



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



Impuesto a los réditos

Bovone, R. Augusto

1947

Cita APA:

Bovone, R. (1947). Impuesto a los réditos.

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

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

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

ORIGINAL

INSTITUTO DE FINANZAS

Director: Prof. Dr. Alfredo Labougle

IMPUESTO A LOS RENDIDOS

Trabajo presentado por el Contador
R. AUGUSTO BONONE para completar el úl-
timo curso de la carrera del Doctorado
en Ciencias Económicas.

1947

75025



BIBLIOTECA

Augusto Bonone - 8.9.47 -

Con el fin de obtener el título de Doctor en Ciencias Económicas presento este trabajo al Instituto de Finanzas Argentinas y cuyo tema es la nueva ley del impuesto a los Réditos, gravamen que va constituyendo un rubro importantísimo en el cálculo de recursos de la nación.

He orientado mi labor precisamente a ordenar la ley nombrada teniendo en cuenta los elementos del impuesto: el sujeto y el objeto determinado dentro de la misma. De ahí que el presente trabajo conste en su estructura de esos dos capítulos principales con los subcapítulos necesarios que nos llevan de lo general a lo particular de cada problema. El concepto de sujeto y objeto ha sido determinado de acuerdo a los principios generales de la Ciencia de las Finanzas y sin dejar de lado en mucho de sus aspectos lo que considero indispensable para la misma, el enunciado de los principios del derecho en general.

No he comprendido en este trabajo lo referente a los activos agotables que ha sido motivo de otro trabajo presentado al mismo Instituto y que pienso agregar más adelante al presente con el fin de realizar una obra de largo aliento.

De igual suerte completaré el trabajo con resoluciones de la Dirección General sobre el tema y los casos prácticos que se vayan produciendo a medida que se aplique la nueva ley con las modificaciones que seguramente considere necesarias en el ordenamiento de la labor.

Con estas pocas palabras creo haber sintetizado el pensamiento que me ha guiado al elegir este tema tan arduo pero jamás tratado con la seriedad científica que se merece. No creo que sea este trabajo el desideratum de tan complejo problema pero sí que constituye el cimiento modesto sobre el que debe asentarse todo comentario a las disposiciones de la ley.

INTRODUCCION

El impuesto a los réditos es una contribución directa que se aplica sobre las rentas producidas y al decir de Nitti se presenta en las distintas legislaciones bajo dos aspectos, "como impuesto que se sobrepone a los otros impuestos, tratando de corregir las deficiencias o los errores de cada uno de ellos, o si no reune todos los impuestos directos o gran parte de ellos".

Rizzo en su libro "Finanzas" define a la renta como "la riqueza que afluye durante periodos más o menos definidos y de la que puede disponer su propietario para costear sus consumos, de modo que no afecte al capital".

Lo que caracteriza especialmente a la renta como elemento imponible es sin duda alguna la separación que debe existir entre ella y el capital. La otra caracteristica formal es la de que la renta se produzca en épocas más o menos determinadas.

El impuesto a la renta presenta la enorme ventaja de hacer posible la diferenciación de los réditos, es decir evitar la desigual incidencia que los impuestos indirectos tienen sobre los variados contribuyentes. Por todo lo cual y desde el punto de vista estrictamente social puede considerarse al impuesto a las rentas como el más justo.

La fijación de los réditos gravables presupone ante todo una declaración de los mismos por parte del contribuyente y la consiguiente ocultación que pueda producirse que demandará del fisco en general o de la oficina recaudadora en especial las medidas pertinentes ya sean preventivas o represivas que eviten tales hechos dolosos. Es por esta circunstancia que el impuesto comentado adquiere actitudes inquisitorias que el contribuyente no acepta de buen grado.

La caracteristica de este impuesto socialmente justo puede provocar en algunas oportunidades la imposibilidad de constitución de fondos monetarios tan necesarios para el desarrollo económico de la colectividad. Este hecho se explica por

la razón que el mencionado impuesto de aplicación generalmen-
te progresiva se constituye para los réditos elevados en con-
tribución casi confiscatoria con el inconveniente que he a-
puntado precedentemente.

Por esa circunstancia y contemplando los dos ca-
sos desde un punto de vista imparcial sostengo las ventajas
enormes de su aplicación y la progresiva sustitución de los
impuestos indirectos al consumo por la contribución comenta-
da. Ni tasas confiscatorias que impidan la constitución de fog-
dos monetarios privados ni tasas matemáticamente iguales que
dividen por egoísmo la solidaridad que debe existir en toda so-
ciedad humana; este impuesto será como debe ser, social y econó-
micamente justo.

La clasificación más conocida de las rentas es la
que las divide en rentas ganadas (earned) y rentas no ganadas
(no earned) y que es la seguida por nuestras leyes impositivas
en general. Otra clasificación de suma importancia es la que la
divide en renta bruta y renta neta. Por último tenemos la que
las clasifica en temporarias y permanentes que habían sido to-
madas por base en las leyes anteriores y actual del impuesto
en el país respectivamente.

Entre los impuestos más antiguos a la renta encon-
tramos el income-tax inglés establecido en 1789 por el primer
ministro William Pitt y que citamos a simple título informati-
vo.

PLAN DEL TRABAJO.

El presente ensayo se compone de una parte preliminar donde se insertan principios generales de la nueva legis-
lación y de verdadera importancia para el conocimiento de la
misma.

La primera parte de esta obra se refiere al sujeto
del impuesto dándose en la misma su concepto general, caracte-
res, naturaleza, etc. También se establece la clasificación del
sujeto de acuerdo a lo establecido por la legislación argenti-
na a saber: por su naturaleza; por la naturaleza de la fuente,

per la residencia, domicilio o nacionalidad del sujeto y por último por la responsabilidad del gravamen en el contribuyente.

La segunda parte del trabajo se refiere al objeto del impuesto, que como en el capítulo anterior comprende su concepto, naturaleza, etc. Se ha esbozado en la misma una clasificación completa de los réditos por los elementos que los caracterizan ya sea según su naturaleza, sus caracteres o según su fuente.

Lo referente a réditos no gravables como a exenciones se halla transcrito en este capítulo.

Como último capítulo se comenta las disposiciones transitorias y la distribución del impuesto entre las provincias y el gobierno central.

Creo que con el método adoptado para el estudio y explicación de la nueva ley vigente he llegado a un análisis completo de la misma en cuanto a su esbozo sin que por esto estime que la misma no pueda perfeccionarse y completarse, trabajo que me propongo realizar más adelante.

TERMINON.

"Característica de la renta, es que ella se produce en periodos de tiempo más o menos determinados"(1). Acorde con este axioma el artículo 17 del decreto 14.338 (ley 11682 texto nuevo) establece que dicho tiempo será de un año y denominándose al propio tiempo al año fiscal abarcado entre el 1º de Enero de cada año y el 31 de Diciembre.

La ley al establecer el periodo indicado no hace más que dar una norma general para el cómputo de la renta obtenida y para la percepción del gravamen establecido. Sin embargo se contempla los casos en que los balances de empresas civiles, comerciales, industriales, etc. no coincidan con dichas fechas, estableciéndose que el contribuyente que perciba réditos de tales fuentes declare sus rentas imputables al año fiscal en que dichos ejercicios terminan. Es decir que el contribuyente que participa con responsabilidad ilimitada o socio comenditario, industrial o en sociedad de responsabilidad limitada en donde el ejercicio finaliza en el mes de julio, imputará el resultado del mismo y en la parte que le corresponda por su participación, al ejercicio que comenzó el 1º de Enero y termina el 31 de Diciembre.

Las sociedades de capital tienen otro regimen en cuanto al periodo fiscal y es el que le determina su propio ejercicio. En efecto, el artículo 89 del D.R. establece que dichas sociedades abonarán el impuesto que les corresponda dentro de los 120 días hábiles del cierre del ejercicio anual.

Los réditos provenientes de participaciones en sociedades de capital se comprenderán en el ejercicio fiscal en el que fueron percibidos o devengados.

Quando las operaciones no sean registradas, el ejercicio comercial coincidirá con el fiscal, salvo expresa disposición de la Dirección que obrará de acuerdo a la decisión que realice la empresa.

Establece el artículo 32 que los contribuyentes en retención deben ingresar el impuesto retenido a

días hábiles de realizado el pago o acreditado el rédito. El mismo plazo lo establece en el artículo 39 para el caso de retenciones por particulares y comerciantes sobre réditos pagados o percibidos por cuenta de personas radicadas en el extranjero.

Quando se abonen dividendos o cualquier otra clase de réditos de acciones correspondientes a valores al portador se retendrá la tasa única y definitiva que corresponda en el caso de que los tenedores de dichos valores no se individualicen dentro de los 15 días a contar de la fecha en que pusieron los fondos a disposición de los mismos.

Los Bancos de depósitos y descuentos del país o personas asimiladas a tales deberán ingresar dentro de los 30 días hábiles del vencimiento de los dividendos o cupones que cobren por cuenta de terceros de valores al portador.

Los emisores que utilizan agentes pagadores deben comunicar a la Dirección dentro del plazo de 15 días a contar de la fecha en que pusieron los fondos a disposición de los mismos la cuantía de ellos.

Los comerciantes, asimilados a comerciantes, razones sociales y entidades comerciales o civiles con excepción de las sociedades de capital deben presentar sus balances dentro del término de 60 días hábiles desde la fecha del cierre del ejercicio. En cuanto a las sociedades que han sido denominadas de capital y que son las sociedades anónimas, en comandita por acciones cualquiera sea su denominación, constituidas en el extranjero, tengan o no sucursales, agentes o representantes en el país, las asociaciones civiles, etc. tendrán un plazo de 120 días hábiles desde el cierre del ejercicio anual para la presentación de sus balances y para oblar el impuesto que les corresponda.

Quando por venta, liquidación, permuta, se produce la cesación del negocio deberá presentarse a la dirección dentro del plazo de 30 días hábiles una declaración jurada del ejercicio que se considera finalizado.

Los agentes de retención, en general, deberán presentar en formulario especial y antes del 1° de Marzo de cada año

las retenciones efectuadas durante el año anterior.

Los agentes pagadores ingresarán el impuesto retenido dentro de los 35 días hábiles a contar de la fecha de vencimiento de los cupones o dividendos.

Los términos a que nos hemos referido son los generales; los demás lo trataremos al hablar de cada tema.

CONVERSION.

Dice el artículo 24. "Todos los bienes introducidos en el país o dados o recibidos en pago, sin que exista un precio cierto en moneda nacional, deben ser valuados en pesos moneda nacional a la fecha de su recepción en pago, salvo disposición especial de esta ley. A tal efecto se aplicarán, cuando sean del caso, las disposiciones del artículo 55".

Los tipos de cambio empleados los fija la reglamentación para cada clase de operaciones y el sistema deberá ser uniforme,

Todo lo detallado anteriormente es como principio general. Los tipos de cambio como así también las ganancias o pérdidas que pueden resultar de los mismos lo trataremos al hablar del objeto del impuesto. Solo agregaremos aquí que a los efectos de la retención e ingreso del impuesto que corresponda a intereses en moneda extranjera se convertirán al tipo de cambio libre comprador, que rija el día en que sean acreditados o pagados.

SALIDAS NO DOCUMENTADAS.

Para el caso de erogaciones no documentadas se establece que las mismas no podrán ser deducidas en el balance impositivo, estando por otra parte sujetas al pago de la tasa del 27% en forma definitiva.

Cuando por la naturaleza de la erogación pueda probarse que la misma ha sido hecha para obtener y conservar réditos gravados o que la Dirección presuma que los mismos fueron hechos para adquirir bienes o que no constituyan rentas gravables en manos del beneficiario según los casos, la disposición anterior no rige.

Completa y aclara las disposiciones anteriores

7

el decreto reglamentario en su artículo 55 al establecer siguiendo el principio general de la ley que las erogaciones no documentadas no podrán deducirse como gastos del ejercicio y que además deberá abonarse una tasa del 27% sobre las mismas. Cuando a pesar de no existir comprobante del gasto efectuado se comprueba que el mismo fué hecho para obtener, mantener o conservar réditos gravables el mismo podrá ser deducido en el balance impositivo pero aplicandosele siempre la tasa del 27%. Cuando se presume fehacientemente por la actividad del sujeto del gravamen que las erogaciones realizadas no llegan a ser réditos imponibles en manos del beneficiario se eximirá a dicho gasto de la tasa del 27%. Lo mismo sucederá cuando se compruebe que dichas erogaciones corresponden a la adquisición de bienes.

Cualquier duda que pueda presentarse en cuanto al carácter del gasto deberá consultarse a la Dirección.

Producido el gasto aludido en los párrafos anteriores deberá ingresarse el impuesto dentro de los 5 días de producido. Es decir que no podrá esperarse a liquidar los otros conceptos al fin del ejercicio fiscal o comercial según el caso.

ASIMILACION A COMERCIANTE.

La ley permite a los contribuyentes que así lo deseen su asimilación a comerciante previa solicitud a la Dirección General que resolverá en definitiva indicando en caso afirmativo la fecha de su asimilación. Todo contribuyente asimilado a comerciante deberá llevar libros y documentación de acuerdo a los rebandos de la ley mercantil y a las exigencias que para dichos contribuyentes tiene la ley del impuesto a los réditos.

RETENCIONES.

El artículo 38 establece como principio general que la percepción del impuesto en todas sus formas se realizará por medio de la retención en la fuente.

De esta forma se define expresamente el momento preciso en que debe obrarse el gravamen, evitando la evasión

que pudiera producirse al abonarse rentas gravables a contribuyentes que no puedan ser luego individualizados.

Completa la disposición anterior el artículo 39, al determinar que el contribuyente que no haya retenido el impuesto correspondiente se verá sometido a la impugnación del gasto y será responsable del pago del impuesto de acuerdo a lo establecido en el artículo 42 del decreto reglamentario.

El principio general de retención determina que la misma se hará sin deducción alguna por cargas de familia y ní mismo no imponible, debiendo los agentes de retención depositar el impuesto retenido dentro de los 5 días hábiles de realizado el pago o acreditado el impuesto.

El agente de retención debe entregar a requerimiento del contribuyente un recibo por la suma retenida en concepto de impuesto debiendo el mismo reunir los siguientes requisitos:

- 1°. número de inscripción del agente de retención;
- 2°. monto pagado o puesto a disposición del contribuyente;
- 3°. concepto de la suma retenida;
- 4°. nombre, apellido y domicilio del contribuyente;
- 5°. dentro de que suma global ingresados a la Dirección por el agente de retención, se halla el impuesto retenido.

Cuando se trate de cuentas bancarias o cuentas corrientes comerciales bastará anotar en la libreta de las primeras y en los estados que se remiten periódicamente a los titulares de las segundas, los intereses acreditados y las sumas retenidas por impuesto separadamente.

El ingreso de las retenciones a la Dirección serán individuales cuando las mismas se hagan sobre pases por vía judicial o cuando aquella así lo determine. En el primer caso las boletas de depósitos que comprueban el pago deberán contener el monto y concepto de la retención, así como el apellido y domicilio del contribuyente. En este caso no será necesario la presentación jurada u otro comprobante por parte del agente de retención, salvo el caso de que la Dirección así lo dispusiera.

Tampoco estarán obligados a presentar declaración

jurada los agentes de retención que envían por cheque individual las retenciones realizadas, debiendo al mismo tiempo enviar la individualización del contribuyente por cuenta del cual se hace el pago y probando también haber comunicado al mismo el número del cheque y el banco contra el que fué girado.

Un asunto que presenta dificultades es cuando el pago de réditos se efectúa en especies. En dicho caso el D.R. establece que el agente de retención deberá consultar a la Dirección sobre el procedimiento a seguir.

En los asuntos judiciales cuando se solicite al juez la extracción de fondos deberá manifestarse bajo juramento el concepto de dichas extracciones. Al girar el cheque el juez establecerá en el mismo el concepto de la suma a retirar y el monto y concepto de la cantidad sobre la que el banco hará la retención. Cuando por el concepto de la suma a extraerse no deba retenerse importe alguno en concepto de impuesto se establecerá tal hecho.

La retención será del 5% sobre las sumas a retirar y sometidas al impuesto debiendo el banco dar comprobante del mismo que serán las boletas de depósitos a la orden de la Dirección General.

Cuando el sobre del cheque se haga por medio de apoderado deberá especificarse también en el mismo el nombre del mandante a fin de que la retención se haga también a cuenta de este último. Sucede que a veces en estos casos la suma que debe percibir el mandante no está sujeta a impuesto por lo que debe especificarse con claridad el monto imponible y el no imponible. Si no estuviese especificado o al estarlo no fuese claro la tasa del 5% se aplicará sobre todo el monto del cheque al que se considerará rédito imponible.

La obligación de actuar como agente de retención a los bancos girados por los jueces cesa cuando dichos pagos se hacen a otros bancos de depósito y descuentos. En este caso el banco que perciba tales fondos deberá hacer una declaración jurada de que si dichos fondos pertenecen a él o a su

mandante para retener o no el impuesto que corresponda. Esta constancia quedará inserta al dorso del cheque o giro. ¹⁰

Quando se abonen réditos al extranjero o personas que no tengan representantes legales o administrador general en el país, excepto que tales réditos provengan de valores al portado, dividendos o remuneraciones a miembros de directorios, consejos, etc. que actúen en el extranjero, el impuesto a retener será el que resulte de la aplicación de la tasa básica y adicional que rige para las personas de existencia visible y sucesiones indivisas y en su caso del recargo por ausentismo sobre todas las sumas percibidas por dicho contribuyente durante el año aunque en el momento de efectuarse algunos de los pagos se hubiere encontrado en el país. Será deducible a los fines de esta ley las retenciones que se le hubiere efectuado durante el año.

Quando intermediarios, administradores, agentes financieros, etc., como ser bancos, entidades comerciales o civiles, públicas o privadas intervengan en el pago de réditos de cualquier categoría y que por su índole estuvieran sometidos a impuestos y la retención no se hubiera hecho por la persona obligada a ello, deberán realizarla en caracter de agente de retención subsidiario con las mismas obligaciones y términos de los demás agentes de retención. Quando se desconociera el carácter del pago que se hace el intermediario considerará a él como rédito gravable.

Si el agente de retención por error u omisión no hubiera hecho efectiva la retención el contribuyente deberá ingresar a la Dirección el impuesto correspondiente desde la fecha en que se realizó el pago debiendo suministrar también la entidad que abonó dicha suma. Pasado el plazo prescrito sin que se hubiese hecho el depósito dentro de los 5 días hábiles es responsable del mismo el agente de retención que conservará sobre el contribuyente directo la acción de pedir la restitución del impuesto que deba abonar. Corre por cuenta del agente de retención la obligación de probar que el contribuyente ha abonado dentro del plazo determinado el impuesto

obligatorio. Onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat.

Los que poseen un saldo de impuesto superior al abonado en el año anterior o al que estimen deberán pagar en el ejercicio presente podrán solicitar a la Dirección se los exima de la obligación de retenerles el impuesto, con excepción de los réditos provenientes de títulos, bonos, debentures, y demás valores mobiliarios salvo el caso que la dirección por resolución expresa los eximiera de tal obligación.

El problema del cobro del impuesto se presentaba en el caso de réditos de valores mobiliarios al portador es decir de aquellos donde es indeterminada la persona del poseedor de los mismos. Contemplando la ley esta situación y para no anular en la practica dichos valores al portador permite que los propietarios de los mismos se individualicen ante la dirección a fin de que les sea aplicado en la retención las disposiciones especiales que rigen para los valores individualizados o nominativos.

Ante todo debemos determinar que es distinta la tasa de retención que rige para los títulos al portador, cédulas bonos, etc., con excepción de las acciones y la que rige para estas últimas. Dentro de cada una de estas clases de valores al portador (acciones y no acciones) tenemos distintas tasas según estén o no individualizados sus tenedores, y sean réditos pagaderos en el exterior o en el país.

La individualización de los tenedores de valores al portador en general se realizará mediante una declaración jurada de las entidades o personas que perciban réditos de ese carácter, presentada a la Dirección para que se les otorgue una libreta de recibos.

Dicha libreta que es el modo de individualizar a los tenedores de valores al portador no es obligatoria cuando dichos valores se hallen depositados en los bancos de depósitos y descuentos o en entidades o personas asimiladas a tales.

Por la sola presentación de la declaración jurada

del contribuyente la Dirección no otorga la libreta sino se prueba el origen y propiedad de los valores que se denuncian poseer.

Cuando la persona que percibe tales réditos est  exenta del impuesto o no es contribuyente podrá presentarse ante la Dirección y bajo declaración jurada con el fin de que se les provea de la libreta que les evite la retención del impuesto. Igual requisito deberán cumplir los que tengan depositados dichos valores en los bancos de depósitos y descuentos o de personas asimiladas a tales.

Las declaraciones juradas citadas anteriormente deberán contener los siguientes datos:

- 1 .-Constancia de los títulos, acciones, y otros valores al portador, que tenga en propiedad el interesado y que no se encuentren depositados en los bancos del país. Cuando la declaración jurada es hecha para la exención de la retención por lo prescrito en el artículo 76 se harán constar también los títulos que se hallen depositados en los bancos del país;
- 2 .- los datos personales de modo que individualicen al propietario de tales valores: nombre y dirección, si es contribuyente número de inscripción. Estos último datos no surgen expresamente del articulado de la ley ni del D.R. pero resulta del espíritu de la misma. Y afirma que son necesarios los datos de domicilio porque distintas son las disposiciones a aplicarse según se trate de contribuyentes domiciliados en el país o en el extranjero.

La presentación, ya en materia de procedimiento, puede hacerse personalmente o por medio de apoderado debiendo en este último caso hacerse constar si el mandante tiene o no domicilio en el país para los fines que he explicado anteriormente. Surge precisamente del último apartado del artículo 77 del D.R. y para un caso especial lo que en realidad debe exigirse en general: el domicilio del beneficiario de rentas de valores mobiliarios.

Una vez aprobado el pedido hecho bajo la declara-

ción jurada que hemos detallado, la Dirección otorgará sin cargo alguno una libreta que contendrá formularios para recibos por triplicado con numeración correlativa. Ya veremos en cada caso el destino de cada uno de esos ejemplares de triplicado.

La tasa que aplicarán los que abonen rentas de valores al portador o quien corresponda de acuerdo a la reglamentación que estamos estudiando, será la siguiente:

Caso en que las rentas de valores mobiliarios en general son abonadas a personas con domicilio en el exterior.

