primer ejercicio sujeto a impuesto, se relacionar  el importe de los beneficios con el capital, establecidos conforme con las disposiciones prece-

dentes, En el segundo ejercicio se acumularán los resultados de las utilidades o quebrantos y capitales con el del primero, y se calculará el gravamen para cada uno de ellos a base del porciento resultante, computando como pago a cuenta el impuesto ingresado anteriormente."

En el último ejercicio se acumularán los resultados de

//.- los tres, y se efectuará el cálculo del impuesto definitivo siguiendo el mismo procedimiento.

A los efectos de la determinación de este impuesto, no será de aplicación lo establecido en el artículo 1º de la ley No..... (modificaciones a la ley No. 11.682 (texto ordenado))

Artículo 6o.) "Las tasas del impuesto serán:

15%	sobre la ganancia que exceda del 10% hasta el 15% del capital, más
20%	" " " " " " " " 15% " " 20% " " "
25%	" " " " " " " " 20% " " 25% " " "
30%	" " " " " " " " 25% del capital

Artículo 7o.) "El impuesto de esta ley se ingresará anualmente y se aplicará al ejercicio anual terminado después de su promulgación los dos inmediatos siguientes.

Artículo 8o.) "Las empresas petroleras públicas, privadas mixtas, tanto nacionales como extranjeras y las explotaciones oficiales, pagarán este impuesto solo en el importe del excedente, cuando sea mayor que el que se les aplique por ley especial a sus ganancias extraordinarias.

Artículo 9o.) "La fiscalización y percepción de este gravamen la realizará la Dirección General del Impuesto a los Réditos, Las disposiciones de la ley No. 11.683 (texto ordenado), y sus complementarias, rigen a los efectos de la presente.

Artículo 10o.) "La Dirección General del Impuesto a los Réditos podrá reunir en un único balance impositivo los resultados de distintas empresas, cualquiera sea su naturaleza, siempre que constituyan un sólo ciclo económico y se hayan organizado o reorganizado después del 21 de Abril 1941, o se organicen o reorganicen en el futuro, eludiendo el pago del presente impuesto, mediante el desdoblamiento de sus capitales.

Artículo 11o.) "El producido de este impuesto se distribuirá entre la Nación, la Municipalidad de la Capital Federal y las Provincias, en la misma forma que la establecida para el impuesto a los réditos.

Artículo 12o.) El Poder Ejecutivo reglamentará la presente.

Artículo 13o.). Comuníquese, etc.

- " Capitulo V) -" -

"Consideraciones finales referentes a la implantación del impuesto a los beneficios extraordinarios en la República Argentina".-

"Punto 1).- "El carácter puramente fiscal del impuesto a los beneficios extraordinarios en nuestro país".-

En un mensaje de fecha 21 de Abril de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional entre varios proyectos de orden financiero-económico remitidos al Honorable Congreso de la Nación, propone un proyecto de ley a los beneficios que exceden ciertos límites.

La historia impositiva en la República Argentina de una serie de proyectos tendientes a la implantación del impuesto a los beneficios extraordinarios, se inicia con el mensaje de referencia cuya concepción básica era la siguiente; expresada en estos términos;

"En momentos en que el país esta soportando los graves efectos de la situación internacional y que las finanzas públicas sufren un acentuado desequilibrio, no sólo como consecuencia de esos mismos hechos, sino también porque han debido tomar a su cargo en estos últimos tiempos, la adquisición de los productos que constituyen las fuentes principales de nuestra economía, no se justifica que se mantengan o surjan situaciones individuales que obtengan beneficios excesivos en relación a los que antes percibían-, al amparo de esas mismas medidas o aprovechando la alteración experimentada por los medios regulares del intercambio o de la normalidad de las transacciones".-

"Tales utilidades extraordinarias no se producirían sin la acción oficial, que viene manteniendo el nivel mínimo de los precios y permitiendo la colocación, sin quebrantos de los productos básicos de nuestra tierra y, en consecuencia, que las actividades generales se sostengan en grado suficiente para evitar una paralización o un retroceso en el desenvolvimiento económico del país".