- a) renta de títulos, públicos o privados, bonos, debentures, u otros valores al portador (excepto acciones) Tasa definitiva y única..... 20%
- b) dividendos y demás réditos de acciones, (tasa única y definitiva)..... 5%

Caso en que las rentas de valores mobiliarios en general son abonadas a personas con domicilio en el país.

- a) renta de títulos públicos, bonos, debentures, u otros valores al portador (excepto acciones); no individualizadas.... 27%
Individualizadas.... 5%
- b) renta de dividendos y demás réditos de este origen:
no individualizadas.... 12%
individualizadas..... -

Cuando el pago de rentas de valores mobiliarios al portador se hagan por intermedio de agentes pagadores, estos deberán proceder del siguiente modo:

- a) valores al portador en general (excepto acciones) cuyas rentas son abonadas a personas residentes en el extranjero con presentación de boleta de recibo..... 20%
cuando las rentas de dichos valores sean hechas contra la entrega de boletas de recibo de personas con domicilio en el país..... 5%

Debemos decir que cada boleta de recibo debe traer la tasa a aplicar en ese caso particular.

Habíamos visto que las libretas constan de triplicados de recibos. Pues bien, de esos el original es remitido por el agente pagador a la Dirección; el duplicado queda

en poder del mismo y el triplicado con certificación del impuesto retenido le será entregado por este al contribuyente.

- b) réditos pagados o acreditados a los bancos de depósitos y descuentos o personas asimiladas a tales, cuando no correspondan exención..... 5%
- c) valores al portador (excepto acciones) no individualizados... 27%
- d) pasados los 30 días hábiles del vencimiento de los intereses impagos..... 27%
- e) valores al portador sobre réditos pagados o acreditados al exterior..... 20%
- f) cuando la Dirección autorize no se efectuará retención sobre renta de valores al portador.
- g) cuando los bancos a los cuales se les abonan réditos de valores mobiliarios prueben que los mismos corresponden a personas o entidades exentas no se retendrá.

Sobre réditos de acciones los agentes pagadores procederán a la retención de las siguientes tasas.

- a) sobre réditos pagados o acreditados a personas o entidades del exterior que se identifiquen por las boletas de recibos respectivas..... 5%

Los triplicados de dichas recibos seguirán el curso que hemos detallado para las rentas de valores mobiliarios (excepto acciones).

- b) réditos de acciones pagados a personas no individualizadas ante la Dirección..... 12%
- c) por los mismos réditos cuando se hallen impagos habiendo transcurrido 30 días hábiles del vencimiento..... 12%
- d) est n eximidas de retención: cuando por las boletas de recibos así lo fueran; cuando los pagos se hagan a bancos de depósitos y descuentos del país.

Para finalizar con los agentes pagadores responsables de la retención del impuesto en los casos establecidos determinaremos el procedimiento a seguir por ellos en relación a la Dirección.

El d.r. determina que los agentes pagadores ingre

sarán a la Dirección el impuesto retenido dentro de los 35 días hábiles desde la fecha de vencimiento de los cupones o dividendos. La ley ha determinado tal plazo basándose en el hecho global de las rentas a abonar y no en el acto particular del abono de una sola renta. Es de imaginar el trabajo monotonoso y por demás ineficaz si rigiera para tales retenciones el plazo de 5 días para el depósito de las retenciones. La ley ha dado un plazo de 5 días desde el momento en que obliga a practicar la retención mayor sobre los réditos impagos, es decir 30 días hábiles de la fecha del vto del cupón o dividendo.

Al propio tiempo se rendirá cuenta a la Dirección en forma global y bajo declaración jurada del impuesto retenido. En dicha declaración se determinará las cantidades que correspondan a cada tasa de retención.

Bancos de depósitos y descuentos.

Cuando dichas instituciones o personas o entidades asimiladas a tales en el país se dediquen a percibir réditos por cuenta de terceros deberán retener en los siguientes casos las tasas que se indican:

En el caso de dividendos y otros réditos de acciones a favor de personas o entidades domiciliadas en el extranjero.....5%
En el mismo caso pero cuando se trata de renta de bonos, debentures, etc. (excepto acciones).....15%

Este ingreso del impuesto retenido se hará a la Dirección dentro de los 35 días hábiles del vencimiento del cupon o dividendo, rindiendo cuenta bajo declaración jurada de lo siguientes:

- 1º) Importe total de los réditos sobre los cuales se retuvo la tasa del 5%
- 2º) Importe total de los réditos sobre los cuales se retuvo la tasa del 15%
- 3º) Importe total de los réditos sobre los cuales ha mediado la retención del agente pagador.
- 4º) Importe total de los réditos sobre los cuales no ha mediado retención alguna por así corresponder.

Debe entenderse por vencimiento de los enpones o dividendos la fecha en que las rentas que han producido los valores estén a disposición de sus tenedores.

Las personas que reciben títulos en depósitos o cobran las rentas de los mismos por cuenta de terceros podrán solicitar su asimilación a bancos de depósitos y descuentos a los fines correspondientes.

Hasta aquí hemos determinado el procedimiento a seguir respecto a los valores al portador. En cuanto a los valores nominativos, es decir extendidos a nombre del propietario el procedimiento a seguir es el mismo que el de los valores al portador individualizado.

Cuando se abone a sociedades de capital que habiendo sido constituidas en el exterior que no tengan establecimiento de ninguna índole en el país réditos de cualquier categoría—excepto dividendos y utilidades—el que los pague o acredite deberá retener sobre dicha suma la tasa del 20% que será definitiva y sin perjuicio de recargo que pueda corresponder por absentismo. Cuando dichos réditos se abonen a representantes o agentes que el beneficiario tenga en el país no se practicará la retención enunciada, pero dicho agente deberá ingresar a la Dirección dentro los 5 días de percibido dicha suma lo que resulte de aplicar la tasa del 20% y el recargo por absentismo si correspondiera. Cuando la dirección considere necesario podrá autorizar a que el agente presente dentro de los plazos fijado para las personas de existencia visible una declaración jurada anual de los réditos de fuente argentina percibida por su mandante e ingresar dentro de dicho plazo el 20% de esa suma y el impuesto por absentismo si correspondiera.

Retenciones de 4a. categoría.

El agente de retención es en este caso el que abone las remuneraciones comprendidas en los inc. a) y d) del artículo 63 de la ley y en el caso especial de remuneraciones abonadas al extranjero a miembros de directorios, cona

jos, etc. En los casos previstos en los inc. a) y c) del artículo citado se aplicará la tasa del 5% sobre el monto imponible y el impuesto adicional y progresivo cuando correspondiere. En el caso especial que he citado las personas que abonen dicha clase de réditos deberán retener con carácter único y definitivo la tasa del 20% sobre dicha suma.

Hablaremos en adelante de los agentes de retención que abonan réditos comprendidos en los incisos citados

Para determinar el monto imponible el agente de retención tendrá en cuenta todas las deducciones de la 4a. categoría que habremos de comentar más adelante y que el empleado declarará bajo juramento al empleador. Esta declaración jurada exime al agente de retención de la falsedad en que incurra el empleado en la declaración de su renta imponible, excepto en el caso de que exista connivencia dolosa entre ambos.

El impuesto retenido por el empleador deberá ingresarse en la dirección dentro de los 5 días hábiles de producida la retención debiendo al mismo tiempo informar a fin de año y antes del 1° de Marzo del año siguiente de las retenciones efectuadas, los montos abonados como remuneraciones las deducciones por jubilaciones, maternidad, etc., las cargas de familia, las deducciones por mínimo no imponible, el impuesto retenido y las fechas de ingreso de los mismos a la Dirección. Esta información será individual por empleado.

Podrá practicar también el empleador en concepto de deducción cuando estén asegurados todos o parte de los empleados la prima que se abonen para seguros para caso de muerte de acuerdo a lo que hemos establecido al tratar el punto.

Cuando por la cantidad de liquidaciones a efectuar se justifique, la Dirección podrá autorizar al agente de retención a depositar en concepto de retención un importe equivalente a la quodecima parte de lo ingresado en el año inmediato anterior. En cuyo caso deberá ajustarse dichas cantidades antes del 1 de Marzo del año siguiente y regularizarse la situación.

Deberá retenerse cuando se trate de sueldos, remuneraciones, etc. que se paguen en el país o a personas que actúen transitoriamente en él la tasa básica y el adicional. Si la residencia en el país de las personas a quienes se abonan dichas remuneraciones fuera menor de seis meses durante el año fiscal no deberá deducirse suma alguna en concepto de cargas de familia o mínimo no imponible.

El empleador actuará a modo de agente de retención sobre la retribución personal por trabajos a destajo, a domicilio o por otra ocupación o prestación de servicios análogos salvo el caso de empresarios y contratistas en que actuará como agente de información.

Cuando lo que perciba el empleado sea una cantidad variable (comisiones de venta, de compra, etc) para el aporte de la retención se procederá de la siguiente forma: se calcula lo percibido por dicho empleado en cada mes y las deducciones que le corresponda compensándose los meses en que las deducciones superan a los ingresos imposables con los que sucede a la inversa hasta que en un mes quede un saldo líquido impositivo en cuyo momento se procederá a retener lo que corresponda sobre dicha cantidad. En casos especiales la Dirección podrá autorizar al agente de retención a realizar la retención total a fin del año fiscal.

Cuando efectuasen pagos en concepto de remuneraciones de servicios personales por períodos menores de 30 días que superasen la renta mínima no imponible, las cargas de familia, las primas de seguros, etc. se practicará la retención correspondiente.

Dos sistemas establece el D.R. para el caso de que el empleado preste servicios en dos o más empleadores. Uno de dichos sistemas está reservado para casos especiales y se trata de la autorización que la Dirección puede conceder al empleado para que declare directamente sus réditos. El otro caso es el cual en que el empleado denuncia a uno de sus empleadores los réditos que obtiene en los o-

tros y sobre el total de los cuales este último retiene la tasa que corresponda luego de las deducciones permitidas. Al propio tiempo el empleado deberá informar a los otros empleadores el nombre, apellido, domicilio, etc. del agente de retención. Tanto el empleador que retiene el impuesto como el que no retiene deben consignar en sus planillas los siguientes datos: el primero; el monto de cada uno de los sueldos abonados por cada empleador, el nombre y apellido de cada uno de ellos. El segundo; nombre y apellido del empleado, domicilio, sueldos pagados, nombre y apellido del empleador que efectúa la retención y demás datos que solicite la Dirección.

AGENTE DE INFORMACIÓN.

En los casos que la ley, el decreto reglamentario o la dirección eximan de la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas establecidas en los artículos 45 (renta auxiliar), 49 (comisionistas, rematadores, etc), y 63 (trabajo personal) de la ley los agentes de retención se transformarán en agentes de información debiendo presentar a la dirección y antes del 1 de Marzo de cada año una información detallada de todos los impuestos abonados en el año inmediato anterior y superiores a \$ 300.-, el concepto de dichos pagos como así también el nombre, apellido, domicilio, etc, de los beneficiarios. La Dirección podrá pedir al agente de retención cuando lo considere necesario que en dichos informes se incluyan a los beneficiarios de sumas menores de \$ 300 y que dichos informes sean remitidos en plazos menores de un año.

Cuando los emisores de títulos al portador pongan las rentas de tales valores a disposición de agentes pagadores para que los abonen no deberán retener impuesto alguno pero deberán informar a la Dirección dentro de los quince (15) días hábiles de haber puesto los fondos a disposición de los mismos la suma entregada para dicho fin. Son subsidiarios en la obligación que tienen para retener los agentes pagadores.

Los hospitales, sanatorios, instituciones simila-

res sean públicas o privadas que abonen réditos en concepto de servicios profesionales aún en el caso de que dichas instituciones intervinieran como intermediarios en el cobro de dichas remuneraciones deberán informar a la dirección de dichas sumas antes del 1 de Marzo del año posterior en que fue abonada.

En igual sentido actuarán las instituciones que abonen honorarios, comisiones, remuneraciones u otros réditos.

Cuando se abonen a empresarios o contratistas remuneraciones, los que las abonan deberán actuar como agente de información. Comprenderse como empresario o contratista los que para realizar el trabajo encomendado necesitan principalmente de la mano de obra (capataces de cuadrilla, contratistas de obras, etc.)

SUJETO DEL IMPUESTO

Definición y concepto.

El sujeto del impuesto es la persona o entidad jurídica responsable ante el Estado y claramente determinada en la ley de la oblación del mismo.

Ruzo define al sujeto del impuesto a la renta así "los jefes de familia, los miembros de la misma que llegados a la mayoría de edad perciben rentas propias y todas las entidades de carácter jurídico, tengan o no personería jurídica; en una palabra, toda especie de una actividad comercial o industrial o de una riqueza, constituye en principio un titular de renta a cuyo cargo está el pago del impuesto".

Teniendo en cuenta estos principios enunciados trataré en esta parte del trabajo todo lo referente al sujeto del impuesto a la renta de tal forma que queden delimitadas claramente los distintos sujetos como así también sus responsabilidades, obligaciones y derechos.

En primer lugar podemos clasificar a los sujetos del impuesto siguiendo la clasificación del derecho civil en: visibles e ideales. Esta primera distinción se establece en el artículo 1° de la ley. Pareciera que el 2° apartado del mencionado artículo agregará un nuevo elemento a dicha clasificación, pero no es así ya que las sucesiones indivisas que son a las que me refiero están comprendidas dentro de las personas ideales.

Siguiendo el principio de la ley el decreto reglamentario mantiene dicha clasificación en sus artículos 1° y 2° enunciando en los mismos a los obligados a presentar declaraciones juradas, y que son responsables de las mismas en virtud de su situación en la sociedad o del lugar que ocupan en su vida económica.

Toda persona con capacidad de hecho absoluta debe presentar declaración jurada de las rentas percibidas y es responsable por tales hechos. En los casos de incapacidad de hecho son responsables: por los hijos menores

sus padres, en cuyo caso los réditos del menor se agregarán al del usufructuario, y por los demás incapaces en general los tutores y curadores.

Son también responsables los apoderados o administradores por sus poderdantes.

Son responsables de la presentación de las declaraciones juradas en las personas ideales propiamente dichas como ser sociedades civiles y comerciales, asociaciones, etc.; los socios de las mismas, el conyugue que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro, los síndicos y liquidadores de las quiebras y de las liquidaciones sin declaración de quiebra, síndicos de concursos civiles y representantes de las sociedades en liquidación, como así también los directores, gerentes, etc. de las sociedades, asociaciones, entidades, etc..

Por las sucesiones indivisas son responsables los administradores legales y demás representantes judiciales de las mismas y a falta de éstos, el conyugue superstitivo y los herederos, albaceas o legatarios.

Por las personas jurídicas son responsables los directores, gerentes, y demás representantes de las personas jurídicas.

Son responsables pero no ya por su situación en la sociedad ni por su situación en su vida económica, sino por disposición expresa de la ley, los agentes de retención del impuesto y cuando la Dirección lo requiera, los agentes de información.

Dentro de las personas jurídicas encontramos al Estado, general, provincial y municipal, la Iglesia, etc., sobre las que se legisla en diferentes artículos.

Como sociedades ideales propiamente dichas encontramos las sociedades, asociaciones, etc., incluyendo también dentro de esta clasificación a la sociedad conyugal y a las sociedades formadas entre conyuges. Debemos considerar dentro de ella a las sucesiones indivisas por presentar analogía con la sociedad en general como bien lo reconoce el tra

tadista Eduardo Prayones en su curso de derecho de sucesión.

Enunciada la presente clasificación podemos hacer un detalle de las principales disposiciones aplicables a dichos sujetos.

Ya dijimos que por el artículo 1 de la ley toda persona visible está sujeta al gravamen según ciertas condiciones que serán examinadas a su tiempo y que corresponden ya al objeto del impuesto.

No toda persona de existencia visible está obligada a presentar las declaraciones juradas sino que la ley establece quienes son los responsables de dicha presentación (artículo 1 y 2 del D.R.) que ya fueron comentados).

El Estado nacional, las provincias, las municipalidades, la Iglesia y toda institución pertenecientes exclusivamente a ellas están exentas del gravamen.

Las sociedades mixtas constituidas entre el Estado y los particulares están exentas del impuesto en la parte correspondiente al primero.

Las sociedades, asociaciones, etc. de responsabilidad ilimitada y las sociedades de responsabilidad limitada no abonan directamente el impuesto sino que presentan sus balances y declaraciones juradas siendo sus componentes las que pagarán el gravamen por la parte que les corresponda en la distribución de las utilidades. La parte de utilidad que no se distribuya en las sociedades de responsabilidad limitada abonará el impuesto que corresponda.

Las sociedades de capital abonan el gravamen sobre sus utilidades sin perjuicio de lo que deban abonar los accionistas por sus réditos particulares.

Las sucesiones indivisas presentan su declaración jurada y abonan el impuesto por medio de sus administradores legales o judiciales.

Llamase sucesión indivisa al estado de indivisión de herencia y se produce cuando varios herederos concurren en forma conjunta a la sucesión.

Quando se trate de sociedades en comandita por

acciones, el artículo 50 de la ley establece que: "el resultado del balance impositivo se considera distribuido en la parte que corresponda a los socios solidarios, la que se determinará aplicando la proporción que, por el contrato social, corresponda a dichos socios en las utilidades o pérdidas". Es decir que el artículo transcrito establece que para dicha clase de sociedades se procederá en definitiva de la siguiente forma: se tomará a dicho ente separandosele en dos partes; la una se la tratará como a las sociedades de responsabilidad ilimitada y la otra parte será regida de acuerdo a lo que establece el artículo 50° en su segundo apartado por las disposiciones correspondientes a las sociedades de capital.

La ley del impuesto a los réditos se refiere a partir del artículo 56 a la sociedad de capital, para diferenciarla de la sociedad de personas, clasificación doctrinaria basada en el predominio del elemento capital o de personas en la constitución de las mismas, sin que por ello signifique que tanto el uno como el otro sean absolutos en las respectivas sociedades. El mismo artículo 56 de la ley 11.552 texto nuevo (decreto-ley 14.338/46) enumera taxativamente cuáles son consideradas sociedades de capital a saber: las sociedades anónimas constituidas en el país; las sociedades en comandita por acciones en la parte que corresponda a los socios accionistas; las asociaciones civiles y entidades de la misma naturaleza de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual todo de acuerdo a la condición sino que no establecida en el artículo 19 inc.f) de la ley.

Para completar esta clasificación el artículo 57 de la ley establece la presunción juris tantum de que toda sociedad constituida en el extranjero es de capital mientras no se pruebe lo contrario.

Considera también de capital por su naturaleza a las sociedades mixtas constituidas por los réditos de los

fiscos nacional, provincial y municipal invertidos conjuntamente con capitales privados en determinada empresa.

La sociedad denominada de capital por la ley es mentada abona por ese solo hecho la tasa del 15% con carácter definitivo y sin perjuicio de los que le correspondan ingresar en concepto de ausentismo.

Cuando se trate de sociedades mixtas el gravamen establecido recaerá sobre el monto de los réditos correspondientes al capital privado.

La tasa prescripta se aplica sobre los réditos de las sociedades anónimas, en comandita por acciones, de asociaciones civiles en cuanto no estén exentas, y sociedades de capital constituidas en el extranjero, distribuyansen o no dichos réditos a los accionistas.

Prescribe el artículo 58 de la ley que: "en caso de abonarse dividendos en un monto superior a las utilidades del ejercicio debe abonarse por la sociedad de capital respectiva la tasa única y definitiva del 15% sobre esa diferencia. El decreto reglamentario en su artículo 138 solara la respectiva disposición legal al establecer que: en el supuesto caso del artículo 58 de la ley se considere que dicha diferencia proviene de ganancias eventuales, utilidades de años anteriores que no se hubieran distribuido en su oportunidad o beneficios exentos, considerándosele en ese orden. Por lo tanto y de acuerdo a lo que establece más adelante el propio artículo 58 y el artículo 60 ambos de la ley, si los dividendos distribuidos provienen de realizaciones de capital por ejemplo y que están exentos del impuesto a los réditos (art. 3º de la ley) en primera instancia, quedarán sujetos al gravamen al ser repartidos como beneficios al accionista, ya sean en forma de dinero o se lo distribuya como acciones liberadas o en cualquier otra forma. Si los dividendos distribuidos superan la suma que se hubiese obtenido como ganancia eventual durante el ejercicio se considerará que los mismos provienen de utilidades no distribuidas en ejercicios anteriores y cuyo impuesto ha sido ya abonado

de acuerdo a lo establecido por el decreto del Poder Ejecutivo 2711 y por el decreto 18229 según el que corresponda. Si aún no se hubiese completada con estas dos fuentes el total de dividendos distribuidos deberá considerarse que los mismos provienen de réditos exentos pero que por su distribución a los accionistas bajo cualquier concepto deberán ser gravados con la tasa única y definitiva del 15%. Si el excedente de dividendos distribuidos corresponden a reservas formadas en ejercicios cerrados a partir del año 1946 no se admitirá deducción alguna en concepto de pago a cuenta del impuesto, no obstante que dichas utilidades abonaron en el año de su constitución el 15%.

En el supuesto caso de que la sociedad distribuya dividendos a pesar de haber sufrido quebranto en el ejercicio deberá abonar la tasa definitiva del 15% sobre los dividendos distribuidos.

Si pasados los 120 días hábiles del cierre del ejercicio o un plazo mayor cuando la Dirección la autorize de acuerdo a lo que establece el artículo 135 del D.R., la sociedad pusiera dividendos a disposición de los accionistas dichos dividendos se considerarán como pertenecientes al año en curso acumulándose a los que se distribuyan al cierre del ejercicio. Sobre dichos dividendos la sociedad abonará el 15% que se considerará como pago a cuenta del que le corresponde abonar al final del ejercicio. En el caso de que la sociedad demuestre que los dividendos distribuidos serán cubiertos con las ganancias que se obtengan hasta el final del ejercicio o que dicha distribución se hace con reservas constituidas antes del año 1946, a conformidad de la Dirección ésta podrá eximirle total o parcialmente de tal obligación.

En el caso de que la sociedad se hubiere comprometido a abonar un porcentaje mínimo como interés en relación a la acción podrá recuperar parte del impuesto abonado mediante una deducción del 15% del interés que se hubiere comprometido a abonar.

Quando transcurrido los 120 días del cierre del ejercicio anual no se hubiere puesto a disposición de los accionistas o socios las cantidades aprobadas para ser distribuidas se considerará que las mismas se destinan a reservas por lo que sufrirán el tratamiento que a las mismas se les aplica para el caso de ulterior distribución. Ese plazo de 120 días puede ser prorrogado por la Dirección en forma excepcional y cuando se pruebe la imposibilidad de la disposición inmediata de los fondos necesarios y cuando ciertos requisitos reglamentarios o legales tan frecuentes en sociedades de esta índole lo impidan. Los pedidos para dicho fin deben hacerse antes del vencimiento de lo contrario cualquier pedido posterior a dicha no surtirá efecto legal alguno.

Establecido que el impuesto del 15% se ha de calcular en la forma prescripta en las consideraciones anteriores, corresponde hacer mención en esta parte de la sociedad que perciba dividendos de otras sociedades que han abonado por dichos réditos la tasa estipulada. En el momento del balance se encontrará que las utilidades redituadas por la sociedad estará compuesta por beneficios provenientes de negocios propios y beneficios provenientes de dividendos de otras sociedades, que ya han abonado la tasa correspondientes. En este caso debe compararse si la renta total sujeta a impuesto o los dividendos que distribuyan igualan o superan o no a los dividendos percibidos. En el caso de que lo igualen o superen se deducirá como pago a cuenta del impuesto realizado por la otra sociedad el 15% sobre los dividendos percibidos. Si no lo igualase el 15% se aplicará sobre los réditos neto sujetos a impuesto o sobre los dividendos distribuidos, el que sea mayor.

Refiriéndose para y exclusivamente a las sociedades anónimas dentro de las sociedades de capital, el artículo 72 de la ley 11682 (texto nuevo) permite deducir a los efectos de la confección del balance impositivo los beneficios que como mínimo y obligatoriamente deben separar para constituir el Fondo de Reserva Legal. Este mínimo está indi-

cado expresamente en la substitución que se ha hecho del párrafo 2º de la ley 11.682 (texto nuevo) por medio de la ley 12.965 que establece el 2% sobre la utilidad comercial del ejercicio hasta integrar el 10% del capital social debiendo ser efectivamente contabilizadas bajo el rubro de Reserva Legal.

La misma modificación de la ley deja abierto el camino para que la Dirección autorize, cuando las leyes respectivas obliguen a distintas sociedades anónimas por el carácter de la explotación a la formación de una reserva con porcentaje distinto, su deducción íntegra en el balance impositivo. Las sociedades enunciadas son dentro de las sociedades anónimas las que se dedican a determinadas ramas que han sido convenientemente legisladas por el carácter de utilidad pública que en general representan. Son ellas: bancos, compañías de seguros, etc.

Quando debido a que la reserva se hubiera contabilizado en años anteriores en exceso y en el ejercicio considerado, por esa circunstancia no se contabilizara, la ley permite que se haga la deducción establecida en los párrafos anteriores siempre y cuando el total de la reserva así calculada se halle contabilizada en años anteriores.

Tratándose de sociedades con ejercicios anteriores al año 1943 se procederá al cálculo de la reserva legal que les corresponde aunque no se halle contabilizada y solo se permitirá en los ejercicios posteriores la deducción de la reserva que faltare constituir.

Como corolario de todo lo presente el último párrafo del artículo 72 establece que en el caso de que dichas reservas sean utilizadas para distribuir entre los accionistas o socios soportará el gravamen correspondiente. Dice también el referido párrafo que abonará el gravamen en el caso de que dichas reservas sean utilizadas para otros fines. Se refiere sin duda alguna a que esta reserva sea colocada en inversiones que le haga perder la cualidad de inmediata disponibilidad que las debe caracterizar.

Llamase sucesión indivisa al estado de indivisión de herencia y se produce cuando varios herederos concurren en forma conjunta a la sucesión. Este estado comienza desde la época del fallecimiento del causante y termina con la partición que es el medio que la ley concede a cada uno de los herederos para poner fin al estado de indivisión. En una palabra, la partición indica el momento en que los bienes de la herencia que en un principio fueron comunes en su posesión y administración para a ser particular de cada uno.

Ese estado de indivisión que presenta similitud con la sociedad en cuanto a la administración de los bienes trae aparejada la obligación por parte del administrador legal o judicial de la misma la presentación de la declaración jurada y el pago del gravamen que le corresponda de acuerdo a lo legislado en la ley respectiva.

Pero las sucesiones indivisas a pesar de guardar una gran similitud con las sociedades en general desde el punto de vista civil, la ley aferrándose a la realidad de las cosas establece dentro de la sucesión indivisa dos periodos: el primero que es el que transcurre desde el momento del fallecimiento del causante hasta que el juez ponga a los herederos en posesión de la herencia (artículo 3412 del C. Civil) y en caso de que exista testamento en que el mismo haya sido declarado válido por el juez (artículo 3413 del C. Civil). El segundo período es el que transcurre desde el momento anterior hasta que haya sido aprobada la cuenta particionaria.

En el primer caso por una ficción de la ley se prolonga la personalidad del causante como poseedor de los bienes hereditarios, al afirmar el artículo 32 que al declararse los réditos de dichos bienes debe deducirse como mínimo no imponible y como cargas de familia la que le hubiera correspondido al causante si viviera.

En el segundo período se procederá como en la sociedad en general: el cónyuge en arquite y los herederos sumarán a sus réditos el producido que en forma proporcional les corresponda en los bienes hereditarios.

Aprobada la cuenta particionaria corresponderá a cada heredero logicamente agregar a sus propios réditos el producido por los bienes que le fueron adjudicados.

El artículo 34 de la ley establece que los beneficios obtenidos por la sucesión indivisa antes de la declaratoria de herederos o de declararse válido el testamento podrán concurrir a compensar quebrantos que haya tenido el causante a la época de su fallecimiento. Si todavía quedara un saldo sin compensar podrá incluirse en la declaración individual de los herederos desde que ellas incluyan lo producido de los bienes hereditarios. Esta deducción podrá hacerse hasta el cuarto año en que se produjo el quebranto.

Para el prorrateo del quebranto de la sucesión entre los herederos se hará en proporción al monto que les corresponda a cada uno de los bienes de la sucesión.

El artículo 35 deja a opción de los interesados a alguno de los dos procedimientos siguientes para el caso de réditos producidos o devengados pero no percibidos cuando el causante haya seguido el sistema de percibido a los efectos de la liquidación del impuesto:

- a) Incluy ndolos aunque no est n percibidos en la última declaración jurada del causante;
- b) Incluy ndolos en la declaración jurada de la sucesión o de los herederos o conyugue superstite según sea el momento en que se perciban tales réditos.

No habiendose adoptado el primer sistema se presume que los derecho-habientes o sus representantes han adoptado el 2  sistema, según lo prescribe el artículo 46 del D.R.; que a renglón seguido repite los conceptos asentados en el artículo 33 de la ley.

Basada en esa ficción que da como prolongada la vida del causante el artículo 84 de la ley aplica a las sucesiones indivisas la tasa del 5% y la escala adicional progresiva establecida en el mismo artículo que es la asignada a las personas de existencia visible.

Las sucesiones indivisas se encuentran obligadas a ingresar a la dirección la mitad del importe que se obtiene de restar al importe del impuesto del año anterior las retenciones que le fueron hechas en aquel ejercicio y la parte prescripta en el artículo 61.

Dice el artículo 44 del D.R. que produce el fallecimiento del causante los administradores legales o judiciales de las sucesiones o en su defecto el cónyuge superstite o los herederos deberán presentar dentro del plazo que establezca la Dirección una declaración jurada de los réditos que haya obtenido el causante hasta el día de su fallecimiento inclusive.

Como el fallecimiento del causante puede producirse dentro del año fiscal, sin haberse completado el mismo, la ley autoriza deducir como cargas de familia solamente a aquellas personas que estando a cargo del causante no alcanzan a percibir por réditos propios una suma superior a la parte proporcional de los 1,200 anuales.

El artículo 45 del D.R. no hace más que repetir los conceptos del artículo 32 de la ley con el solo agregado de considerar a las sucesiones indivisas como personas de existencia visible.

Sociedad conyugal.

El artículo 27 de la ley para evitar falsas interpretaciones legales manifiesta expresamente que las disposiciones que rigen los bienes gananciales de la sociedad conyugal del Código Civil no son de aplicación para la ley de réditos. Los respectivos artículos del código civil prescriben cuales son bienes propios de la mujer y del marido y cuales son bienes gananciales. La disparidad de criterio con la ley impositiva es manifiesta: el artículo 28 en inciso a) considera a los réditos provenientes de la actividad personal de cada uno (profesión, oficio, empleo, etc.) como pertenecientes a ellos y por lo tanto como responsables de su pago y presentación jurada respectiva. El código civil los considera como bienes gananciales, es decir como perteneciente a la sociedad

conyugal y cuya administración corresponde al marido. Si interpretáramos la ley impositiva de acuerdo a lo establecido por la ley civil, sería el marido el responsable del pago del impuesto y de la declaración jurada de los réditos provenientes de los bienes gananciales.

La propia ley civil considera bienes gananciales los provenientes de los réditos que tienen origen en los bienes propios del conyugue y el de los adquiridos dentro del matrimonio con bienes gananciales. La ley que comentamos considera destinatarios de tales réditos a los propietarios de tales bienes, haciendo la salvedad que, tratándose de bienes adquiridos dentro del matrimonio con bienes gananciales de la mujer, ésta será responsable por el impuesto respectivo siempre y cuando se haga constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene del producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, etc., y no se impugne de simulado el acto.

El artículo 29^o atribuye al marido totalmente los réditos de bienes gananciales, con tres excepciones. La primera es la comentada precedentemente; la segunda en caso de separación judicial y la tercera en el caso que por resolución judicial la administración de los bienes gananciales haya pasado a manos de la mujer.

Los artículos comentados presentan un carácter incompleto y confuso. El artículo 27 actuó a manera de pared insalvable que nos separa de la ley civil. Sin embargo el artículo 29 de la ley atribuye al marido totalmente el producto de los bienes gananciales sin especificar cuáles son ellos para la ley impositiva. No podrá arguirse que son los de la ley civil; ya que el artículo anterior atribuye a cada uno de los componentes de la sociedad conyugal los réditos provenientes de su actividad personal, de bienes propios y aún de bienes adquiridos con réditos considerados en el código civil como gananciales. Tampoco podrá argumentarse firmemente aunque sí con mayor veracidad y por vía de interpretación, que se trata de los bienes gananciales establecidos en el co

digo civil menos los expresamente citados en estos artículos de la ley impositiva. No baso para hacer esta afirmación en el hecho de que la redacción del artículo 29 es clara y enumera taxativamente los tres casos de excepción que debe tenerse en cuenta al atribuirse al marido los bienes gananciales. Por lo tanto considero dentro de la imperfección del articulado comentado que debe darse la siguiente interpretación: Todos los réditos considerados gananciales en la ley civil deben ser atribuidos al marido a los fines del pago del impuesto y presentación de la declaración jurada, con las excepciones que prescribe la ley de réditos en sus artículos 28 y 29.

A pesar de lo prescrito en los artículos comentados, el inciso b) del artículo 23 del D.R. nada aclara al declarar que el cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos del otro está obligado a presentar declaración jurada.

El artículo 52 del D.R. no hace más que asentar el principio del inciso c) del artículo 28 de la ley al expresar que los réditos provenientes de bienes muebles gananciales serán declarados por la esposa cuando se compruebe fehacientemente que los mismos fueron adquiridos con el provento del ejercicio de su profesión, empleo, oficio, etc. Este artículo por la índole de los bienes adquiridos solo exige la prueba en cualquiera de sus formas simple o preconstituida. En cambio el artículo 29 de la ley que legisla en forma general exige la prueba preconstituida al establecer que dicho acto debe probarse en la escritura de adquisición. Al hablar de la palabra escritura lo hace desde el punto de vista estrictamente gramatical y que puede presentarse a dudas. Podemos preguntarnos si se refiere a la escritura pública o a cualquier clase de instrumento privado. Doctrinariamente y para evitar cualquier confusión o falsa interpretación hubiera sido preferible la utilización de los términos legales respectivos. Considero que lo que exige el artículo 28 en inciso

c) es una prueba preconstituida ya sea en instrumento público o privado. Claro que la fuerza probatoria en sí misma es distinta en uno que en otro, pero en cuanto al contenido del instrumento cualquiera de los dos estarán sometidos a la prueba de falsedad.

Sociedad entre conyugues.

El artículo 23 de la ley de réditos prescribe que es inadmisibile para ella cualquier sociedad formada entre el marido y su esposa, declarando que en el caso de que ello suceda, el que aportó bienes propios u otros que le perteneciera percibirá por los mismos el interés que fija para descuentos comerciales la Institución oficial encargada de ello, haciendo la salvedad de que tratándose de bienes inmuebles dichas aportes se considerará réditos el valor locativo que se estableciese de acuerdo a los artículos pertinentes. Salvando desde ya la prohibición legal que por interpretación del código civil se impone a la constitución de dichas sociedades (Castillo—Curso de Derecho Comercial T. 3º pag. 30.—Hector Lafaille—Curso de contratos. T. 2º pag. 352) y que la dirección podía rechazar cualquier presentación bajo dicho aspecto como ilegal, el procedimiento adoptado para tratar a dichas sociedades es sorprendentemente incompleto. Se refiere al resto caso de que uno de los conyugues aporte los bienes y el otro la industria es decir cuando se trate de una sociedad de capital e industria. Se comprenderá que no se menciona el procedimiento a seguir en caso de sociedades colectivas entre marido y mujer donde ambos aportan bienes y trabajo personal que puede ser talvez el caso más común de sociedad. No dejo de reconocer que el último apartado del artículo comentado deja en manos de la Dirección la aplicación de un tratamiento distinto "cuando por la modalidad de la explotación o atento a las características del bien aportado, etc. se justificara". Este apartado no deja de tener sus inconvenientes ya que estas aclaraciones o resoluciones deben hacerse para casos especiales o confusos pero no cuando se trate de problemas generales y numerosos

Otras clasificaciones del sujeto.

Una de esas clasificaciones está dada por la residencia del sujeto del impuesto domicilio o nacionalidad que nos proporciona a los residentes en el país y fuera de él.

El domicilio del sujeto no determina si los réditos de los mismos están o no sometidos al gravamen argentino; ello está dado por la fuente de tales réditos, que siendo argentina son gravados. Esta clasificación a pesar de lo descripto anteriormente guarda gran importancia ya que en el hecho de la residencia o domicilio del sujeto está basada el resargo por ausentismo, las presunciones sobre rentas obtenidas por sociedades extranjeras en su domicilio y que obtienen rentas de fuente argentina, productos de importación exhibiciones cinematográficas, etc.

El artículo 23 de la Ley 11682 (texto nuevo) considera a los efectos de la deducción del mínimo no imponible y cargas de familia como residentes en la República a las personas de existencia visible que vivan más de seis meses en el país, en el transcurso del año fiscal. Exige de esta regla a las personas residentes en el extranjero al servicio de la Nación, provincias y municipalidades.

En relación a las rentas de la primera categoría en toda su extensión, los de la tercera categoría en cuanto se refiere a los derivados de la explotación agropecuaria ejercida por el propietario de la tierra o por arrendatarios y los de la cuarta categoría relativos a jubilaciones, pensiones, y retiros son pasibles del impuesto de ausentismo cuando residan habitualmente en el extranjero. Existe presunción legal de que el contribuyente reside habitualmente en el extranjero cuando su ausencia del país es mayor que su residencia en el mismo. El artículo 50 del d.r. establece que la presunción legal alegada en el artículo 25 de la ley se convertirá al cabo de los últimos tres años fiscales contando el correspondiente al de la declaración a presentar y siempre que el plazo de ausencia sea mayor de 18 meses con-

tiempo o alternadamente, en probatio probatissima. El Poder Ejecutivo ha considerado que el plazo de 3 años es sumamente amplio para permitir definir positivamente la residencia del sujeto del impuesto. Este plazo se cuenta día por día desde el día de la salida del país del contribuyente hasta el día anterior al de su regreso.

Sin embargo y a pesar de lo establecido en el decreto reglamentario que pareciera querer eximir del recargo por ausentismo a los residentes en el país aunque se encuentren ausentes del mismo por determinado tiempo, el párrafo 2º del artículo 25 grave con la misma tasa a los réditos de las categorías comentadas anteriormente pertenecientes a dichos contribuyentes cuando estén más de un año continuado en el exterior, aunque en el transcurso de un período fiscal, estén ausentes menos de un año. La forma de calcular este plazo es igual al anterior.

Esta diferencia que se ha hecho entre contribuyentes residentes o no en el país que a primera vista parece insignificante tiene suma importancia por lo que establece el artículo 25 en su apartado 4º al establecer que las personas que residiendo habitualmente en el país se hallasen ausentes de él por más de un año solamente serán gravadas con el impuesto por ausentismo en proporción al tiempo que estuvieron efectivamente fuera del país.

Si la persona residente en el extranjero estuviese más de seis meses en el país no se le aplicará el recargo por ausentismo deducido en proporción al tiempo en que se hallaba en territorio argentino. Si el tiempo de residencia en el país fuera menor de ese lapso el recargo por ausentismo se aplicará íntegramente. Para el cálculo de este tiempo se comenzará a contar desde el día de la llegada hasta el día de su partida inclusive. Si llegado el momento de la presentación jurada el contribuyente no hubiese completado aún el plazo legal establecido se consultará a la Dirección el procedimiento a seguir.

Todas estas disposiciones no son aplicables a

las personas que se hallen en el extranjero al servicio de la Nación, de las provincias o de las municipalidades.

En definitiva y con respecto a las personas de existencia visible podemos hacer la siguiente síntesis: se aplicará el recargo del 30% en concepto de ausentismo sobre el impuesto básico y adicional a los contribuyentes de existencia visible que obtengan réditos de la categoría de explotaciones agropecuarias en las condiciones establecidas y las provenientes de jubilaciones, pensiones y retiros exclusivamente. Las demás rentas de personas residentes en el extranjero no están sometidas a este recargo.

Según su domicilio habitual, establecido de acuerdo a lo indicado más adelante, los contribuyentes se clasifican en con residencia habitual en el país o con residencia habitual en el exterior. Los primeros a su vez se clasifican en presentes en el país o en ausentes según salgan o no del territorio por un tiempo mayor o menor de un año continuado. El que saliese por un tiempo menor de un año se encuentra comprendido en el primer grupo. Los residentes en el extranjero se clasifican en presente en el país o en ausentes de él según hallan residido o no accidentalmente en el territorio del mismo por un espacio de tiempo mayor de 6 meses.

De acuerdo a lo que hemos establecido anteriormente de que ciertas rentas se hallan sujetas al recargo por ausentismo y otras no, con el fin de proceder a la liquidación de dicho recargo se calcula el porcentaje que las rentas sujetas a este gravamen representan en las rentas exentas. Dicho porcentaje se aplicará sobre el impuesto básico y adicional total del contribuyente gravado sobre el cual gravitará la tasa del 30%.

En el caso de que alguna categoría hubiese producido pérdida con respecto a las rentas no sujetas al recargo se compensará siguiendo el procedimiento general de compensaciones de quebrantos que traté más adelante.

La incidencia de las deducciones que afectan al conjunto de las rentas (intereses, primas de seguros, etc.; ru-

bro 9 formulario 120) se harán en la proporción en que las rentas gravadas con el recargo se encuentran con las rentas gravadas con el recargo totales. En cuanto a las donaciones y quebrantos de años anteriores que no se hallen cubiertos con las ganancias exentas se deducirán de las rentas de primera categoría. Es decir que en estas deducciones no se recarga en forma proporcional sino que incide, en caso de no ser cubiertas con las ganancias exentas, totalmente sobre los réditos de la primera categoría. Si ellos no alcanzaran se procederá siguiendo lo establecido en el artículo 20 del D.R.

El recargo por arrendamiento no rige para el valor locativo calculado para los inmuebles utilizados por el dueño o dueños en su comercio o industria. La presente disposición no alcanza a las explotaciones agropeduncarias.

En respecto a las sociedades constituidas en el extranjero pero con domicilio en el país, se presume jurisdicción de capital. Es decir que esta presunción puede ser modificada con prueba en contrario. Si probada que no es sociedad de capital sino de responsabilidad personal e ilimitada se considerará que se trata de un solo dueño siempre y cuando no se compruebe la cantidad de socios con responsabilidad ilimitada y la participación que a cada uno de ellos corresponde en la distribución de las utilidades con lo cual se procederá como en los casos generales correspondiente a esta clase de sociedades.

Cuando la responsabilidad de los socios es mixta se aplicará a los que tengan responsabilidad ilimitada el tratamiento del artículo 56 y a los otros lo dispuesto anteriormente.

Otra clasificación del sujeto del gravamen sería la que los divide en contribuyentes directos y responsables. Los contribuyentes directos son aquellos que son gravados por su condición de tales en cambio los responsables lo son por los réditos percibidos por otras personas de las cuales dependen y que deben abonar el gravamen.

De los contribuyentes directos hemos tratado a través de todo el trabajo y lo seguiremos haciendo.

Ejemplo de responsables o encontramos en el artículo 1º de la ley 12965 que sustituye al artículo 10 de la ley 11682 (texto nuevo) al referirse "a los agentes o representantes en la República de tales compañías (transporte) serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto y estarán obligados a presentar declaraciones juradas u otras informaciones ...".

OBJETO DEL IMPUESTO

Concepto y características del objeto.

Se denomina en forma general objeto del impuesto a la cosa o acto imponible que da nacimiento al impuesto y que sirve para denominarle. De tal suerte la cosa que constituye el objeto del impuesto a los réditos es la renta que produce un capital o una actividad cualquiera. La ley del impuesto a los réditos en algunos de sus artículos se refiere al impuesto en su fuente que bien podría llamar a equivoco dentro de la terminología financiera. Lo que denomina fuente nuestra ley de réditos es la actividad o capital donde tiene origen esa renta que va a ser gravada y no la fuente del impuesto es decir de que parte de riqueza se ha de percibir ese gravamen: del capital o de la renta.

La Suprema Corte de Justicia había establecido el concepto de rédito determinando que el mismo debía reunir estas dos condiciones indispensables: permanencia en su fuente y periodicidad. La ley actual ha modificado estos conceptos en sus artículos 2, 3 y 4. A medida que avancemos en el trabajo comentaremos con detenimiento dichos artículos.

Del mismo modo que he procedido respecto al sujeto del impuesto lo haré con respecto al objeto clasificándolo por su fuente, por su naturaleza, por sus caracteres.

Fuente de los réditos.

El artículo 1º de la ley establece que están sometidas a la misma los réditos de fuente argentina de persona de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia.