"No se justifica, entonces, que el Estado deje de participar en esas ganancias a fin de resarcirse, aunque sea en parte, de los egresos que le toca afrontar en la atención de los servicios generales de la administración pública, al mismo tiempo que se evita la desigualdad resultante de que un grupo de actividades o de situaciones particulares se beneficie en una proporción mucho mayor que el resto de la población"

"A tales conceptos básicos responde el proyecto de ley que el Poder Ejecutivo tiene el honor de someter a consideración de Vuestra Honorabilidad"

"No cabe duda que esas soluciones y las que podrán tomarse más adelante tonificarán la situación interna y contribuirán a dar nuevas fuerzas al comercio, a la industria y a la producción".

"Pero si el Gobierno ha asumido la responsabilidad de sostener e impulsar la vida económica del país, necesita a su vez de los ingresos indispensables para hacer efectiva esa acción y para seguir manteniendo, dentro del ritmo normal que le permitan las circunstancias, los servicios, los compromisos y las obligaciones permanentes que le corres-

Lo expuesto, pone de manifiesto, en breve síntesis, que el carácter de este gravamen es puramente fiscal, en efecto la razón fundamental es el apremio de las finanzas nacionales que obliga, para remediar déficit presupuestarios, a arbitrar nuevos recursos, ya sea aumentando las tasas de los impuestos existentes, o ajustando las disposiciones que los rigen para obtener un mayor producido, o bien procediendo a la implantación de nuevos gravámenes. Pero en trance de recurrir a este remedio y de señalar nuevas fuentes de imposición, la orientación fiscal tiende hacia ciertos principios, buscando que al tiempo que el gravamen satisfaga su propósito fundamental, que es el de allegar nuevos recursos y que incida sobre las fuentes de réditos que más fácilmente se encuentran en condiciones de contribuir en forma directa al erario público.

Ahora bien, es precisamente siguiendo estos principios básicos, que el miembro informante de la Cámara de Diputados de la Nación decía en su dictamen: "Pero debe señalarse, que al ser considerado este proyecto, no sólo se ha tenido en cuenta el propósito de crear un nuevo tributo, con esta fuente más de ingresos fiscales. Ha llegado el momento en que las soluciones fiscales deben orientarse dentro de campos adecuados, en donde la contribución que el Estado requiera no debilite, ni afecte las fuentes las fuentes productoras del país, ni grave sobre las clases sociales que nada pueden ni deben soportar. Toda innovación en materia impositiva debe buscar el aporte de los grupos que obtienen y acumulan riquezas en rápida progresión, como se ha señalado recientemente en esta Honorable Cámara, para que ese enriquecimiento se irradie sobre el país en la medida que corresponda, a fin de permitir que sus beneficios alcancen a todos y contribuyan a resolver los graves problemas de la actualidad."

"Y bien, esta nueva fuente de recursos se encuentra, para el gravamen, en los beneficios extraordinarios que se han producido y se producen en el país merced a una situación excepcional del mercado.

"A estas ganancias se siente con especial derecho el Estado, como consecuencia, de que ellas se determinan en parte por su propia gestión, especialmente por la política seguida en el mantenimiento de los precios mínimos de los productos agrarios."

Decía a este respecto el mensaje del Poder Ejecutivo: "Si por un lado, se producen ganancias individuales superiores a las razonables por factores ajenos a nuestras previsiones, mientras que en el otro está el Gobierno Nacional, debatiéndose ante un apremiante desequilibrio financiero y la crisis afecta intensamente a la gran mayoría de las demás actividades normales del país, nada más justificado que, como medida de emergencia y mientras subsista el actual estado de cosas, se exija a quienes están obteniendo elevados beneficios con respecto a los capitales invertidos, como consecuencia de la misma acción oficial, que contribuyan a disminuir o atenuar las dificultades del tesoro público con un aporte que, definitivo, será redistribuido en forma más equitativa y más racional en provecho de las fuerzas vivas de la Nación".