Hemos establecido anteriormente todo lo referente al sujeto del impuesto en cuanto sea persona de existencia visible o ideal como a su nacionalidad, domicilio o residencia. En el presente capítulo como lo he dicho anteriormente estudiaré lo referente al objeto del impuesto es

decir a la renta argentina debiéndose analizar ante todo a que se denomina renta de fuente argentina y como se salvan los escollos cuando dichos réditos se presentan amalgamados con otros de fuente extranjera.

Ella considera en general que son réditos de fuente argentina los provenientes de capitales, cosas o de rechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país. Esto en cuanto se refiere a rentas provenientes de colocaciones de capitales. Cuando se trata de transacciones considera de fuente argentina los réditos provenientes de actividades civiles o comerciales, trabajo personal, realizados en el país y sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular de las mismas o de las otras partes que intervengan en dichas actividades ni el lugar donde se haya celebrado el contrato.

Tomando en cuenta no ya el lugar de las actividades o colocación de los capitales que era lo que caracterizaba al rédito para poderlo calificar como nacional o extranjero, sino el domicilio de las personas que ejercitan actividades accidentales en el extranjero. Cuando dichas personas se hallan radicadas en la República dichos réditos son de fuente argentina.

Otra excepción parcial a las reglas anteriores lo constituye el hecho de que los réditos provenientes de créditos garantizados con derechos reales no tienen como fuente el lugar donde haya efectuado el prestamo o colocado el mismo, sino el lugar donde se hallen los bienes afectados por el préstamo. Haciendo excepción tanto a la última regla enunciada como a las anteriores el artículo 8 de la ley establece que los intereses de debenturas serán considerados de fuente argentina aunque la colocación del mismo, la situación de los bienes que lo garantizan se hallen en el extranjero cuando la entidad emisora está constituida o radicada en la República.

Los réditos provenientes de la exportación o importación de bienes se hallan contenidos en las disposi-

ciones del artículo 9 de la ley que podemos resumir así: Son de fuente argentina los réditos provenientes de la exportación de bienes manufacturados, producidos, tratados o comprados en el país. En exportación también la remisión de dichos artículos por medio de sucursales, representantes, agentes, de personas o entidades extranjeras.

Como se determina el rédito neto resultante de la exportación de tales bienes?. De la siguiente forma: del precio de venta mayorista en el lugar del destino se resta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de venta y los gastos que se hayan hecho en el país siempre que sean permitidos por la ley.

Puede ser que el exportador no fije precio o al fijarlo lo haga por uno inferior al precio mayorista en el lugar del destino. En dicho caso la ley presume *juris tantum* de que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador extranjero en cuyo caso corresponderá tomar como precio de venta el de mayorista en el lugar de destino. Esta última no se aplicará si el contribuyente prueba fehacientemente no tener ninguna vinculación económica con el importador extranjero.

Los réditos obtenidos por los exportadores del extranjero por la introducción de mercancías en el país son de fuente extranjera. Pero en el caso de que el precio de venta al comprador del país sea superior al precio de venta mayorista en el lugar de origen más los gastos de transporte hasta el país y el seguro correspondiente se considerará como en el caso anterior que existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador extranjero salvo prueba en contrario. En tal caso la diferencia entre ambos precios se considerará de fuente argentina. Cuando se prueba que no existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador del extranjero no se aplicará esta regla.

Cuando correspondiendo aplicar el precio mayorista

ta en el lugar de origen ~~esta~~ no fuera público y notorio o exista duda sobre la calidad de la mercadería a que se refiere se tomará como índice de utilidad de fuente argentina los coeficientes obtenidos por empresas independientes que se dedican a actividades idénticas o similares. Cuando esto no fuera posible por la falta de tal igualdad o similitud la Dirección fijará los porcentajes que se puedan obtener de ramos de actividades que guarden cierta analogía.

La diferencia entre los precios apuntada precedentemente se considerará, cuando dichas actividades sean desarrolladas por la sucursal y la casa matriz respectivamente o viceversa, como perteneciente a la entidad local.

Refiriéndose a los transportes entre el país y el extranjero la ley establece una diferenciación entre las compañías constituidas en el país y las constituidas o radicadas en el extranjero. En cuanto a las primeras los réditos que obtengan por los transportes entre el país y el extranjero o viceversa o entre puertos extranjero son considerados de fuente argentina.

Cuando se trate de empresas constituidas en el extranjero existe presunción *juris e de jure* que el 10% del importe bruto de los fletes por pasajeros y cargas entre el puerto de la República y el de destino en el extranjero, son de fuente argentina. Cuando por no existir línea directa entre nuestros puertos y el extranjero de destino se proceda al transbordo en otros puertos de ultramar para ser trasladados al de destino por armadores que carezcan de vínculo con la Argentina, se considerará puerto de destino el de transbordo, considerándose solo para la aplicación del porcentaje aludido el flete hasta dicho puerto de transbordo. Cuando se hagan las presentaciones juradas deberá hacerse constar el flete total percibido y lo que corresponde a cada armador que intervine en el transporte.

Importe bruto de los fletes es la suma que reciben las empresas de transporte por la conducción de la carga menos lo que obligatoriamente deban aportar a las cajas

de jubilaciones de acuerdo a las leyes del país,

Cuando en virtud de convenios internacionales se establezca la exención fiscal para empresas no constituidas en el país no se percibirá el gravamen. Cuando dichos convenios se hallen en gestión el Poder Ejecutivo a pedido del interesado y con las garantías que considere necesarias podrá autorizar a la Dirección para que suspenda la aplicación del gravamen sobre el 10 % de los fletes brutos de las compañías no constituidas en el país.

Los renditos obtenidos por agencias noticiosas internacionales que tengan sucursal o representantes en el país se consideraran de fuente argentina en el 10% de la retribución bruta que perciban. Cuando no tengan dichos representantes en el país se procederá a retener en el momento que se gire dichos renditos al extranjero y por intermedio de las personas que lo efectúen el 20% de esa suma en concepto de impuesto.

Para las compañías de seguros nacionales y extranjeras rige como principio para determinar si las rentas son nacionales o extranjeras el del lugar donde cubran los riesgos el seguro o reaseguro o en el caso de personas el lugar donde ellas se hallaban en el momento de contratarse.

Cuando las compañías nacionales transfieran a las extranjeras, re-seguros y/o retrocesiones, deberán retener en concepto de impuesto definitivo el 4 % de las primas cedidas neto de anulaciones.

Cuando se trate de seguros marítimos se considerará situado el buque en el país de matrícula y a las mercancías en el de su embarque a fin de determinar el lugar donde se halla cubierto el riesgo. Para otros seguros de la misma índole pero por otros medios el transporte se seguirá el principio establecido.

Se presume jris et de jure que el 50 % del precio abonado por la exhibición en el país de películas extranjeras, al productor, intermediario o distribuidor, es renta de fuente argentina.

No importa de que modo se cácula dicha retri- bucción si es por arrendamiento, regalía, etc.

Los réditos de fuente argentina obtenidos por sucursales de entidades extranjeras podrá obtenerse de la contabilidad por separado que la misma lleve efectuando los ajustes necesarios para que se refleje los réditos reales. Cuando no se lleve contabilidad por separado por parte de la sucursal extranjera la Dirección podrá estimar las ganancias de fuente argentina sobre los mayores resultados obtenidos por empresas independientes que exploten igual o similar ramo. La Dirección cuando lo considere necesario adoptará cualquier otro índice. Podrá también exigir todos los documentos y estados analíticos que considere indispensables a fin de determinar la relación entre la entidad local y la extranjera como también para determinar precios de compra, de venta, etc..

Son también de fuente argentina los sueldos que el Estado abona a sus representantes en el exterior.

El objeto del impuesto en si mismo.

Tomando en primer lugar al objeto en la clasificación según su naturaleza tenemos, réditos provenientes de servicios personales, transacciones sobre cosas muebles, contratos aleatorios y transacciones sobre inmuebles.

El artículo 2 de la ley 11.682 (texto nuevo) dice "a los efectos de esta ley, son réditos, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se encuentren indicados en ellas las rentas de cualquier denominación o especie, tales como:remuneraciones, honorarios, y compensaciones percibidas en cualquier forma, provenientes del ejercicio de profesiones, oficios, ocupaciones o de la prestación de otros servicios personales de cual clase, ...".

El referido artículo es de índole general enunciativo de las actividades que producen réditos gravados. Es enunciativo porque aunque no se encuentren ciertos

tos determinados en él o dentro de cada categoría están sujetos al gravamen siempre que reúnan las condiciones que exige la ley.

Los réditos provenientes del trabajo personal están enumerados en el artículo 63 de la ley como réditos de 4a. categoría y son:

- a) los provenientes del desempeño de cargos públicos;
- b) del ejercicio de profesiones liberales y oficios o de la prestación de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturaleza, en cuanto no se hallen incluidos expresamente en la tercera categoría;
- c) del desempeño de funciones de albacea, síndico, mandatario gestor de negocios, director de sociedades anónimas y de otras actividades similares;
- d) del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

En caso de que la actividad profesional, oficio, prestación de servicios u ocupación lucrativa que fueron mencionadas precedentemente se complementen con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etc.) el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como réditos de tercera categoría.

Peron no todos los sujetos que obtienen rentas de caracter personal se hallan incluidos en la 4a. categoría algunos de ellos lo están en la 3a. categoría que enumera a dichos contribuyentes taxativamente de acuerdo a lo que establece el inciso b) del artículo 63. Esos contribuyentes son los comisionistas, rematadores, consignatarios, corredores y despachantes de aduana y demás auxiliares de comercio y cualquier otra actividad similar.

Las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios que provengan de trabajo personal son también réditos de 4a. categoría.

Cuando considere la Dirección que los viáticos abonados o compensaciones similares exceden los gastos efectuados por los beneficiarios, el excedente de los mismos se considerará como réditos personales de la 4a. categoría.

El decreto reglamentario establece que cuando se paguen retribuciones comprendidas en los incisos a y d del artículo 63 de la ley los que los abonen deben proceder a la retención del impuesto correspondiente. Quiere decir que los titulares de dichos réditos exclusivamente no presentan declaración jurada a la Dirección sobre las rentas obtenidas siempre y cuando ellas sean exclusivamente de cuarta categoría y se encuentren comprendidos en los incisos mencionados. Cuando además de tales réditos obtienen rentas de otra categoría el contribuyente será directo y deberá declararlas en formularios individuales.

Los contribuyentes que obtienen réditos de la cuarta categoría comprendidos en los incisos b y c declaran directamente sus réditos, teniendo derecho a las deducciones prescritas en el artículo 161 del d.r.

Transacciones sobre cosas muebles.

La ley actual en su artículo 2º considera réditos a "las ganancias y utilidades derivadas de la locación, ventas y transacciones de bienes muebles y derechos;... la negociación de bienes cuyos réditos están exentos de este impuesto....". Este es el enunciado general de lo que la ley considera réditos. En el artículo 3º especifica las condiciones bajo las cuales los réditos son considerados como tales y no como ganancia o pérdida de capital. Esa condición es: que "tales operaciones se efectúen por personas o entidades que hagan profesión habitual o comercio de la compraventa, cambio de venta o disposición de tales bienes".

En síntesis toda transacción sobre cosas muebles deben revister el caracter de habitualidad para que constituyan réditos considerados por la ley.

Pero esto no es condición sin la cual no puedan considerarse réditos, operaciones de venta de cosas muebles. En efecto el artículo siguiente es decir el 4º establece la regla de que serán considerados réditos la venta de cosas muebles (entre ellas) que aunque no posean la condición de ha

bitualidad, quien las enajena las hay adquirido para liquidar créditos provenientes de operaciones habituales y siempre que la venta se efectuó dentro de los 2 años contados desde la fecha en que se hubiesen adquiridos tales bienes.

Otra operación que reviste el carácter de réditos gravables y sin embargo no ostenta el carácter de habitualidad es la venta de bienes amortizables (excepto inmuebles), comprendida por lo tanto las cosas muebles.

Por el carácter que revisten ciertos contribuyentes: compañías de seguro y bancos, son considerados réditos a pesar de que no constituyen habitualidad en las operaciones que realizan los mismos, las enajenaciones de títulos, acciones, cédulas, debentures, bonos y similares.

Todo beneficio obtenido que no esté gravado por las disposiciones de la ley de réditos están gravados por la ley a las ganancias eventuales.

Entre los réditos de primera categoría figura en el inciso e) el importe que abonen los inquilinos o arrendatarios por el uso que hagan de muebles u otros accesorios que les proporcione el propietario. Es decir que dentro de esta categoría, reservada a la renta del suelo se incluye una proveniente de la transacción sobre cosas muebles, debido a las circunstancias del caso. Puede decirse que se trata de cosas inmuebles por accesión moral de acuerdo a lo que establece el artículo 2316 del Código Civil y que seguramente el legislador ha tenido muy en cuenta por el carácter práctico que reviste dicha disposición. En efecto, tenemos a diario ejemplos de arrendamientos de inmuebles urbanos y rurales amueblados los primeros y con útiles de trabajo los segundos, y que el legislador acertadamente ha comprendido dentro de la renta del suelo por la simplificación que proporciona al contribuyente y a la entidad recaudadora y sin tener que apartarse del principio que he citado del artículo 2316 del código civil. El inciso b' del artículo 40 de la ley incluye también entre las rentas de la primera categoría cualquier mejora que el inquilino o arrendatario introduzca en el inmueble y que el propietario no esté

obligado a indemnizar. De acuerdo al principio anteriormente comentado, si el inquilino introdujese alguna cosa mueble que quedase definitivamente incorporada al inmueble sin obligación de reembolsarle el gasto por parte del propietario constituye renta gravable.

Dentro de las transacciones sobre cosas muebles, tema de este capítulo, clasificaremos dichas operaciones en renta proveniente de la locación o de la venta de cosas muebles.

La renta proveniente de la locación de cosas muebles serían además de la citada anteriormente, las siguientes: cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero, o valores privilegiados, o quirografarios, consten o no en escritura pública y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago. Estos réditos son los provenientes de lo que desde el punto de vista legal toma en general el nombre de mutuo y que se asemeja bajo grandes aspectos al contrato de locación del código civil que para nuestra materia son idénticos. El mutuo para el código civil (artículo 2240) es "cuando una parte entrega a la otra una cantidad de cosas que esta última está autorizada a consumir, devolviéndole en el tiempo convenido igual cantidad de cosas de la misma especie y calidad". La diferencia entre el contrato de locación y el mutuo reside en que en el primero es menester devolver la cosa tomada en préstamo y en el segundo en cambio una cosa equivalente. Otra característica que los diferencia es que el primero es siempre oneroso mientras el segundo puede ser oneroso o gratuito. Con estos antecedentes puede comprobarse fácilmente que desde el punto de vista de nuestra materia poca importancia tiene esta diferenciación, pudiéndose clasificar por lo tanto el mutuo dentro del contrato de locación.

El inciso e del artículo 45 comprende dentro de la 2a. categoría los réditos provenientes de la colocación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos. El legislador no tuvo en cuenta al redactar el artículo

le 45 el aspecto legal de la cuestión por lo que el concepto de cosas muebles que inserta en este inciso se refiere exclusivamente a las cosas muebles por su naturaleza definida en el artículo 2318 del código civil. Las cosas muebles por su carácter representativo se hallan incluidas en el inciso a) del artículo 45.

Son también réditos de la 2a. categoría los réditos provenientes de la locación de derechos personales y de derechos reales en lo que se refiere a las servidumbres, las hipotecas y la prenda. Los demás derechos reales en cuanto generen cualquier especie de contraprestación se hallan incluidos en el inciso a) del artículo 45.

La regalía incluida como rédito de 2a. categoría es la contraprestación que en dinero o especie abona el que recibido la transferencia del dominio, uso o goce de cosas o cesión de derechos una cantidad en relación a una unidad determinada que puede ser de venta de explotación o de fabricación, etc..

Los subsidios periódicos en todos sus aspectos corresponden a esta categoría, excepto cuando dichos subsidios tengan origen en el trabajo personal, en cuyo caso correspondieran a la 4a. categoría, y siempre que reúnan el carácter de periódicas.

Dentro de la locación de cosas muebles tenemos también los ingresos que se abonan por lo que la ley denomina transferencias temporarias de derechos de llaves, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aún cuando dichas operaciones no reúnan el carácter de habitualidad.

Buscando una asimilación entre la sociedad de capital y la locación de cosas (dinero) podemos clasificar a los dividendos de acciones de sociedades constituidas en el país dentro del sub-capítulo de las locaciones. Tengan o no su domicilio en el país, suficiente con que hubieren constituido en el mismo, los dividendos que abonen las sociedades de capital son gravadas por el impuesto, sin tener en cuenta el origen de los fondos.

Como principio general se establece que cuando no fije el tipo de interés de deudas, etc. se presume que las mismas se han hecho al interés fijado oficialmente para descuentos comerciales. La ley no establece si la presunción es *juris tantum* o *juris et de jure* inclinándose a la interpretación de que se trata de la 2a.

Cuando se trate de deudas pagaderas en mensualidades se aplicará a cada cuota un porcentaje que la ley considere como el interés de dicho servicio. La escala es la siguiente teniendo en cuenta el número de mensualidades a abonar:

1	Hasta	39	mensualidades.....	7%	de	cada	mensualida
1	"	59	"10"	"	"	"
1	"	79	"15"	"	"	"
1	"	99	"20"	"	"	"
1	"	100	"	o más..25"	"	"

Cuando el pago de la cuota o servicio no se haga mensualmente se establecerá el monto amortizado en el periodo que se va a abonar. El procedimiento a seguir es mediante la obtención de los valores actuales de la deuda. De tal suerte por ejemplo que se hemos prestado 1000 y al tiempo percibimos una cantidad determinada que lleva el valor actual de es préstamo a 800, se calculará la escala anterior sobre la diferencia entre 800 y 1000 es decir 200.-

Enajenación de cosas muebles.

Las rentas provenientes de la enajenación de cosas muebles serían las siguientes con su clasificación dentro de cada categoría: la enajenación definitiva de derechos de llaves, etc. (2a. categoría); las obligaciones de no hacer que constituirían la enajenación de un derecho, el de hacer, y cuyas sumas percibidas en pago de ello se hallan inculcadas como réditos de la 2a. categoría. Estas obligaciones de no hacer son de 2a. categoría en cuanto no incluyan no sean las de no ejercer un comercio, industria, profesión oficio o empleo. La ley ha enumerado eliminatoriamente cuales son las obligaciones de no hacer incluidas en la segunda categoría. Todas las sumas recibidas en compensación de esa obligación de no ha-

cer será incluida en el año fiscal en que se perciban, salvo que se trate de réditos provenientes de obligaciones de no hacer que la ley ha incluido dentro de la 3a. categoría y que se declararán cuando se devenguen o cuando se perciban según sea el sistema que se siga de acuerdo a la opción que autoriza el parrafo 3° del inciso a) del artículo 17 de la ley.

Debe considerarse dentro de la enajenación de cosas muebles las rentas provenientes del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria ejercida por el propietario de la tierra o por arrendatarios y de cualquier otra actividad que constituya negocio de compra-venta, cambio, venta o disposición de bienes.

Lo que caracteriza a estas actividades es lo que el código respectivo define como actos de comercio es decir "toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado en que se adquirió o después de darle otra forma de mayor o menor valor".

Es decir que los réditos de las actividades insertas anteriormente son los que provienen de la enajenación de cosas muebles en el mismo estado (comercio) o después de darle otra forma (industria) (agropecuaria) o haberla extraído (minería forestal)

Cuando estas actividades son realizadas por sociedades cualquiera sea, con finalidad de lucro y reuniendo las condiciones del artículo 3° de la ley que ya ha sido comentado, la participación en sus beneficios corresponden también como los anteriores a la 3a. categoría.

Están comprendidas también dentro de la 3a. categoría algunas de las operaciones consideradas también por la legislación comercial como actos de comercio como ser las actividades de rematador, corredor (inciso 3° artículo 8 del código de comercio) y por afinidad con ellas, la que realizan los consignatarios, despachantes de aduana y demás auxiliares de comercio.

En la actividad agropecuaria se considera mercade

ría a la hacienda calificada por nuestra legislación civil como cosa mueble, por lo que este principio asentado en el artículo 53 no hace más que ratificar la regla general.

El artículo 68 del d.r. enumera a los comprendidos en la 3a. categoría es decir a los que se dedican a la enajenación de cosas muebles con el agregado y respectando el fondo de la ley de los que ejercen actividades comerciales y profesionales complementarias como así también a los comisionistas, rematadores, etc. Enumera desde la persona que actúa individualmente en las actividades enunciadas anteriormente hasta la sociedad anónima, la más compleja de todas, pasando por la colectiva, en comandita simple y por acciones en cuanto no tengan otro tratamiento por la ley y cuyos componentes están en la misma situación los de las sociedades de capital e industria, de responsabilidad limitada, asociaciones civiles. Para que la enumeración del artículo 68 no se considere meramente enunciativa el inciso b) del mismo, comprende dentro de la 3a. categoría a los componentes de cualquier clase de sociedades siempre que persigan la obtención de algún lucro y las operaciones revistan los caracteres exigidos en la segunda parte del artículo 3º.

Transacciones sobre inmuebles.

Debemos considerar como en el caso de las cosas muebles las transacciones sobre inmuebles en caso de locación o en caso de venta. El primer caso es el que reviste mayor importancia y el segundo solo un interés relativo.

La locación de inmuebles constituye la fuente de los réditos considerados de la categoría y son los siguientes: El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles rurales y urbanos. Es decir que dicho rédito está constituido por el producido del arrendamiento en caso de que el inmueble fuere arrendado. Cuando el arrendamiento es en especie, el obligado a declarar el rédito denunciará el valor de ella en el año fiscal que lo perciba, entendiéndose por tal el de la realización en que lo recibió o el precio de plaza a fin del año fiscal si no lo hubiera enajenado. Si en el momento de reali-

ser la especie recibida como arrendamiento hubiera una diferencia entre el precio de plaza declarado y el precio obtenido por la enajenación, ella se denunciará en el año en que se realizó la venta ya sea quebranto o ganancia. No debe confundirse el arrendamiento en especie con la regalía comprendida entre las rentas de la 2a. categoría.

Cuando el propietario ocupe inmuebles propios se considerará como renta de esta categoría la el valor locativo de los mismos tratase de casa-habitación, recreo, veraneo, etc. presumiéndose de ser cho que dicho valor no es inferior al fijado por la administración Nacional del agua, o en su defecto el establecido para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza en el caso de inmuebles urbanos. A falta de estos dos valores la Dirección podrá apreciar su valor.

Cuando el inmueble haya sido cedido gratuitamente o a un precio indeterminado corresponderá computarse como réditos de esta categoría el valor locativo de dichos inmuebles como en el caso anterior.

Debe considerarse dentro también de la 1a. categoría toda contraprestación que se reciba en compensación por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. Estos derechos reales han sido enumerados taxativamente.

Sin tener en cuenta lo establecido respecto al valor locativo de los inmuebles para el caso de que los mismos hubieran sido cedidos en locación gratuita u ocupado por el propietario, el artículo 41 segundo apartado autoriza a la Dirección a que estime de oficio el rédito que debe producir los inmuebles cedidos en locación, usufructo, uso, habitación, o anticresis y que a su juicio lo hayan sido por un precio inferior al que rige en dichas zonas.

El que transmita la nuda propiedad conservando para sí los frutos, uso, o habitación deberá declarar como réditos lo que le produzca la explotación o valor locativo según el caso pero sin poder deducir alquiler alguno aunque se haya estipulado.

Así como los propietarios deben declarar los réditos que obtengan por la locación de los mismos, los locatarios lo harán por el producido que reciban de la sublocación de inmuebles urbanos o rurales. No puede considerarse desde el punto de vista legal los réditos provenientes de la cesión de la locación ya que en este caso y cuando el contrato de locación o la ley lo permita el beneficiario de la locación pasa a ocupar el lugar del antiguo locatario, abonando por lo tanto el arrendamiento o alquiler al propietario de la finca.

También constituyen réditos de primera categoría por la índole de los mismos y en cuanto no tengan que ser reintegrados o reembolsados las mejoras introducidas por los inquilinos en el inmueble mientras que constituya un beneficio para el propietario y la contribución directa o territorial y otros gravámenes abonados por los primeros y en idénticas condiciones. Fácil es deducir que cualquier gasto obligatorio como es el pago de impuesto por parte del locatario proporciona un beneficio al locador que por su índole constituye una parte del alquiler estipulado.

En el caso de mejoras realizadas por el inquilino en beneficio del propietario y que éste no deba indemnizar constituye también un beneficio gravable puesto que si hubiera sido realizado por el mismo a su cargo dicho gasto no hubiera podido ser deducido por constituir gastos de capital.

Todo comprador a plazo de inmuebles se considera propietario del mismo aunque no haya obtenido el título definitivo.

El artículo 58 del decreto reglamentario define lo que se considera valor locativo como lo que se obtendría por el alquiler o arriendo de la parte de la propiedad que ocupa o cede gratuitamente. Pero este valor locativo está determinado presuntivamente por la ley de acuerdo a lo que hemos dicho al comentar los artículos respectivos y que confirman los del d. r.

El decreto reglamentario autoriza al dueño o razón social a deducir de la renta bruta de su negocio, explotación, etc. el valor locativo siempre y cuando se lo declare como ren-

ta del suelo.

El propietario que declare su renta en forma de valor locativo podrá deducir el porcentaje de rebaja de alquileres que le corresponda mientras que esté en vigencia la ley respectiva.

Quando la propiedad sea en condominio la parte de cada condomino será considerada como un bien inmueble distinto atribuyéndose la valuación fiscal en forma proporcional.

Con respecto a la renta del inmueble uno de los condominos los declarará en forma global, indicando el nombre y participación de cada condómino en la misma, los otros condominos declararán lo que les corresponda de dicha renta remitiéndose al formulario presentado por uno de ellos.

La ley teniendo en cuenta debido a la gran similitud que tiene esta figura jurídica con la sociedad lo establecido para la misma en cuanto a la declaración de sus réditos y la parte de los mismos que le corresponden a sus componentes. Pero debido justamente a esa diferencia que separa al condominio de la sociedad y que en su personalidad la ley ha atribuido a uno de los componentes del condominio para que en representación del mismo haga la declaración de sus rentas.

Como en las sociedades de responsabilidad ilimitada los socios en aquella los condominos se refieren en sus declaraciones a la declaración de la renta general que ha presentado uno de ellos.

Quando se trate de inmuebles alquilados en partes y en parte ocupados por sus dueños o cedidos gratuitamente, la ley se separa de la presunción establecida para el cálculo del valor locativo y lo pone en relación con el alquiler real devengado por la parte alquilada, pero nunca podrá ser en su conjunto (alquiler efectivo y valor locativo) menor que el fijado por los procedimientos establecidos en el artículo 41 de la ley 11682 (texto nuevo)

Para el comprador de inmuebles todas estas disposiciones comenzarán a regir desde el momento que entre en posesión de los mismos. Igual disposición rige para los compra-

dores de inmuebles a plazos aunque no hubiesen obtenido los títulos definitivos.

Venta de cosas inmuebles.

El artículo 3º considera como réditos gravables solamente en el caso de que las ventas de cosas inmuebles se efectúen por personas o entidades que hagan profesión habitual al o comercio de la compraventa, venta, etc. de los mismos. El principio de la habitualidad de dichas operaciones tiene mayor estrictez en este caso que en el de transacciones de cosas muebles. En efecto el párrafo 2º del artículo 4º de la ley excluye expresamente de los alcances de la misma a los inmuebles que se posean en forma accesoria al negocio como podrían ser los demás bienes amortizables.

Por el párrafo 3º y como excepción considera réditos gravables los provenientes de la enajenación de inmuebles por parte de las compañías de seguros y capitalización.

Estas actividades se hallan comprendidas en el inciso a del artículo 49 de la ley.

REDITO BRUTO, NETO Y NETO SUJETO A IMPUESTO

Realizada la clasificación del objeto según su naturaleza, vamos a establecer mediante sucesivas aproximaciones el rédito neto sujeto a impuesto, es decir el remanente que queda luego de deducir a las ganancias las cargas y demás compensaciones que permite la ley.

Como principios generales la ley establece al respecto en su artículo 5º lo siguiente: "Para establecer el rédito neto se restará del rédito bruto, los gastos necesarios efectuados para obtenerlos, mantenerlos y conservarlos cuya deducción admite esta ley". Ya determinaremos en cada caso lo que se entiende por rédito bruto; pero sobre ese concepto debe tenerse muy en cuenta que solo se deducirán como gastos los indispensablemente necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos gravados por la ley.

Para dar mayor vigor y claridad al primer párrafo del artículo 5º el 2º deja expresamente establecido que no podrán deducirse como gastos los originados por entradas inversiones o réditos no sujetos al impuesto, como tampoco cuando las salidas son realizadas como inversión de capital o cuando dichas inversiones provocan determinados gastos. En el último párrafo se determina el modo de establecer el rédito neto sujeto a impuesto mediante la deducción del rédito neto del mínimo no imponible y cargas de familia.

Por lo dicho, la ley distingue tres clases o sucesiones dialecticas de réditos ya que una va enmendando la otra, a saber: rédito bruto, rédito neto y rédito neto sujeto a impuesto. Daremos el concepto de cada uno mediante el análisis de la ley.

Primera categoría.

No es precisamente la ley la que se refiere al rédito bruto de las rentas de primera categoría, sino el d.r. en su artículo 61. Dicho artículo enumera los conceptos que forman el rédito bruto dentro de cada período fiscal; dichos elementos son: a) los alquileres o arrendamientos devengados es decir que no figuran solamente los efectivamente percibi-

dos sino también los devengados. Este es el único caso que el contribuyente no puede adoptar el sistema que desee: el de percibido o el de devengado. No figurarán los alquileres considerados inabonables y que son los que se adeudan al finalizar los juicios de desalojo y de cobro de pesos. La Dirección podrá autorizar esa deducción sin los requisitos anteriores cuando lo considere probado por otros medios que la misma establecerá como regla general y a priori del hecho. Si adeudas que fueron consideradas inabonables se hubieran hecho efectivas se declararán en el año que se las perciba.

b) cuando el inmueble es ocupado total o parcialmente por el dueño se declarará como renta bruta el valor locativo, siguiendo igual procedimiento en el caso de que los mismos hubieran sido cedidos gratuitamente o aun precio no determinado.

c) si los propietarios de los inmuebles hubieran constituido a favor de terceros derechos reales de usufruto, uso, habitación o anticresis declararán como renta bruta las contraprestaciones que por los mismos reciban prorrateándolo de acuerdo al tiempo de duración del contrato respectivo.

d) si el inquilino o locatario ha comado a su cargo el abono de los gravámenes de la propiedad deben incluirse entre la renta bruta.

e) cuando el propietario suministre junto con la propiedad el uso de ciertas cosas muebles y otros accesorios o cuando preste determinado servicio, toda retribución que perciba por dichos conceptos debe incluirse dentro de la renta bruta correspondiente a la categoría.

f) cuando el locatario haya hecho mejoras en la propiedad y que el propietario no está obligado a indemnizar y en cuanto resulten un beneficio para el mismo, debe declararse como renta bruta de esta categoría proporcionando el valor de dichas mejoras con el número de años de vigencia del contrato de locación a partir del momento en que se hicieron las mejoras. Lo que resulte de esta proporción se colocará como renta bruta de cada año.

Para el caso de que no existiese contrato de locación o cuando existiendo el mismo no determine fecha de expiración como cuando no queda determinarse el valor de las mejoras la Dirección es autorizada para fijar el procedimiento a seguir en cada caso.

Renta neta.

Establecido el concepto de renta bruta como así también los elementos que la integran estableceremos ahora el de renta neta y sus componentes. Renta neta es lo que queda de restar a la renta bruta los gastos necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación.

siguiendo el principio general establecido en los artículos 64 y 65 de la ley el artículo 63 del d.r. enumera los gastos que se descuentarán del rédito bruto para obtener la renta neta, ellos son: a) los impuestos y tasas que gravan el inmueble hayan sido pagados o no y siempre que se trate de impuestos, tasas, y derechos que se abonen para adquirir, mantener o conservar dichos réditos. Para computar estos impuestos como gastos se sigue también el principio de devengados, es decir que pueden deducirse aunque no hayan sido abonados siempre que corresponda abonarlos dentro del período que abarca la declaración. Las multas fiscales que se abonen por dichos gravámenes serán también deducibles cuando se realice el pago excepto en el caso que le hayan sido impuestas por defraudación al fisco.

b) las amortizaciones de edificios y construcciones establecida para los edificios en zonas urbanas en el 2% de la valuación fiscal del inmueble para el pago de la contribución territorial o gravámenes provinciales análogos. En caso de que el valor de la tierra sea notoriamente superior al 33% del avalúo fiscal del inmueble la Dirección podrá exigir que se valore por separado el valor de la tierra y el de la edificación autorizando a aplicar sobre ésta la tasa del 3% como amortización total. Para los inmuebles ubicados en zonas rurales el 3% sobre el avalúo fiscal, si existe, de la edificación o en su defecto sobre el valor que haya costado la construc-

ción. Las amortizaciones precedentes se aplicarán mientras los edificios se hallen en uso.

También serán deducibles a los fines de la ley los gastos de mantenimiento del inmueble. La ley hace una distinción se trate de inmuebles rurales o urbanos. Tratándose de estos últimos deja a opción del propietario uno de estos dos sistemas para la deducción de los gastos de mantenimiento: a) deducción de gastos reales a base de comprobantes o deducción de gastos presuntos que resulte de aplicar una tasa del 5 % sobre la renta bruta del inmueble. Estos dos sistemas son excluyentes y una vez adoptado uno de los dos el mismo se ha de aplicar a todas las propiedades del contribuyente no pudiéndose cambiar el sistema hasta transcurrido 5 años desde el período en que se hubiere hecho la elección inclusive. Los contribuyentes que por la naturaleza de las operaciones estuviesen obligados a llevar libros no podrán optar debiendo seguir el sistema de gastos a base de comprobantes. Lo mismo ocurre cuando posean administradores que deban rendirle cuenta de su gestión.

Para los inmuebles rurales rige el sistema de gastos reales a base de comprobantes.

c) siguiendo el principio establecido en el inciso a) del artículo 65 de la ley, el artículo 63 del d.r. en su inciso c) establece que serán deducibles de la renta bruta de la primera categoría los intereses devengados por deudas hipotecarias y en su caso, los intereses contenidos en las cuotas de compras de inmuebles a plazo, de pavimentación o de contribución de mejoras, dejando de lado la amortización de tales operaciones de acuerdo a lo que establece el inciso d del artículo 69 de la ley.

El artículo 64 del d.r. modifica en parte al último apartado del artículo 66 de la ley al establecer que la Dirección está autorizada cuando se trate de contribuyentes que lleven libros en permitir que se amortizen aquellas instalaciones de los inmuebles cuya vida útil fuera menor de 33 años. Cuando se utilice este sistema el 3 % que es la tasa de

amortización de las construcciones se aplicará sobre el remanente de restar de 66% de la valuación fiscal el valor de las instalaciones.

En el caso de que el locatario del inmueble subarriende el mismo ya sea urbano o rural, tendrá como renta bruta: el producido del subarrendamiento o sublocación más el valor locativo que ocupa y que cede gratuitamente en su caso. La renta neta surgirá de deducir de la renta bruta lo siguiente: a) los alquileres o arrendamientos devengados en dinero, o en especie por los inmuebles que alquilan; b) los gravámenes que hayan tomado a su cargo; c) el importe de las mejoras introducidas en la propiedad y que no deba indemnizar el propietario. Esta deducción se hará prorrateando el valor de las mejoras en proporción al tiempo de duración que falta para la expiración del contrato de locación o arrendamiento. A semejanza del inciso f del artículo 61 en el caso de que el contrato no posea plazo de duración o no exista contrato o el valor de las mejoras es indeterminable, la ley autoriza a la Dirección a fijar el procedimiento a seguir, en cada caso.

De esta forma hemos obtenido el concepto de renta bruta y renta neta exclusivamente de la primera categoría que deben relacionarse siempre con el capítulo de deducciones generales.

Segunda categoría.

En esta categoría resulta sumamente difícil determinar lo que es la renta bruta. Se trata del producido de la renta de capitales mobiliarios enumerados en los incisos a, b, c, d, e, f. La renta neta está determinada en el artículo 67 del d.r. que establece que para determinar el monto imponible de los réditos de la 2a. categoría a que se refiere el artículo 45 de la ley, podrán deducirse gravámenes y gastos que los afecten directamente y que fueran necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación. Es decir que da fuerza a la definición general de la renta. El propio decreto reglamentario para ciertos casos determina el beneficio imponible como en los del capital recibido al vencimiento de los contr;

tos de seguros mixtos no se deducirán las primas que cubran el riesgo de muerte. Los seguros mixtos son aquellos que se contratan bajo el nombre de seguros dotales es decir que la compañía aseguradora se obliga a abonar cierta cantidad si el asegurado fallece dentro de determinado plazo, si sobrevive, dicha suma le es entregada al mismo. En esta clase de seguro y desde el punto de vista actuarial la prima única está constituida por la prima del seguro temporario (caso de muerte) y por la correspondiente al capital diferido (caso de supervivencia). Así bien, el inciso d del artículo 65 de la ley permite deducir de la renta bruta del contribuyente en caso de seguros mixtos o dotales la parte de la prima que cubre el riesgo de muerte. El importe máximo a deducir por este concepto será de \$ 5.000 anuales. La explicación dada precedentemente explica claramente porque el artículo 69 del d. r. excluye de la deducción para obtener la renta neta de los capitales obtenidos a consecuencia de un seguro dotal la prima que se hubiese abonado para cubrir riesgo de muerte. La razón es sencilla: la misma ya ha sido deducida en los ejercicios en que se iban abonando.

Cuando se trate de rentas vitelicias no podrá deducirse suma alguna en concepto de restitución de capital.

Dentro de esta categoría se encuentran consideradas también las regalías cuyo concepto ya hemos determinado. El artículo 68 de la ley autoriza a los cedentes de regalías a deducir el 25% de los réditos que perciban por los mismos hasta completar el capital invertido. La Dirección está autorizada a cambiar el sistema cuando determinadas circunstancias lo aconsejen. En el caso de que por la naturaleza del bien cedido no hubiera forma de valor el cedente de la regalía no podrá deducir dicho porcentaje. Este principio fundamental rige como sabemos para todos los que arriendan o dan en regalía activos agotables. El que cede en regalía una mina un bosque, etc. percibe junto con el producido de dicha regalía una cantidad que constituye el capital invertido en la compra de dicha mina, bosque, etc. y que es en definitiva pura

y exclusivamente una realización de capital.

Estas son las disposiciones especiales que rigen para la obtención de rédito de 2a. categoría.

Tercera categoría.

El artículo 51 de la ley define lo que constituye rédito bruto para los de 3a. categoría que se dedican a la enajenación de bienes en el mismo estado en que se los adquirió, dándole otra forma o extrínsecas. Para el mismo artículo constituye rédito bruto el total de las ventas netas, menos el costo de adquisición, producción o en su caso valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. Ante todo la ley considera ventas netas de acuerdo a la terminología técnico-contable al importe que queda de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones, descuentos, etc., de acuerdo a las costumbres de plaza. Es decir que en este punto la ley no ha dado una enumeración taxativa y rígida de cuales son estas deducciones necesarias para llegar a las ventas netas, sino que se ha remitido a la costumbre fuente de derecho.

Estos resultados suren de los inventarios que los contribuyentes han de levantar a un debido tiempo ya que ellos nos darán respecto a las mercaderías la existencia actual que comparada con la existencia declarada en el inventario anterior y las compras del ejercicio nos dará el valor de la mercadería vendida que comparada con el total de ventas y deduciendo las devoluciones como también las bonificaciones, etc nos dará el rédito bruto de la exaltación. En caso de que se lleve inventario permanente de mercaderías donde se pueda establecer fehacientemente el costo de los artículos vendidos el inventario final del ejercicio determinará el grado de exactitud de los datos suministrados por el inventario permanente.

Por estos conceptos se comprenderá el valor que reviste el sistema que se pueda adoptar para inventariar la existencia de mercaderías y que la ley ha reglamentado minuciosamente junto con el d.r.

Ante todo la ley establece que elegido uno de los sistemas que la misma enumera u otro que haya autorizado la Dirección no podrá variarse sin expresa autorización de la misma y previo los ajustes que se hagan necesarios. El cambio de método se hará a partir del ejercicio futuro que fija la Dirección.

La modificación del sistema para declarar los mer ca de ri as en los inventarios podría realizarse para ocultar ga na nc ias como bien puede deducirse pero que la ley ha previsto precedentemente.

Los sistemas adoptados por la ley son los sigu ien tes:

- a) costo de producción o adquisición;
- b) costo en plaza;
- c) precio en plaza menos gastos de venta;
- d) precio de venta menos gastos de venta;
- e) costo de producción o adquisición o costo en plaza el que sea menor.

El costo de producción es el adoptado por los con tri bu yen tes que fabrican mercancías. Técnicamente costo de producción significa el costo primo más los gastos de producción estando constituido el costo primo de la adición del material directo y el trabajo directo. El costo de producción más los gastos de administración y venta constituye el costo comercial. Pero, acertadamente la ley establece que la exis ten cia de mercancías elaboradas deben tomarse al costo de producción. No debe computarse como elemento del costo e inte r és del capital invertido por el o los dueños de la explotación. Mucho se ha discutido doctrinariamente si el interés de dichos capitales constituyen si o no un elemento en el precio de costo. Se ha afirmado por los que defienden la primera tesis que si en vez de tratarse de capitales propios se tratara de capitales ajenos todos estarían acordes en considerar a dicho interés como elemento de dicho costo. Los que defienden la segunda situación alegan que el precio de costo debe ser aquel a cual se puede vender sin incurrir ni en pér

dica ni en ganancia, por lo cual si se aplicara al precio de costo el interés del capital invertido existiría una ganancia. Los que sostienen la primera hipótesis también se basan en esta premisa y dicen que si no se incluye el interés del capital en el precio de costo hay una pérdida que vendría a ser precisamente ese interés que podría obtener en cualquier otra inversión.

Pero la ley en esto es terminante y considera que el interés del capital puede existir en su precio de costo pero no debe incluirse en el balance impositivo ya que para la misma ello constituye un beneficio que debe ser pagado y nunca una erogación como lo haría suponer en el caso de que fuera incluido como costo. Las mercaderías en vía de elaboración se valuarán de acuerdo al estado de elaboración en que se encuentren y las materias primas al precio de costo.

Costo de adquisición.

El costo de adquisición es el que corresponde a las mercancías compradas. En el sentido comúnmente aceptado se dice que el precio de adquisición del comprador es el precio de venta del vendedor; pero tal principio no es cierto. El precio de adquisición no es simplemente el precio de compra, pues incluye todos aquellos otros costos suplementarios o adicionales a los cuales es necesario recurrir para situar o emplazar el objeto en el sitio en que ha de utilizarse en determinada empresa. Esos gastos serían los de transporte, y demás gastos de manipuleo que los deje en condición de venderse. Así lo entiende el d.r. en su artículo 97 inciso b)

En algunas oportunidades se toma como costo de adquisición para toda la existencia de mercancías el costo que se abonó por las últimas compras o cualquier otro costo de sistema ponderado. Aceptado uno de estos métodos tampoco el contribuyente podrá variarlos.

Costo en plaza.

El valor de costo en plaza está dado por lo que debería abonar la empresa si quisiera reponer las mercaderías

que posee. Sucede que este valor de costo en plaza varía de acuerdo al volumen de la compra, de allí que el decreto reglamentario al examinar esa cuestión establece que el precio de costo en plaza se hará de acuerdo al volumen normal de compras que haga la compañía.

Precio de plaza.

Se refiere a mercaderías que los contribuyentes poseen y que tienen una cotización conocida (cereales, carnes, lanas, cueros, etc.) Este valor debe ser el que existe al cierre del ejercicio en plaza y al cual hay que deducirle los gastos de venta. Debe basarse en cantidades normales en relación con el negocio del contribuyente. Si así no fuera la Dirección impugnará el balance y podrá adoptar el sistema que crea conveniente.

Precio de venta:

La valuación por este sistema se refiere a mercaderías que no tienen una cotización en los mercados. El valor está dado por el precio de venta que estime el vendedor menos los gastos que le producirá la comercialización.

El C.R. establece las condiciones bajo las cuales se han de confeccionar los inventarios. En los mismos deberá consignarse las mercaderías en forma detallada, agrupadas por clases o conceptos y cada artículo con su precio unitario y número de referencia si lo poseyese.