Estas mismas palabras, "de apremio del tesoro público existencia del beneficio extraordinario", persisten luego del primer proyecto del Poder Ejecutivo y dominan toda esta cuestión, hasta llegar finalmente a la sanción de los decretos actualmente en vigencia Nos. 18230 (texto modificado), y decreto reglamentario No. 21.703/44.-

En efecto, sea, que las utilidades o parte de ellas

4/- producen por la política económico-financiera del Estado, según le menciona el citado mensaje del Poder Ejecutivo, sea que ellas deriven de la guerra o de cualquier otro factor, o de la combinación de todos ellos, lo cierto es que una situación anormal del mercado origina beneficios superiores a los corrientes. Al principio teórico de la situación anormal, creada por el conflicto bélico mundial (1939-45) respondió en nuestro país, el concepto de "beneficio extraordinario", que en forma particular, produce, en un determinado sector de la población, las posibilidades de obtener mayores beneficios que los comunes o normales, en perjuicio del otro sector de la población, que por las circunstancias señaladas, debe abonar por los productos precios elevados en forma excesiva en relación a los precios corrientes.

Con lo expuesto, se llega a la conclusión, de que no es solamente "el capital o el trabajo personal, que hace evolucionar al capital invertido en una explotación o negocio cualquiera, sino también que un factor general, ajeno por completo a la capacidad o iniciativa del empresario, contribuye en la determinación de esas mayores utilidades; cabe señalar que en este caso se hace referencia exclusivamente a las actividades corrientes del comercio y de la industria.

Hay, sin embargo, un tipo especial de explotación en el cual, sin perjuicio de la incidencia que en su resultado tengan las circunstancias derivadas de la contienda bélica, obtienen principalmente beneficios no comunes derivados precisamente de la intervención estatal.

A título ilustrativo, cabe mencionar, entre las explotaciones de tipo especial a que se refiere el párrafo anterior, se encuentran en nuestro país, las compañías de petróleo. En efecto, a su respecto, el Poder Ejecutivo Nacional, dictó una serie de medidas que arrancan del decreto, de fecha 8 de Mayo de 1936, tendientes a regular la industria y el comercio del petróleo y sus derivados.

El Poder Ejecutivo atribuyó a esta regulación del mercado, el hecho de que las compañías de petróleo, que habían hasta la fecha del mencionado decreto del 8 de Mayo de 1936 estado obteniendo ganancias moderadas, acrecentarán enormemente sus entradas. Es por la situación especial de este ramo, que el poder administrador, promovió, en su oportunidad, un sistema especial de imposición a sus beneficios extraordinarios (Mensaje del Poder Ejecutivo y Proyecto de Ley de Impuesto a las Ganancias Extraordinarias de las Compañías de Petróleo, del 18 de Abril de 1941)

unto 2).- El carácter transitorio del "Impuesto a los Beneficios Extraordinarios y su faz constitucional.-

Como resultante de una situación de emergencia cualquiera la noción del beneficio extraordinario trae aparejada una condición indispensable; la de su transitoriedad:

"En lo que concierne a este aspecto; decía el dictamen de la Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional; "por último el proyecto del Poder Ejecutivo, al considerar la ganancia extraordinaria que excede de un porcentaje fijo y empírico, tendía, pese a su aplicación limitada en el tiempo, a convertir el tributo en definitivo. Bastaba para ello prorrogar la vigencia de la ley.

"En cambio, con el sistema adoptado por la Comisión, eso es posible; en cuanto al ritmo de la productividad vuelva a sus cauces normales, las utilidades bajarán al nivel del año base, y como todavía exist...

//.- te a diferencia no imponible, el impuesto a los beneficios extraordinarios dejará en forma automática de aplicarse. En consecuencia, no existe posibilidad alguna que este gravamen pueda perpetuarse por tiempo indeterminado!"

Otra cuestión tiene vinculación con el carácter transitorio de este impuesto. De conformidad a la distribución de poderes que en materia financiera otorga la constitución nacional entre la nación y las provincias, corresponden a los fondos del tesoro federal las contribuciones equitativa y proporcionalmente "imponga el Congreso General (artículo 40.º de la Constitución Nacional.

Los constitucionalistas han interpretado que el mencionado texto, se refiere a las contribuciones indirectas por oposición a aquellas directas de que alude el artículo 67, inciso 2.º de la Constitución, concedidas sólo como facultad excepcional al Congreso Federal.

Cabe señalar, que esta última disposición autoriza al Congreso Nacional para "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exija."

De los requisitos indispensables referentes al ejercicio de la facultad constitucional, por parte del Gobierno Nacional, interesa, la contribución sea por tiempo determinado, de conformidad con el texto del artículo 67, inciso 2.º de la Constitución Nacional. En lo que respecta al impuesto a los beneficios extraordinarios, debe clasificarse, entre los gravámenes directos a que se refiere el mencionado artículo 67; inciso 2.º de la Constitución Nacional.