Para cerrar las instrucciones que da la ley sobre valuación de mercaderías el C.R. autoriza al contribuyente cuando se trata de mercaderías fuera de moda, deterioradas, mal confeccionadas, que hayan sufrido merma o pérdida de valor por otras causas similares a valorarlas al precio de venta menos los gastos de venta, pudiendo impugnarse tales valuaciones cuando la Dirección no las considere razonables.

Autoriza la ley a la Dirección para aceptar o aplicar otros sistemas de valuación que no hayan sido previstos por ella cuando lo aconseje la índole del negocio y siempre que sea uniforme.

En el caso de títulos, acciones, cédulas, debentures o bonos exclusivamente o cuando se trate de operaciones que reúnan las condiciones para que las mismas sean gravadas por la ley se admitirá que figuren en el balance al precio de cotización en bolsa.

Los inmuebles se valorarán al precio de compra e construcción efectivamente pagado.

Refiere el u.r. a la valuación de la hacienda de un establecimiento ganadero en forma general para luego referirse a los criadores e invernadores en particular.

Con relación a lo primero establece como método de valuación de la hacienda:

Costo estimativo o precio fijo:

La Dirección tomará un año base que servirá como punto de partida para considerar el precio promedio de venta de varios años. El menor de ellos constituirá el costo estimativo o precio fijo que la Dirección fijará para la valuación de la existencia de hacienda. Dichos valores serán fijos y no podrán ser modificados mientras la Dirección no los actualize, y cuando sean notoriamente necesario por la variación evidente de los precios de costo.

Precio de Plaza.

Es el que obtendría el ganadero en la fecha del inventario si vendiera su hacienda en el mercado en que actúa, restando los gastos de venta.

También podrá autorizar la Dirección para este caso el promedio de venta que haya obtenido el ganadero durante el ejercicio o en un período determinado del mismo (un mes o dos o tres antes del cierre del mismo) El período adoptado debe ser uniforme en todos los inventarios posteriores.

Costo de adquisición.

En un todo de acuerdo a lo establecido para el inventario de las mercaderías en general.

Costo estimativo o precio de plaza para el contribuyente el que sea menor.

Comentado anteriormente cada uno de ellos sepa-

radamente considero superfluo cualquier explicación al respecto,

Los ganaderos que se dediquen en su actividad a la cría de ganado podrán optar por: costo estimativo, precio de plaza, y costo estimativo o precio de plaza el que sea menor. De los costos generales indudablemente el que no podrá utilizarse porque él no adquiere sino cría es el valor de adquisición.

Los invernaderos adoptarán entre el precio de plaza o valor de adquisición.

Los que se dediquen tanto a la cría como al invernadero podrán adoptar dos métodos: uno para cada clase.

Por el carácter que reviste la hacienda reproductora y en especial el macho el d.r. reglamenta el procedimiento a seguir con los mismos. Para los animales adquiridos deja a opción del contribuyente entre practicar amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición o asignarles en el inventario el precio fijo establecido para igual clase de hacienda de su producción y que no podrá ser modificado en los ejercicios siguientes. Como el precio fijo puede no coincidir con el precio de adquisición se establece que dicha diferencia será amortizada en función de los años de vida útil que tenga el reproductor con la salvedad de que la Dirección puede autorizar dicha amortización total en el año de compra.

Para los animales de propia producción la Dirección aprobará un precio fijo invariable para todos los ejercicios y que representará el costo probable del animal.

En el caso de animales reproductores hebras de fijar un precio fijo sea en el caso de adquisición o propia producción. Cuando exista diferencia entre este precio fijo y el de compra la misma podrá deducirse en el año de la adquisición.

La Dirección podrá adoptar otros sistemas siempre que la circunstancia lo aconseje y podrá modificar los precios fijados por los contribuyentes.

De acuerdo a lo establecido en párrafos anteriores

riores, en este caso el contribuyente no podrá variar el sistema adoptado, pero si la Dirección lo autorizara el mismo se hará para la hacienda de producción propia o adquirida en el ejercicio en que fué autorizado el cambio. La hacienda que ha**ba** sido valorada de acuerdo al sistema anterior continuará con el mismo hasta el 3er ejercicio a contar desde aquel en que fué autorizado por la Dirección a cambiar de sistema, y a partir del cual toda la existencia se valorará de acuerdo al nuevo.

Establecido los requisitos generales del inventario exigidos por la legislación, pasaremos ahora a tratar cuales son los elementos que nos conduce a la obtención de la renta neta.

De la renta bruta obtenida de acuerdo al procedimiento establecido precedentemente se deducirá los gastos que son efectuados para obtener, mantener y conservar dicha renta en cuanto sea gravada por el impuesto. Es decir hay que hacer ante todo un distingor: las rentas netas gravables y las exentas con sus correspondientes gastos. Y es precisamente esos gastos los que incidirán o no sobre las rentas brutas según su naturaleza.

Ante todo no se considerará gasto a los fines de este impuesto los que en tal caracter realice el contribuyente y su familia. Tampoco lo será los intereses de los capitales pertenecientes al contribuyente invertidos en la empresa, las sumas que se retiren por los mismos a cuenta de ganancias y los sueldos o cualquier otro retiro que pueda hacerse a cuenta de ganancias. Por lo tanto si por la organización contable o por contrato de sociedad o cualquier otra causa dichas erogaciones figuraran como gastos deberán agregarse a las utilidades de la empresa pero asignandose al socio que lo hubiera percibido.

Salvo el caso de que se pruebe una efectiva prestación de servicios por parte del conyugue o pariente del contribuyente toda suma abonada a los mismos no se considerará como gasto. Comprobada la prestación el sueldo abonado no de-

de superar a la que se abone a terceros por idénticos servicios si al empleado de mayor categoría no pariente.

No podrá deducirse tampoco las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capital o a reservas de la empresa que la ley no autorice.

El contribuyente no podrá retirar para uso personal o de su familia o destinarlo a negocios o actividades cuyos resultados no estén alcanzados por el impuesto, mercaderías de su comercio sino se la registra al precio que se obtiene en operaciones onerosas con terceros. El mismo principio rige para las sociedades.

Un tópico importante en lo que respecta a los réditos de la 3a. categoría lo constituye sin lugar a dudas todo lo referente a las operaciones en moneda extranjera relativo a los tipos de cambio a adoptar por el contribuyente y cual es el que corresponde con respecto al tiempo de la operación; las diferencias de cambio cuando deban concluirarse, etc..

El artículo 55 de la ley contempla el caso de los tipos de cambio afirmando que los mismos deben seguir un sistema uniforme que evite complicaciones, dando al mismo tiempo lugar para que la reglamentación fije los tipos a utilizar. El mismo artículo establece los siguientes tipos:

Mercado oficial: tipo cierre vendedor fijado diariamente por el Banco Central para los pagos que deben efectuarse por medio de dicho mercado. Tipo cierre comprador del día en que se formalize o contabilize la operación cuyo importe en moneda extranjera deba ser entregado a dicho mercado.

Mercado libre: tipo cierre vendedor fijado por el Banco de la Nación Argentina para los importes que no deban efectuarse en el mercado oficial. Tipo cierre comprador cuando se trate de cobros de exportaciones o créditos cuyo producto no deba ser entregado al mercado oficial.

A pesar de lo precedente la Afizcción podrá autorizar tipos de cambio promedio mensuales, bimestrales, etc. u otros términos mayores de las rebajas recibidas por el contribuyente.

Las compras de mercaderías y paqueterías en moneda extranjera puede realizarse como en el mercado interno a plazo o al contado. Las compras al contado que se hagan de tales mercaderías se asentarán al cambio efectivamente pagado. Si las compras fueran a plazo se contabilizarán al tipo de cambio del día de entrega de la mercadería en caso de compra o salida en el caso de venta, de acuerdo a los tipos que les correspondan por lo inserto anteriormente.

Estas operaciones pueden proporcionar diferencias de cambio que revistan el carácter de pérdidas o ganancias. Las mismas para ser computables deben ser efectivamente realizadas y tratarse de operaciones cuyos réditos se hallen gravados por la ley. Toda diferencia de cambio proveniente de inversiones de capital se imputará al costo de tales bienes.

Para calcular las diferencias de cambio se pueden seguir dos sistemas a saber:

- a) el más simple es el que consiste en la diferencia directa entre el tipo asentado y el efectivamente pagado o cobrado en forma total o parcial;
- b) el que permite la revaluación anual de los saldos impagos en moneda extranjera al valor actual del inventario y que determinará las diferencias computables. Pero estas diferencias serán efectivas cuando se paguen o cobren y en relación con la última valuación.

Si los contribuyentes hubieran adoptado otro procedimiento para la contabilización de las operaciones sujetas a cambio y la Dirección los autorizara deberán seguir con respecto a las diferencias de cambio el sistema enunciado en segundo término.

Adoptado un sistema el contribuyente no podrá cambiarlo sin previa autorización de la Dirección.

No será permitido bajo ningún concepto la diferencia de cambio proveniente de convertir la deuda en una moneda de otra, salvo en el momento del pago o de la novación de la misma.

Los ajustes que tengan que hacer los contribuyen-

yentes en su contabilidad de las operaciones en moneda extranjera para ponerlas en concordancia con las exigencias de la ley podrán hacerse en la contabilidad principal del mismo o en los libros auxiliares o en registros especiales.

Las sucursales de casas matrices extranjeras deberán solicitar a la Dirección que les fije el sistema a seguir en materia de cambio.

De la renta obtenida por los contribuyentes que por la índole de las mismas se hallan clasificadas dentro de la 3a. categoría podrán deducir de dicha renta los gastos que hayan sido necesarios para mantener, conservar o obtenerla.

Se incluirán entre los beneficios del negocio los descuentos o rebajas extraordinarias sobre deudas por mercaderías, intereses y operaciones vinculadas a la actividad del contribuyente y se incluirán en el año que se las perciba efectivamente o se las acredite en cuenta.

Los gastos deducidos a los fines de la ley no recuperados deberán considerarse entre los beneficios imponibles cuando se perciban o se devenguen según el sistema seguido por el contribuyente. No se trata de un beneficio en su sentido exacto los gastos recuperados, sino simplemente agregar a los beneficios computables del balance impositivo lo que había sido deducido de los mismos y que fueron percibidos de terceras personas.

Se podrá deducir la cantidad necesaria para castigar los créditos dudosos e incobrables siguiendo el procedimiento de llevar los mismos a la cuenta de ganancias o pérdidas; o formar un fondo de provisión para este fin. Adoptado uno de estos sistemas no se podrá cambiarlo sin previa autorización de la Dirección. Cuando el contribuyente presente la declaración jurada deberá indicar cuál es el sistema seguido y en caso de que se trate del fondo, el coeficiente que se ha elegido.

El fondo de provisión que determina la ley se forma al finalizar cada ejercicio y para el ejercicio siguiente. El mismo se constituye teniendo en cuenta el promedio de quebrantos ocurridos durante un período anterior que no debe ba-

jar de cinco años. Todos los quebrantos que se produzcan en el ejercicio considerado se harán con cargo al fondo. Si este no alcanzase a compensar los quebrantos el remanente se cargará a cuenta de pérdidas y ganancias. Si por el contrario el fondo al final del período fuese superior a los quebrantos la diferencia deberá cargarse a los beneficios, pudiéndose recién el nuevo fondo que servirá para el ejercicio siguiente. Por lo establecido en el párrafo sexto del artículo 121 del d.r. es condición indispensable además de los cinco años de antigüedad que durante dicho plazo se halla llevado contabilidad.

Si algún crédito que hubiese sido considerado quebranto y ueducido de los beneficios, se percibiese, deberá incluirse entre los beneficios dicho monto para compensar lo que antes había sido considerado pérdida. Todo esto para los ejercicios posteriores al cerrado en 1932 y a los anteriores cuando no provengan de cuentas consideradas pérdidas por la ley respectiva.

Cuando el período a considerar para el cálculo del coeficiente para la constitución de fondo de previsión para malos créditos fuera inferior a 5 años ya sea porque el contribuyente no hubiera llevado contabilidad, o el negocio no alcanzase dicha antigüedad o cualquier otra causa, la Dirección resolverá si dicho coeficiente surgirá de tomar un plazo menor o del estudio de negocios del ramo o afines.

Corresponde determinar ahora cuales son las condiciones que la legislación exige para considerar a los créditos dudosos o incobrables. El d.r. en su artículo 123 hace una enumeración de dichos factores siendo la misma meramente enunciativa ya que expresa que serán considerados tales "cualquier otros factores de incobrabilidad". Los factores enumerados en dicho artículo son además del señalado los siguientes; que deben tomarse como índices: la cesación de pago del deudor determinada o aparente; la quiebra; el concordato; la fuga del deudor; la prescripción; la iniciación del cobro compulsivo; la paralización de las operaciones;... "Se encuentran enumeradas aquí causas que originan créditos de cobro dudoso e imposible

De cobro dudoso serán la cesación de pagos, la quiebra, etc. De cobro imposible la prescripción como caso absoluto.

Las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y deducirse en el ejercicio que se produzcan.

La ley determina que una vez que la dirección autorize al contribuyente la constitución del fondo de previsión para créditos dudosos este deberá formarse al final del ejercicio pero sin cargo a los beneficios que resulten en el balance fiscal aplicando el coeficiente calculado sobre el monto del activo objeto de la previsión al comienzo del ejercicio siguiente.

No deberán considerarse beneficio a los efectos del gravamen las quitas que se obtengan por parte del deudor contribuyente en un concordato o concurso civil. Es decir que la condonación de una parte de deuda que le hagan los acreedores por el sistema prescrito por la legislación civil y comercial, que representa un beneficio para el deudor no es considerada, teniendo en cuenta la circunstancias bajo las cuales se hace, como materia imponible. No constituiría un beneficio por enajenación sino simplemente una reducción de gastos de adquisición de productos que le reporta un beneficio mayor al enajenar los mismos pero que por diversas circunstancias no ha podido materializarse y que ha llevado al deudor a la cesación de pagos con sus consecuencias: el concordato o el concurso civil según el caso. Es en vista de tales circunstancias que la ley ha eliminado como beneficio imponible las quitas que proporcionen al deudor sus acreedores pero en concordato o concurso civil. Cuando las mismas se hagan por arreglos privados deberá solicitarse la extensión de tal beneficio impositivo a la Dirección quien previa prueba de que la quita ha sido concedida a consecuencia de la situación económica precaria del deudor podrá autorizarla. Esta condición que exige que prueben ante la Dirección los deudores concordados se halla justificadamente probada en el concurso civil y en el concordato.

Otro rubro que reviste gran importancia a los fi-

nes de determinar el beneficio imponible es el de amortizaciones de los bienes empleados por el contribuyente para producir réditos gravados. En la práctica es uno de los rubros que mayor proporción de evasiones ha ocultado ya sea por la utilización de coeficientes elevados de amortización o por la aplicación de coeficientes justos a revaluaciones o abultamientos de activos y que en definitiva producen los dos una elevación de cargas con la consiguiente incidencia sobre los beneficios imponibles.

La ley en su artículo 74 define lo que debe deducirse como amortización. Es la cantidad que va a compensar el desgaste que se produce en los bienes utilizados por el contribuyente para obtener, réditos gravados y que se obtiene de aplicar sobre el valor de dichos bienes un coeficiente anual fijo que resultará de tener en cuenta dicho valor y el número de años probables que tendrá de vida el mismo.

Tal deducción se hará en el balance impositivo aún cuando el contribuyente no la hubiera contabilizado. Así lo establece el artículo 106 del d.r. que legaliza lo que constituye una regla de contabilidad al decir que las amortizaciones se aplicarán cualquiera sea el resultado del ejercicio, es decir aún en el caso de que el mismo dé pérdida.

La ley le exige al porcentaje calculado para la amortización que el mismo sea fijo y que reúna la condición de que cuando el bien objeto de la misma haya terminado su vida útil se halle completamente amortizado. Es decir que trata de que dicho coeficiente no lleve a la situación de que el bien termine su vida útil antes de que haya sido completamente amortizado o que dicha vida se prolongue después que ha sido amortizado en su totalidad. Fuera de esta regla general la ley y su d.r. deja a voluntad del contribuyente la aplicación del coeficiente que reuniendo dichas condiciones obligatorias sea técnicamente aplicable de acuerdo a los usos y costumbres fuente del derecho de tanta importancia en esta materia. Siempre queda a salvo el derecho de la Dirección de imponer el coeficiente elegido por considerarlo excesivo y determinar cual ha

de seguirse en determinados casos.

Cuando por circunstancias determinadas o por mal cálculo del coeficiente de amortización alguno de los bienes amortizables—excepto inmuebles—quedase fuera de uso sin haber sido totalmente amortizado, la ley permite que el contribuyente siga amortizándolo hasta su valor, total original o de lo contrario establecer la diferencia entre lo que falta amortizar y el precio de venta en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

La ley y su decreto reglamentario se encuentran en contradicción, al decir la primera en su artículo 74, segundo apartado que la Dirección podrá establecer en casos especiales otros sistemas de amortización. Al contrario el artículo 106 del d.r. dice que la Dirección podrá aceptar otros sistemas a más del enunciado en la ley. El primero deja la fuente de tal cambio en manos de la Dirección, en cambio en el segundo caso lo transfiere al contribuyente siempre con la aprobación de la Dirección. Si bien el d.r. no puede modificar la ley considero como la mejor solución práctica dar a la Dirección las dos facultades concedidas una por la ley y la otra por el decreto.

El otro aspecto importante referente a las amortizaciones es el costo de los bienes sujetos a la misma. En efecto un costo abultado de los bienes sujetos a amortizaciones producirá un aumento correlativo de las deducciones que incidirá en el beneficio, disminuyéndolo a pesar de que el coeficiente sea correcto. Puede suceder también que dicho coeficiente se halle abultado a consecuencia precisamente de ese costo elevado de los bienes. Por las razones apuntadas se verá cuán importante es establecer los elementos constitutivos de dichos costos que la ley permite. El costo de dichos bienes está constituido por el precio de venta en general, más los gastos incurridos con motivo de dicha compra e instalación; tales como transporte, comisiones por compra, etc. Cuando los bienes en vez de ser adquiridos son de propia producción serán valuados al costo no comprendiéndose dentro de éste al in

terés del capital invertido en el negocio.

Con el objeto de evitar lo que tan comúnmente sucede, de que las empresas instaladas en el país compran bienes para destinarlos al activo fijo de otras empresas extranjeras proveedoras con la que constituyen un mismo conjunto económico haciéndolo siempre a precios superiores a los normales con fines especulativos e impositivos. Desde el punto de vista especulativo las empresas de servicios públicos se basan en dichas adquisiciones con el fin de demandar al poder público autorice el aumento de tarifas en los servicios. Desde el punto de vista impositivo cualquier clase de empresa al adquirir su activo fijo a precios abultados transfiere sus ganancias al extranjero para escapar al gravamen nacional, mediante una amortización que resulta completamente abultada con respecto al valor real de dichos bienes. Previendo esta circunstancia el artículo 74 de la ley establece la presunción *juris tantum* de que cuando dichos bienes tengan un valor superior al precio mayorista en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguros hasta nuestro país existe una vinculación económica entre la empresa que ha adquirido dichos bienes y la que los ha enajenados. La diferencia entre dichos valores no será deducible bajo ningún concepto de los beneficios de la empresa.

Otra forma que tienen las empresas de eludir la aplicación del gravamen al no poseer vinculación económica con las empresas productoras extranjeras es la de hacer intervenir a otra entidades del mismo conjunto económico a las que se les paga una comisión por su papel de intermediaria. Sabemos por lo dicho anteriormente que dichas comisiones se incluyen en el costo de los bienes amortizables, pero la ley contemplando precisamente la situación descrita establece que las mismas no serán deducibles cuando se trate de entidades de un mismo conjunto económico salvo en el caso de que se pruebe fehacientemente una efectiva prestación de servicios por parte de la entidad intermediaria. Todo lo cual a condición de que el valor de los bienes adquiridos no sea superior al precio mayorista.

en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguros hasta su arribo a la República Argentina.

Los bienes adquiridos para ser pagados en moneda extranjera y cuando en el momento del pago se produzca una diferencia de cambio, la misma se dividirá por los años de vida útil que le quedan a los bienes sumandose o restandose según haya ganancia o pérdida esta fracción al importe a amortizar en cada ejercicio. Cuando la diferencia anterior se produzca una vez que los bienes han sido totalmente amortizados la misma se computará como pérdida o ganancia según el caso, del ejercicio en que se produzca. Esta disposición no rige para las sucursales de casas extranjeras las que deberán consultar a la Dirección el procedimiento a seguir.

La ley en su artículo 76 determina lo que debe entenderse por reorganización de sociedades o fondos de comercio para diferenciarlos de las ventas, transferencias, etc, de dichos fondos. Para la misma la reorganización de sociedades o fondos de comercio es la venta, transferencia, absorciones, consolidaciones, etc, de una entidad con otra que a pesar de no aparentar ser jurídicamente dependientes constituyen un mismo conjunto económico. Cuando las ventas o transferencias de los fondos de comercio no revisten las condiciones enunciadas la ley determina que las mismas no constituyen un conjunto económico. A los efectos legales las transferencias consideradas bajo el primer punto estarán sujetas al hecho de que la Dirección podrá exigir a la nueva sociedad que el valor de los bienes amortizables adquiridos a la antigua sociedad sea el que resulte de deducir del valor de adquisición realizada por ésta las amortizaciones impositivas que ha sufrido. La nueva sociedad deberá sujetarse al calcular el tiempo de vida útil de cada grupo amortizable al período que le faltaba amortizar a la antigua sociedad. Cuando estas transferencias se hagan entre individuos y aún antes de la promulgación de la ley son aplicables las reglas explicadas.

Cuando tratándose de transferencias de fondos de comercio entre individuos o sociedades que no revisten el ca-

racter de un mismo conjunto económico los valores de los bienes amortizables sean superiores a los corrientes en plaza la Dirección podrá ajustar dichos valores al de plaza dispensando al excedente el tratamiento que da el rubro llave. El mismo procedimiento puede seguir la Dirección respecto a los bienes amortizables cuando lo considere necesario; así lo autoriza el artículo 76 de la ley.

Otro punto de importancia dentro del valor de los bienes amortizables lo constituye las erogaciones que se hacen en concepto de reparaciones y mejoras en los mismos. El d.r. establece que cuando las reparaciones sean de carácter ordinario serán deducibles como gastos del ejercicio en que se hagan. Las reparaciones o mejoras que no sean ordinarias deberán deducirse en fracciones anuales durante el período de vida útil que le resta al bien mueble considerado. La legislación impositiva determina taxativamente cuales son los elementos que deben reunir los gastos para ser considerados ordinarios; ellas son: los que no prolonguen apreciablemente la vida del bien ni impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo". Inmediatamente establece una presunción juris tantum al establecer que la misma es general, es decir que tiene aplicación en algunos casos particulares. Dicha presunción establece que se considerará gastos ordinarios cuando los mismos no superen en cada ejercicio la suma de \$ 300.- por cada equipo o del 10% del valor original del bien, el que sea mayor.

Cuando las mejoras o reparaciones fueran periódicas sin prolongar la vida del bien amortizable las mismas se deducirán en los ejercicios que se produzcan.

Hemos establecido hasta ahora todo lo referente a los coeficientes de amortización y al valor de costo de los bienes amortizables con las mejoras y reparaciones que las mismas experimentan. Del coeficiente de amortización hemos establecido la forma de obtenerlo y cuales son los lineamientos generales del mismo en la ley. Del valor de costo de los bienes amortizables hemos determinado sus elementos con

titutivos y de las reparaciones y mejoras cuando son deducibles íntegramente en el ejercicio o cuando deben ser amortizadas en varios ejercicios.

Hablaremos ahora de las pérdidas que puedan producirse en dichos bienes además del desgaste que tenga inevitablemente por el uso. Estas pérdidas, que llamaremos como lo hace el D.R. extraordinarias para diferenciarlas del desgaste ordinario, son deducibles como gasto del ejercicio en que se produce, siempre que se deba a caso fortuito o fuerza mayor. El valor de la pérdida extraordinaria se obtiene de restar del valor que falta amortizar del bien lo que se haya conseguido salvar en su valor neto y la indemnización percibida si hubiere lugar a ello. Si de esta sustracción algebraica resultara beneficio el mismo debe incluirse en el balance impositivo.

Siguiendo el principio establecido en el párrafo 2º del artículo 4º de la ley el d.r. establece que cuando se dé de baja a un bien amortizable—excepto inmuebles—por desuso, reemplazólo. la ganancia o pérdida que de la venta de dicho bien se obtenga se compute en el balance impositivo. Esta pérdida o ganancia se obtiene restando del precio de venta el valor aún no amortizado de acuerdo a las exigencias de la ley. Si no se produjese tal venta del bien dado de baja el contribuyente podrá optar entre seguir amortizando el bien hasta su total amortización o suspenderla desde el momento en que se produjo ella.

En caso de que la venta del bien dado de baja se produzca dentro del mismo ejercicio en que se efectúa la compra del que lo reemplaza la ley permite que el resultado de tales operaciones se carguen al nuevo bien adquirido, o al ejercicio impositivo. Se comprenderá que si de la operación explicada resultara un beneficio en vez de incluirlo en el balance impositivo, el mismo puede incidir en el precio de costo del nuevo bien rebajándolo. Si por el contrario resultare pérdida el mismo aumentará el precio de costo de dicho bien.

En lo referente a la amortización de los bienes amortables me remito a mi trabajo anterior presentado a dicho

Instituto y que agregaré al presente trabajo cuando lo recopile corrijá y complete paulatinamente con el aporte de experiencia que voy recogiendo en el estudio de los casos prácticos.

En el supuesto caso de que no pudiera establecerse la fecha de adquisición de los bienes amortizables ni su valor de origen la Dirección está autorizada por la ley para estimarlos. Mientras no se produzca tal estimación el contribuyente consultará a la Dirección el procedimiento a seguir.

El artículo 75 de la ley 11682 (texto nuevo) y 9 del decreto 18229 autorizan al contribuyente a calcular la amortización de sus bienes amortizables—excepto inmuebles—en la parte que se utilice en las actividades comerciales, industriales y agropecuarias con un aumento del 20 % sobre la cuota normal de amortización a partir de los balances cerrados al 31 de diciembre de 1942 y en lo referente a equipos adquiridos o instalados desde el 1º de Enero de 1927, para compensar el mayor valor de reposición de los mismos.

Es condición indispensable para la constitución de este fondo la individualización mediante el registro de cada uno de los bienes del activo fijo amortizable sometidos a esa cuota adicional con indicación de la proporción que le corresponda a cada uno en el fondo.

La cuota así constituida deberá figurar en el pasivo en cuenta especial y perfectamente individualizada respecto a si corresponde al bien original, a la primera reposición o a cual. Si el bien adquirido tiene un valor superior al costo original del reemplazado el fondo de reposición será a compensar esa diferencia. Si todo el fondo es utilizado el mismo permanecerá en el pasivo como cuenta individualizada de acuerdo a lo establecido anteriormente. Si por el contrario la diferencia entre la nueva compra y el valor original del bien reemplazado es nula o a favor de este último el fondo incidirá en los beneficios impositivos del ejercicio o podrá rebajarse el valor de costo del nuevo bien en el monto del fondo con el fin de que las amortizaciones futuras sean más bajas. Esto trae como consecuencia que los beneficios en vez

de estar gravados en una sola vez lo están a través de varios ejercicios.

Basandose en el primer caso (valor del bien adquirido mayor que valor original del bien reemplazado) el fondo como hemos dicho quedará individualizado en el pasivo, formandose un nuevo fondo de reposición para el nuevo bien. Si el valor del bien que reemplaza en la segunda renovación es superior al segundo fondo de reposición formado irá a compensar tal diferencia. Puede producirse en este caso lo siguiente:

a) que la diferencia entre el costo de origen del primer bien y el último sea mayor pero que no supere al monto del nuevo fondo más el viejo. En este caso la diferencia entre el fondo total y la diferencia de costos establecida será computable como beneficio, impositivo.

b) que la diferencia anterior sea igual o mayor que la suma del fondo. En este caso el fondo formado contribuirá a zanjar dicha diferencia. Con el costo del nuevo bien se formará el nuevo fondo que irá a agregarse a los anteriores.

Puede producirse también que el costo del bien que reemplaza en la 3era reposición sea menor que el anterior en este caso no se utilizará el fondo formado durante la 2a. reposición ni tampoco parte del formado en la primera los cuales se computarán como beneficios impositivos por cualquiera de los sistemas establecidos anteriormente.

Cualquier destino distinto del fondo o no se produjera la reposición para el cuál fué formado incidirá como beneficio en el balance impositivo.

La ley concede esta vez al Poder Ejecutivo y no a la Dirección la opción de variar el coeficiente del 20% cuando lo estime necesario.

Son también deducibles los gastos de organización que podrán hacerse con afectación al primer ejercicio e amortizandolos en un plazo no mayor de cinco años a opción del contribuyente.

Las compañías de seguros por la naturaleza de algunas de sus reservas como son las matemáticas y las de ries-

go en curso, podrán deducir las sumas que destinen a la previsión de las mismas de acuerdo a lo establecido por la Superintendencia de Seguros u otra dependencia oficial.

Es decir que las sociedades de seguros pueden formar con el fin de prevenir cualquier hecho que redujese notablemente sus reservas matemáticas o de riesgos en curso que pudiesen en peligro la liquidación de los siniestros habidos una provisión para dichas reservas con sus propios beneficios en cuyo caso no abonarán gravamen. Pero si dicha provisión no fué utilizada durante el año siguiente al de su formación será considerada beneficio e incluida como tal en la liquidación del año.

Se deducirán también las reservas que se formen para cubrir las indemnizaciones por despido o las mismas podrán ser deducidas en el año en que efectivamente se paguen. Cuando se obtiene por el sistema de la reserva el mismo se seguirá en todos los ejercicios. Podrá la Dirección autorizar el cambio de método de liendose en ese caso incluir en el año del cambio toda la reserva no utilizada en el balance impositivo. Cuando se adopte el sistema de la reserva desde el ejercicio que la Dirección lo autorize solo podrá deducirse tomando como base los sueldos abonados en el mismo o el aumento de riesgo en el mismo, según el caso.

Adoptado el sistema de la reserva deberá determinarse a que empleado u obrero sujeto a indemnización le corresponde cada parte, de modo que haga fácil la fiscalización. Cuando el riesgo previsto desaparezca total o parcialmente la suma que lo cubre deberá incluirse como beneficio en el balance impositivo del año en que se produzca el hecho. Si la reserva no llegara a cubrir todo el riesgo cuando éste se produzca, la diferencia se cargará a la cuenta de ganancias y pérdidas.

La reserva se constituirá siguiendo alguno de los dos métodos determinados en la ley pero que no son los únicos ya que la misma faculta a la Dirección a autorizar cualquier otro procedimiento para su cálculo siempre que reúna estas

tres características: racionalidad, practicidad y su monto no difiere en mucho del que corresponda por la ley 11.729.

Los dos sistemas establecidos por la ley son los siguientes:

a) incremento efectivo del riesgo durante el año fiscal. Es decir se incluye tanto la indemnización por despido como el preaviso respectivo todo de acuerdo a lo establecido por la ley 11.729.-

b) lo que resulte de dividir lo percibido por cada empleado u obrero en el año por 24. Es decir medio mes promedio mensual que determina la ley 11.729 como indemnización por despido y nunca dicha suma podrá pasar de \$ 500.- anuales por cada persona empleada.

Son deducibles los gastos o contribuciones que se destinen a la asistencia social de los empleados y obreros propios, como son la asistencia sanitaria, subvenciones a clubes deportivos o con fines culturales, etc.

Las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se abonen al personal serán deducibles cuando se trate de comerciantes individuales, sociedades (excepto anónimas y toda clase de sociedades de capital) y se las distribuya efectivamente dentro de los 60 días del cierre del ejercicio debiéndose practicar en estos casos las retenciones respectivas. Si dentro de ese plazo no se hace efectivo el pago deberá rectificarse la declaración jurada presentada incluyéndose dentro de ella el monto de las gratificaciones, aguinaldos, etc. como beneficio de dicho pago en ese año sin perjuicio de deducirse en el año de su pago. El plazo de 60 días hábiles se prolongan a 120 días de igual carácter para las sociedades denominadas de capital.

Cuando en vez de abonarse dichas cantidades se las acredita en cuenta de los beneficiarios la Dirección podrá justificar dicho procedimiento si se reúnen los siguientes requisitos: habitualidad en el mismo por parte de la empresa; por la índole del negocio como podría ser casos en que no se disponga del líquido necesario para efectuar los pagos en efectivo y a corto plazo; y por último que su monto sera razo-

nable en relación a las utilidades de la empresa. Este último requisito deberá ser llenado aún en el caso de que los pagos se hagan en efectivo so pena de ser impugnados dichos gastos como excesivos por la índole del servicio prestado, importancia de la empresa, la labor desarrollada por el beneficiario y cualquier otro factor.

Podrá exigir la Dirección justificación por parte del beneficiario del destino ulterior de las sumas recibidas.

Al establecer el artículo 45 del decreto 33.302 el pago a todos los empleados y obreros de un sueldo anual complementario al 31 de diciembre de cada año ha traído que la ley de réditos permita a los contribuyentes obligados a tal pago y que cierren sus balances antes de dicha fecha a deducir como gasto la doceava parte de todos los sueldos o remuneraciones abonadas desde el 1 de Enero de cada año hasta el cierre del balance. Lo que faltare abonar hasta el 31 de Diciembre se cargará al ejercicio siguiente.

La ley permite la deducción de los importes destinados por las sociedades anónimas a la constitución de la Reserva Legal con el mínimo que obligatoriamente le impone el código de comercio. El importe a deducir será del 2 % de la utilidad comercial hasta constituir una reserva que alcance al 10% del capital social debiéndose contabilizarse como tal.

Debe entenderse por utilidad comercial la utilidad que surja de los balances presentados por las sociedades y aprobadas por la Inspección de Justicia o el organismo provincial respectivo.

Si no se contabilizara la reserva correspondiente al año fiscal por habersela constituido anteriormente en exceso podrá deducirse del balance impositivo la reserva que corresponda y en cuanto estuviese cubierta por la formada anteriormente.

Las sociedades con ejercicios anteriores al 1 de Enero de 1943 deberán determinar la reserva que les corresponda poseer a dicha fecha. En los ejercicios posteriores solo po

drá deducirse la parte de la reserva que falte constituir.

Cuando por la índole de las operaciones realizadas las leyes respectivas determinen que las sociedades que abarcan tales negocios aunque sean anónimas deben constituir su reserva legal en otra forma que la determinada por el Código de Comercio la Dirección deberá permitir la deducción que resulte para tal fin.

Cuando dichas reservas se distribuyan a los socios o socios o se utilicen para otros fines que los indicados en las leyes respectivas de su creación abonarán el impuesto respectivo.

Debe considerarse que tales deducciones se harán sobre el monto destinado a la formación de reservas para y exclusivamente en las sociedades anónimas excluyéndose toda otra clase de sociedades.

Cuarta categoría.

La renta bruta de esta categoría es la proveniente del trabajo personal y están enumeradas dichas actividades taxativamente en el artículo 63 de la ley. Son ellas las provenientes del desempeño de cargos públicos; del ejercicio de profesiones liberales y oficios o de la prestación de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturaleza, en cuanto no se hallen incluidos expresamente en la tercera categoría; del desempeño de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y de otras actividades similares; del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia; las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie, en cuanto provengan del trabajo personal. Los viáticos u otras compensaciones en especie o dinero en cuanto excedan lo que la Dirección considere razonables como reembolso de gastos efectuados se consideraran de esta categoría.

En el caso de que además del sueldo en efectivo el empleado reciba o sea clase de remuneraciones como ser casa habitación, comida, o cualquier otra clase de compensaciones

subseptibles de ser consideradas en dinero el empleador determinará el valor de los mismos para agregarlo al sueldo efectivo y obtener el rédito gravable. Los jefes de reparticiones nacionales, provinciales o municipales son los encargados de fijar el valor de tales remuneraciones cuando sean abonadas por esas instituciones. La Dirección se reserva el derecho de rectificar dichas valuaciones.

Entra también en esta categoría los sueldos o remuneraciones que aunque abonadas desde el extranjero o en el extranjero provinieran de actividades desarrolladas dentro de la República. Efectuado tales pagos en moneda extranjera su conversión a la moneda nacional se hará al tipo de cambio comprador del mercado libre.

Deben sumarse a las rentas de esta categorías los aportes jubilatorios que devuelvan las cajas de jubilaciones y de previsión social a sus afiliados incluyendoselas en la declaración jurada del año en que se perciban.

Para la obtención de las rentas netas de la 4a. categoría hay que deducir lo que indica la ley. Esta deducción es para los réditos provenientes de sueldos, jornales, honorarios de directores, y síndicos de sociedades anónimas y otras remuneraciones similares, la que resulta del importe que debe obligatoriamente aportarse a los fines de la ley jubilatoria.

Los corredores, comisionistas, viajeros, etc., que trabajen en relación de dependencia podrán deducir de las remuneraciones percibidas los gastos de viáticos, movilidad, etc., que corran exclusivamente por su cuenta.

No se hallan sujetas al impuesto y por lo tanto son deducibles las indemnizaciones que se perciban por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad no importando cual es la denominación bajo la cual se percibe dicha renta o capital.

Esto en cuanto a las rentas provenientes de las actividades determinadas en los incisos a) c) y d) del artículo 63 de la ley. Respecto a las rentas de los profesionales como a los que desempeñen oficios, prestación de servicios, etc.

incluidos en el inciso b del artículo citado, se permiten para la obtención de la renta neta las siguientes deducciones: el alquiler o valor locativo del local ocupado para el desempeño de sus funciones. Cuando la labor se desarrolle en edificios propios deberá declararse dicho valor locativo como renta del suelo. Se deducirán también los sueldos, remuneraciones, gratificaciones, etc. que se abonen a los empleados que se utilicen para el desempeño de la profesión, etc.; la participación que se da a terceros en los honorarios que se perciban; los gastos denominados normales que son inherentes a la profesión (franqueo, teléfono, etc.); el desgaste o amortización de los útiles de trabajo (muebles, automóviles, etc)

Deducciones generales.

A más de las deducciones correspondientes y específicas a cada categoría hay otras que son comunes a todas y que trataremos en esta parte.

Ante todo estableceremos la regla general de tales deducciones y son aquellos gastos admitidos por la ley y que son efectuados para obtener, mantener y conservar réditos gravados por la ley. Cuando dichos gastos se hayan realizado para obtener, conservar o mantener réditos gravados y exentos al mismo tiempo se hará la deducción en la proporción que dichos gastos se hallen con las rentas brutas de tales réditos. Estas deducciones se podrán hacer de la renta de un bien determinado cuando no se altere el monto del impuesto a pagar. No obstante lo determinado en la ley respecto a la proporción que deben guardar los gastos exentos respecto a los beneficios imponibles y exentos, la Dirección podrá variar dicha proporción cuando el mismo no sea fiel reflejo de lo que acontece en el negocio.

Serán deducibles de acuerdo al artículo 65 de la ley lo siguiente: a) los intereses de deudas y los gastos originados para la constitución, renovación o cancelación de las mismas. Estas deudas tiene que ser con respecto a terceros, no tomándose en cuenta las deudas de la sociedad con respecto a los socios que se hayan expresamente excluidos en el inciso b)

del artículo 69. No se trata tampoco en este ítem pura y exclusivamente de la deudas tenidas por los incluidos en la 3ª categoría sino también los provenientes entre otras de hipotecas, prenda sobre títulos, deudas personales, etc.;

b) los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen réditos. Estos impuestos no serán nunca el impuesto a los réditos, ni los que se abonen con el fin de adquirir, mantener o conservar capitales (contribución de mejoras, impuesto sobre la transmisión gratuita de bienes). Los impuestos a los réditos que se abonen a cargo del contribuyente pero que corresponden a terceras personas serán deducibles en cuyo caso el beneficiario deberá incluirlo como beneficio en su balance impositivo sin perjuicio de considerarlo como adelanto o a cuenta de nuevos impuestos. Las multas que se abonan serán deducibles excepto en el caso en que se haya quedado defraudar al fisco;

c) las primas de seguros que cubran el riesgo sobre bienes que producen réditos gravables;

d) cuando el contribuyente haya contratado un seguro de muerte será deducible la prima que abone por tal concepto. Cuando se trate de seguros mixtos, es decir de vida y muerte solo se deducirá la parte de la prima única que se abone por este último concepto. Se admitirá tales deducciones hasta un límite máximo de \$ 5.000.- anuales se trate o no de primas únicas;

e) son también deducibles las pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor de acuerdo al alcance a que tales términos de nuestra legislación civil en cuanto no se hallen cubiertos por seguros tales riesgos;

f) las pérdidas comprobadas por la Dirección a su juicio y cometidas por empleados en los bienes de la explotación, en cuanto como en el caso anterior no estén cubiertos por seguros;

g) los gastos que origine la percepción de los réditos. Los gastos que se realicen para obtener, conservar o mantener los réditos de fuente argentina serán considerados necesarios siempre y cuando estén originados en el país. Los gastos realizados en el extranjero se consideraran de fuente extranjera salvo el caso que se pruebe ante la Dirección que dichos gas

- tos se han realizado para obtener, conservar o mantener réditos de fuente argentina, en cuyo caso serán deducibles;
- h) los aportes que se hagan a cajas nacionales, provinciales, o municipales en concepto de jubilaciones, retiros, subsidios, pensiones;
- i) las sumas reconocidas por la Dirección para gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas, siempre y cuando no sean exageradas con respecto a los réditos obtenidos;
- j) las donaciones que se hagan a las instituciones que se hallan exentas del pago de réditos en los incisos a), e), f) y g) los importes que se deduzcan en concepto de donaciones a las instituciones eximidas por esta ley se computarán en primer término contra los réditos de la categoría. Si no alcanzase a compensar tales réditos las donaciones hechas se harán sucesivamente sobre las categorías siguientes;
- k) las amortizaciones del mismo carácter de la que hemos hablado en las deducciones de la 2a. categoría.
- l) serán deducibles las remuneraciones o sueldos abonados a miembros de directorios, síndicos, de consejos, etc., que actúen en el exterior como toda remuneración por asesoramiento técnicos-financieros o de otra índole, prestados desde el exterior. Sobre estos importes la persona encargada de abonarlos deberá retener el 20% de dichas sumas.

Cantidades no deducibles.

No serán deducibles los gastos personales del contribuyente.

Las sumas invertidas para la adquisición de bienes y mejoras permanentes de acuerdo a lo que hemos dicho al tratar este punto en la 3a. categoría. Tampoco lo serán los gastos incurridos por tal concepto.

Las utilidades que se capitalizen o se envíen a reservas tampoco serán deducibles. Se trata de las reservas a las que no exime la ley.

No serán deducibles la amortización de llaves, marcas y activos similares. La diferencia que surja entre el precio de costo y el precio de venta será computable para el ven

dedor a los fines impositivos. Tampoco lo serán las donaciones, prestaciones, de alimentación etc. no autorizadas por la ley o por la Dirección en su defecto.

Las pérdidas provenientes de operaciones ilícitas no serán deducibles por el carácter de las mismas.

Compensación de quebrantos con beneficios.

La ley establece que una vez obtenido el resultado de cada categoría se proceda a la obtención del conjunto de los réditos netos. Puede suceder que todas las categorías consideradas produzcan beneficios como también que alguna de ellas produzca pérdida. Cuando ello suceda deberá compensarse tal pérdida con los beneficios que puedan producir las otras categorías. Se compensarán entre sí los réditos de la cuarta categoría y los de la tercera, el saldo se compensará con el de la primera y si quedara un remanente aún con los de la 2a. categoría. Si tal pérdida subsistiera se compensará la misma con las ganancias exentas que por reunir tal carácter no fueron incluidas entre los beneficios impositivos. Si a pesar de tal compensación no fuera posible anular dicha pérdida lo que quedase de ella será deducido en primer término en el ejercicio siguiente con las ganancias exentas y si quedase un saldo contra los beneficios impositivos, en este orden; empezando por las rentas de la primera categoría y siguiendo con las siguientes conservando el orden. Toda esta deducción hasta cuatro años después en que se produjo tal quebranto.

No se considera pérdida a los efectos anteriores la renta mínima no imponible ni las cargas de familia.

Cuando en un ejercicio se hubiere producido quebranto impositivo y ganancias exentas, los quebrantos provenientes de los ejercicios anteriores nunca se sumarán a los de las respectivas categorías y se compensarán con las ganancias exentas que queden luego de compensar las pérdidas habidas en el año.