De ahí que el respeto a este precepto constitucional, obligue también a traer aparejada la condición de igualdad del tributo y supone en consecuencia, la circunstancia excepcional en cuya vista el gravamen es sancionado y que el mismo sea por tiempo determinado.

Satisface, por consiguiente, esta condición el artículo del decreto 21.702/44, cuyo texto es el siguiente: "Establécese con carácter transitorio, durante el término de tres años, un impuesto sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la formación habitual de bienes. Asimismo, satisface, el punto de vista del precepto constitucional del artículo 67; inciso 2.º: "imponer contribuciones rectas por tiempo determinado; el artículo 7.º del mencionado decreto No. 21.702/44; que dice testualmente; "Este impuesto gravará los beneficios ordinarios de los tres ejercicios anuales que cierren a partir del 1.º de mes de Diciembre de 1943."

Por el carácter de recurso federal que el gravamen tiene de su producido no han de participar las provincias. El producido de este impuesto ingresará en forma total a rentas generales de la Nación.

Punto 3).- Requisitos indispensables del impuesto a los Beneficios Extraordinarios para satisfacer su finalidad. Consideraciones finales.-

El gravamen a los beneficios extraordinarios, para poder satisfacer ampliamente su finalidad de gravar las utilidades excesivas, debe necesariamente reunir los siguientes requisitos;

1.º) "Deben quedar exentas del pago de este gravamen las ganancias razonables, cuyo rendimiento cualquiera sea el capital invertido

7. - que no supere cierta suma, que podrían ser los primeros msn 20.000.- de beneficios extraordinarios, que establece el artículo 1o. del Decreto No. 21.702, del 18 de Agosto de 1944.-

2o.) "Que los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como ser los de los omisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y demás agentes auxiliares del comercio, siempre que su obtención no dependa de una inversión de capital, deben quedar exentos del pago de este gravamen."

3o.) "También deben quedar exentos los réditos de las profesiones liberales liberales, como por ejemplo los honorarios y sueldos de abogados, médicos, contadores, etc, siempre que estas sean esencialmente el producto de su trabajo

4o.) El impuesto a los beneficios extraordinarios debe tender a la justicia social, es decir, no debe causar ningún daño social, lo que se conseguiría gravando en forma especial las ganancias excesivas, o bien la exención de ellas que excede de un límite razonable.

5o.) Las tasas del impuesto progresivas deben aplicarse mediante una tarifa equitativa, mediante la cual cada tipo de gravamen se aplique solamente al objeto comprendido sobre la base del beneficio imponible, de cada contribuyente.

6o.) La escala debe graduarse en base a las utilidades excesivas.

Una vez efectuado el estudio que queda realizado, en el cual se ha analizado la doctrina y la legislación, como asimismo las observaciones al gravamen a los beneficios extraordinarios. En consecuencia, recién ahora puede abrirse juicio referentes a saber "si los propósitos que se persiguen con la implantación de este impuesto, responden o no a un sistema fiscal conveniente para el país."

Ya se ha dicho en capítulos anteriores, que como medida de emergencia y para solventar las situaciones de apremio porque atraviesan las finanzas del Estado, no cabe duda que el impuesto a los beneficios extraordinarios puede proporcionar al fisco los medios indispensables a tal fin.

Los propósitos que persigue el impuesto de referencia, no hay duda que responden a un sistema fiscal conveniente para el país, pero es necesaria su coordinación con los otros tributos nacionales, provinciales y municipales.

Finalmente sería indispensable una reforma íntegra en materia impositiva que se acomodara a un sistema fiscal conveniente para el país.

Teóricamente considerado este tributo, no puede ser objeto de observación alguna, como contrario al normal desenvolvimiento de la producción y debe ser considerado como un medio regulador de indiscutibles proyecciones sociales en lo que concierne a las utilidades que exceden ciertos límites.

Como consideración final, cabe señalar que el juicio del suscripto referente a la implantación en nuestro país es favorable, pero para lograr su éxito completo es imprescindible proceder en la forma expuesta precedentemente

José J. Gómez