Es de sumo interés determinar que se denomina ganancias netas exentas. Ellas son "las utilidades no alcanzadas

por los impuestos a los réditos y a las ganancias eventuales, menos la pérdidas de igual naturaleza o gastos que le sean imputables, producidos en el ejercicio". Si de esta operación resultara un saldo negativo, en ningún caso podrá compensarse con beneficios impositivos o exentos de año alguno.

Réditos y determinación de la renta imponible.

Se considera réditos a los fines de esta ley los cobranos o devengados según sea el sistema elegido por el contribuyente, adoptado uno de los cuales no podrá variarse sin expresa autorización de la Dirección. Esta opción no fige para los réditos de la primera categoría los cuales se incluirán cuando hayan sido devengados aunque no se hayan percibidos.

La legislación impositiva determina los métodos a seguir para la determinación de la renta imponible según se trate de comerciantes o entidades comerciales o civiles que lleven o no libros o practiquen o no balances comerciales anuales. Para los primeros por la índole de las anotaciones contables resulta más sencillo la obtención de dichas rentas, siendo el procedimiento a seguir el siguiente: a la utilidad del ejercicio según el balance respectivo y la cuenta de pérdidas y ganancias se sumará los gastos o erogaciones considerados como tal en esos estados y que no lo son de acuerdo a las prescripciones de la ley como así también los importes considerados como beneficios y que no han sido considerados tales en el balance de la firma. Del monto que se obtenga se ha de restar las cantidades consideradas como beneficios en el balance de la empresa y que no se hallan gravados por la ley y los gastos o erogaciones no computada por el balance y que la ley previa comprobación admite como tales.

Para los contribuyentes que no lleven libros o no practiquen balances anuales, la ley fija dos nuevos sistemas para el cálculo de la renta según que en las anotaciones capricios que llevan los mismos sea factible determinar las existencias al principio y al final del año fiscal como también las compras y ventas habidas durante el mismo. Para los que pueden obtener dichos datos como serían por ejemplo los que lle-

van contabilidad pero que no practican balances anuales se sumará a las existencias finales las ventas habidas restandose al resultado las existencias iniciales, las compras y los gastos del ejercicio, admitidos por la ley.

Para los contribuyentes que no lleven libros deberán estimar las utilidades del año debiendo informar el procedimiento utilizado para su obtención. Los procedimientos a utilizar son los siguientes sin desechar cualquiera otro que se considere adecuado a la naturaleza del negocio: monto de las ventas menos costo de las mismas y gastos; coeficientes de utilidad bruta aplicado sobre las ventas, con deducción de los gastos.

RÉDITO NETO SUJETO A IMPUESTO

Para obtener los réditos neto sujetos a impuestos los contribuyentes deducirán de la renta neta obtenida de acuerdo a lo que hemos establecido anteriormente lo que se denomina renta mínimo no imponible y lo que le corresponda por cargas de familia. Indudablemente que estas cargas de familia a mínimo no imponible corresponderían a las personas de existencia visible. La renta mínima no imponible es la siguiente: para las personas que solo obtengan réditos de la 3a. y 4a. categoría la deducción que permite la ley en tal concepto es de \$ 4.800.- cuando solo obtengan dichas personas réditos de la. y 2a. categoría la deducción será de \$ 2.400.- Puede suceder que la persona de existencia visible posea réditos de 3a. y 4a. y de la 1a. y 2a. categorías en cuyo caso se procederá del siguiente modo. Si el importe que resulte de sumar o compensar los réditos de 3a. y 4a. categoría fuese quebranto o beneficio menor o igual a \$ 2.400.- se deducirá como renta mínima no imponible esta cantidad. Si de esa suma o compensación resultare un beneficio superior a \$ 2.400.- pero menor a \$ 4800 se deducirá la cantidad de ese beneficio. Si de dicha suma o compensación resultare beneficio superior a \$ 4.800.- se deducirá como mínimo no imponible esta última cantidad.

Por poseer cargas de familia la ley autoriza al

contribuyente a aumentar en \$ 1.200.-el mínimo no imponible que resulte de la aplicación de lo dispuesto anteriormente.

Cuando las personas de existencia visible obtengan sus réditos para y exclusivamente del trabajo personal o hayan tenido su fuente en el mismo y siempre que sean superiores a \$ 6.000.-a \$ 4.800.-tengan o no personas a su cargo tendrán derecho a una deducción adicional igual al excedente de dichas sumas y hasta un máximo de \$ 1.800 anuales.

Para tener derecho a la deducción que por cargas de familia autoriza la ley son necesarios los siguientes requisitos generales sin perjuicio de los que se establecen para cada caso según su capacidad jurídica y estado: que las personas se hallen a cargo del contribuyente, residan en el país y no tengan en el año entradas netas superiores a \$ 1.200.-sin importar el origen de las mismas y si están o no sujetas al impuesto.

Las deducciones con los requisitos particulares para cada caso son las siguientes:

\$ 1.200 m/n por el cónyuge;

" 900 " " cada descendiente en línea recta varón (hijos nietos, bisnietos) e hijastro menor de edad o incapacitado para el trabajo. La ley no ha hecho en este caso diferenciación alguna entre los hijos legítimos, naturales, adulterinos, incestuosos o sacrílegos siempre y cuando los cuatro últimos no brados hayan sido reconocidos por sus padres. Esta deducción se hará hasta el día en que alcancen la mayoría de edad siendo en nuestra legislación civil de 22 años.

" 900 m/n anuales por cada descendiente en línea recta mujer (hija, nieta, bisnieta) e hijastra. en respecto al descendiente cuando se trate de mujer no tiene límite de edad.

" 900 m/n anuales por cada ascendiente (padre, abuelo, bisabuelo) de cualquier edad esté o no imposibilitado para el trabajo.

" 900 m/n anuales por cada hermano menor o incapacitado pa-

ra el trabajo y hermana cualquiera sea su edad.

\$ 900.-m/n anuales por el suegro o suegra;

" 900.- " " por cada yerno menor de edad o incapacitado para el trabajo y nuera cualquiera sea su edad.

Las deducciones por carga de familia las hará el pariente más cercano que tenga réditos imponibles. Si fueran varios los parientes de igual grado que concurren a la subsistencia de una misma persona se proporcionará las cargas de familia de acuerdo a dicho número.

Las deducciones a las que nos hemos referido se harán por periodos mensuales computandose todo el mes en el cual se produzca al uno de los hechos determinados anteriormente (casamientos, nacimientos, etc.)

RÉDITOS NO GRAVABLES

Exenciones

Las exenciones al impuesto a los réditos establecidas en el articulado de la ley pueden clasificarse en totales y parciales según estén la personas, entidades o actos total o parcialmente gravados.

Dentro de las exenciones totales podemos clasificar a aquellas que corresponden por el caracter del sujeto o por el hecho en sí.

Las personas exentas totalmente del impuesto a los réditos pueden ser a su vez públicas o privadas. Son entidades públicas exentas totalmente de impuestos el fisco, nacional, provincial o municipal en toda su amplitud ya sea por las rentas que obtengan como entidad de derecho público o como entidad de derecho privado.

Las personas de derecho privado exentas totalmente del impuesto a los réditos son aquellas que han sido eximidas por leyes nacionales especialmente y siempre y cuando las fuentes de ingreso de dichas instituciones sean siempre las mismas rentas que determinaron la exención. Son también personas de derecho privado exentas totalmente del impuesto a los réditos las sociedades cooperativas por las utilidades obte-

nidas.

Están también exentas las instituciones religiosas, las de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, científicas, literarias, artísticas, premiales y las de cultura física e intelectual, siempre y cuando que tales réditos y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios" todo esto respecto a todas menos a la enumerada en primer término. Se excluye por razones obvias a las que están organizadas en forma de sociedades anónimas o comercial u obtienen sus ingresos en todo o en parte de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballo y actividades similares. No se considerará juego de azar la realización de rifas o tómbolas cuando hayan sido debidamente autorizadas. Para establecer cuando una actividad es deportiva o social en una institución que le pueda conceder dicho carácter a la misma, deberá tomarse en cuenta ciertos y determinados índices, como ser cantidad de socios, que participan activamente, fondos que se destinan a cada actividad, etc.

Los réditos de entidades mutualistas que cumplan con las exigencias de la ley 12.209 y las obligaciones que cumplan con los asociados están exentas del impuesto.

Todas estas instituciones particulares excepto la hecha de las sociedades cooperativas serán exentas del impuesto a pedido de los interesados previa presentación ante la Dirección de los estatutos o normas que rijan el funcionamiento de las mismas o cualquier otro elemento que les sea exigidos.

Una vez exentas del impuesto no se podrá practicar retención alguna sobre sumas abonadas a dichas entidades cualquiera sea el concepto bajo el cual se haga.

Están exentos también por las funciones que delempeñan los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República.

Están exentos los Estados extranjeros o las rentas de los edificios o pados para oficinas o casa-habitación

de sus representantes y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos. Las exenciones concedidas en los dos últimos párrafos son recíprocas a condición de reciprocidad en el tratamiento.

Están exentas también las dietas de los legisladores salvo que por manifestación expresa deseen cobrar el impuesto.

También lo están de este impuesto y de todo otro de las asociaciones deportivas y de cultura física y los inmuebles de su propiedad donde funcionan sus campos de deportes, instalaciones inherentes, sedes administrativas y/o sociales, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y cuyas actividades denotro carácter social prevalecen sobre las deportivas.

Si mediante manifestación expresa lo desearan, están exentos del impuesto los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales vocales de las cámaras de apelaciones y jueces.

Los hechos exentos del impuesto a los réditos son los siguientes: las indemnizaciones que se perciban en forma de capital o de renta por causa de muerte o por incapacidad producida por accidente o enfermedad sin tomar en cuenta si las mismas provienen de leyes nacionales de previsión o de seguros contratados.

Tienen exención parcial del impuesto a los réditos las siguientes personas: las sociedades llamadas mixtas en la parte que corresponde al Estado. La perteneciente a los capitales privados se hallan sujetas al impuesto. Los réditos de títulos, acciones, cédulas, bonos, etc. en la parte que le corresponda a la Nación, provincias, o municipalidades cuando una ley general o especial lo disponga.

Los hechos exentos del impuesto a los réditos parcialmente son los siguientes: los intereses de depósitos en caja de ahorro que no excedan de \$ 50.- por año fiscal y por persona; los derechos amparados por la ley 11723 en parte que no exceda de \$ 6.000.- por año fiscal siempre y cuan-

do el impuesto recaiga sobre los autores y la obra este inscrita en el Registro Nacional de la propiedad intelectual.

TASA DEL IMPUESTO EN LOS DISTINTOS AÑOS.

Los contribuyentes al determinar el impuesto que les corresponde de acuerdo a los réditos neto sujeto al mismo deberán deducir los adelantos efectuados como las retenciones que se le hubieren hecho.

Con respecto a los anticipos a cuenta debemos decir que toda persona de existencia visible y las sucesiones indivisas que hubieren presentado declaración jurada en el último año fiscal deberán ingresar a cuenta del impuesto del año la mitad de lo que resulte de restar del importe abonado en el último ejercicio en concepto de impuestos las retenciones efectuadas en dicho concepto en el mismo ejercicio y el pago a cuenta que se considera por el impuesto abonado por las sociedades anónimas de acuerdo a lo que establezcamos más adelante. La Dirección no exigirá el ingreso del anticipo cuando el monto del mismo no exceda de \$ 100.-

Las sociedades anónimas harán estos anticipos trimestrales dentro de los 15 días de vencido el mismo, y a contar desde el cierre del ejercicio. El anticipo correspondiente resultará de la aplicación de la tasa respectiva (15%) sobre el total de beneficios imponibles se hayan o no distribuido a los accionistas.

Podrán solicitar se les exima del anticipo las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas cuando demuestren que los réditos del ejercicio que corre son inferiores por lo menos en un 50 % a los del anterior y las sociedades anónimas o las de capital cuando dicho beneficio sea menor en un 25%.

Hemos establecido cuando hablamos de la retención del impuesto todo lo referente a la tasa a aplicar a la renta sobre valores mobiliarios sean al portador o nominativos.

Quando detallamos las rentas de tercera categoría establecimos que cuando se trata de sociedades como la res-

responsabilidad es solidaria e ilimitada los beneficios que resulten de la explotación de la misma se considera distribuidos entre los socios quienes son los que deben abonar individualmente el impuesto.

No sucede lo mismo con las sociedades denominadas de capital como son las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones, etc. es decir la enunciadas en el artículo 56 de la ley las que deberán aplicar a sus beneficios impositivos la tasa del 15 % que se abonará con carácter definitivo, sin perjuicio de lo que corresponda ingresar como recargo por absentismo.

Cuando los contribuyentes individuales tengan rentas provenientes de acciones o beneficios de sociedades comprendidas en el artículo 56 de la ley y se hallen individualizados podrán deducir como adelanto a cuenta por los pagos hechos por dichas sociedades las siguientes cantidades: si la tasa que resulta de relacionar el total del impuesto que debe pagar el contribuyente con el monto de las rentas netas sin tener en cuenta los quebrantos sufridos en otras categorías, ni las deducciones sobre los réditos totales como ser mínimo no imponible, cargas de familia, primas de seguros y otros, fuera inferior al 15 % que ha tributado la sociedad de capital se aplicará la tasa que resulte de tal relación a los dividendos percibidos siendo este el monto considerado como ingreso a cuenta. Cuando dicha tasa supere el 15% satisfecho por la sociedad podrá considerarse como adelanto a cuenta el importe que resulte de aplicar el 15 % sobre los dividendos percibidos. En ningún caso y bajo ningún concepto el impuesto a deducir como adelanto podrá superar al que resulte de aplicar dicha tasa general calculada como hemos explicado, sobre los dividendos percibidos por el carácter definitivo que tiene el impuesto abonado por las sociedades comprendidas en el artículo 56 de la ley.

Cuando la renta de las acciones de tales compañías pertenezcan a sociedades colectiva, en comandita simple, de responsabilidad limitada u otra sociedad de personas, los socios

al confeccionar sus declaraciones juradas globales deberán separar la parte que les corresponda de dichas rentas de acuerdo a su participación en dichas sociedades, procediendo luego a lo establecido anteriormente.

Las personas de existencia visible y sucesiones indivisas están gravadas con el 5% sobre las rentas netas sujetas a impuesto y al impuesto progresivo y adicional que establece el artículo 84 de la ley.

de	5.000	a	10.000.	---	2%	so	re	el	excedente	de	5.000
"	10.000	"	15.000.	---	100m/n	más	4%	s/el	exc.de	10.000	
"	15.000	"	20.000.	---	300	"	"	6"	"	"	15.000
"	20.000	"	30.000.	---	600	"	"	8"	"	"	20.000
"	30.000	"	40.000.	---	1.400	"	"	10"	"	"	30.000
"	40.000	"	50.000.	---	2.400	"	"	12"	"	"	40.000
"	50.000	"	75.000.	---	3.600	"	"	14%	"	"	50.000
"	75.000	"	100.000.	---	7.100	"	"	16"	"	"	75.000
"	100.000	"	250.000.	---	11.100	"	"	18"	"	"	100.000
"	250.000	"	500.000.	---	38.100	"	"	19"	"	"	250.000
"	500.000	"	750.000.	---	85.600	"	"	20%	"	"	500.000
"	750.000	"	1.000.000.	---	135.600	"	"	21"	"	"	750.000
"	1.000.000	y	más		188.100	"	"	22%	"	"	1.000.000

DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

La ley dispone que sus disposiciones comienzan a regir para todos los contribuyentes que perciban o se pongan a su disposición réditos a partir del 1 de Enero de 1946. Como para los réditos de primera categoría se considera tales a los fines de la ley los devengados aunque no se hayan percibidos ni se encuentren a disposición del contribuyente, las disposiciones de la ley se aplicarán a los réditos que se devenguen a partir del 1 de Enero de 1946 no aplicándose para los réditos percibidos o acreditados en cuenta que han sido devengados en el año anterior o sea el 45.

Cuando se trata de ejercicios cerrados en el a-

no 1945 y cuyas utilidades o beneficios fueran distribuidos lo mismo que si tratara de ejercicios que comprenda parte del año 1945 y 46, los agentes pagadores de los mismos retendrán a más de lo que prescribe el decreto 18.229 una tasa del 10% sobre dichos beneficios que se giren o crediten al exterior siempre y cuando exista posibilidad material de efectuar la retención por poseer el agente pagador fondos del beneficiario de tales rentas. Si ello no fuera posible por la causa apuntada precedentemente el agente pagador deberá informar a la Dirección antes del 1º de Mayo de 1947 a los beneficiarios, bienes que posean en el país y nombre de sus representantes y respectivo domicilios.

Cuando las utilidades de tales sociedades con ejercicios como el anterior pero que no hubieran distribuido las utilidades al 29 de Mayo de 1946 deberán ingresar a la Dirección el 10% de las utilidades imponibles. En este caso el impuesto sobre utilidades no distribuidas se considerará a cuenta de las ganancias a distribuir en ejercicios posteriores y los accionistas para computar dicho 10% en los dividendos percibidos en el año 1946 procederán de acuerdo al sistema establecido por el artículo 61 de la ley.

Las sociedades cuyos ejercicios comprenden parte del año 1945 y 1946 seguirán el siguiente procedimiento según el caso. Cuando hayan distribuido los beneficios ingresarán a la Dirección la tasa del 5% sobre las utilidades no distribuidas atribuidas al año 1946 y calculadas en función del tiempo. Cuando dichos beneficios no fueron distribuidos la sociedad ingresará el 15 % sobre las utilidades del año 1946 y el 10 % sobre las del año 1945 calculadas ambas teniendo en cuenta la renta neta imponible en función del tiempo que abarca dicho ejercicio de los años 1945 y 1946.

En la retención del impuesto que corresponda sobre dividendos no distribuidos al 29 de Mayo de 1946 corresponde hacer una distinción según se trate de beneficios correspondientes a ejercicios cerrados en el año 1945 o ejerci-

ajos que comprendieron parte del año 1945 y 46. Si trata del primero las sociedades o agentes pagadores en su caso retendrán en concepto de impuesto lo siguiente:

10% sobre réditos girados al exterior;

17% " " de dividendos cuyos accionistas no se han individualizado ante la Dirección;

Est n exentos de retención los individualizados.

En cuanto al segundo caso las retenciones a efectuar se harán aplicando las tasas promedio que resulte de relacionar las rentas de los años 1945 y 46 obtenidas de la renta total en función del tiempo, con las tasas respectivas a dichos años.

La tasa promedio se relacionar  con las demás tasas en la siguiente forma: la diferencia entre el 20% y la tasa promedio se aplicará sobre las utilidades que se piden o acrediten al extranjero siendo esta la retención a efectuar por tal concepto.

La diferencia entre el 27% y la tasa promedio se aplicará a la renta que obtengan los contribuyentes no individualizados. Al accionista individualizado no se le practicará retención alguna.

En cuanto el accionista individualizado perciba dividendos distribuidos con posterioridad al 29 de mayo de 1946 y que correspondan a ejercicios que abarquen parte de los años 1945 y 46 computarán como pago a cuenta de dichos dividendos las siguientes cantidades: si la tasa promedio que hemos establecido anteriormente resulta ser inferior a la tasa general de sus réditos totales de acuerdo a lo que hemos establecido en su oportunidad deducirá el importe que resulte de aplicar la tasa promedio a los dividendos percibidos.

Si la tasa general es inferior a la tasa promedio el importe a deducir es el que resulte de aplicar la tasa general sobre los dividendos percibidos.

Los accionistas domiciliados en la República deberán informar a la Dirección los dividendos que hayan percibido o puesto a su disposición antes del 29 de mayo de 1946 y

los que lo hayan sido después de dicha fecha.

Hemos establecido en capítulo aparte que toda distribución de dividendos que supere la utilidad neta sujeta a impuesto está sometida al gravamen del 15 % sobre dicha suma. Pero cuando el ejercicio comprende parte de 1945 y parte del 46 se procederá a obtener una tasa promedio para aplicar con ese fin y que resultará de relacionar con los dividendos a distribuir el importe total del impuesto que debe tributar la sociedad.

Hacemos también que las sociedades pueden recuperar parte del impuesto abonado sobre dividendos retenido a los poseedores de acciones a las cuales se les ha prometido un porcentaje mínimo con relación al valor nominal de las mismas (acciones preferidas) el 15 % de dicho interés. Pues bien dicho porcentaje deberá variar por otro que guarde proporción con el tiempo que abarque de cada año el ejercicio y los impuestos abonados.

Los dividendos abonados con anterioridad al 29 de mayo de 1946 y con los cuales se ha cumplido lo determinado en el decreto 18229 para los mismos en lo que respecta a sus obligaciones fiscales serán deducibles de los beneficios a considerar para el impuesto. Si la diferencia entre los dividendos a distribuir y el remanente que resulte de los dividendos a distribuir (excepto los provisionales) y estos últimos fuera a favor de aquellos deberá tributarse sobre esta diferencia el 15 %.

Cuando las sociedades de capital perciban réditos de la naturaleza que estamos tratando y que concurren a la integración de sus utilidades impositivas deducirán como pago a cuenta de tales réditos las cantidades siguientes: si los réditos percibidos lo fueron bajo el imperio del decreto 18229 se deducirá la cantidad efectivamente retenida; si la sociedad pagadora hubiera abonado el 10% sobre el beneficio de los ejercicios cerrados en 1945 o la tasa promedio para ejercicios que comprenden los años 1945 y 1946, se deducirá la tasa del 10% o la tasa promedio sobre los dividendos percibidos.

I N D I C E

Introducción..... pag. 1

Plan del trabajo..... " 2

Términos..... " 4

Salidas no documentadas..... " 6

Asimilación a Comerciante..... " 7

Retenciones..... " 7

Agente de información..... " 20

Sujeto del impuesto..... " 22

Sociedad conyugal..... " 32

Sociedad entre cony. ~~los~~..... " 35

Otra clasificación del sujeto..... " 36

Objeto del impuesto, concepto..... " 41

Fuente de los réditos..... " 41

El objeto del impuesto en sí mismo..... " 46

Transacciones sobre cosas muebles..... " 48

Enajenación de cosa. muebles..... " 52

Transacciones sobre inmuebles..... " 54

Venta de cosas/inmuebles..... " 58

Rédito bruto, neto y neto sujeto a impuesto..... " 59

Renta neta..... " 61

Compensación de quebrantos con beneficios..... " 93

Rédito neto sujeto a impuesto..... " 95

Réditos no gravables..... " 97

Tasa del impuesto en los distintos casos..... " 100

Disposiciones transitorias..... " 102

P. Augusto Gómez