



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



Gravamen complementario o sustitutivo del impuesto a las herencias en la provincia de Buenos Aires

Morgan, Daniel

1947

Cita APA: Morgan, D. (1947). Gravamen complementario o sustitutivo del impuesto a las herencias en la provincia de Buenos Aires.

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

75111

ORIGINAL

GRAVAMEN COMPLEMENTARIO O SUSTITUTIVO DEL
IMPUESTO A LAS HERENCIAS
EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.-

TESIS.-

por DANIEL MORGAN

Diciembre de 1947.-

1 - INTRODUCCION

Un gravámen de indiscutible significación trascendental económica es el creado por la Ley 5120 de la Provincia de Buenos Aires y que se ha denominado "Gravámen Complementario o Sustitutivo del Impuesto a las Herencias".-

Dicho impuesto se destaca en forma muy especial en el conjunto de las modificaciones introducidas en el régimen tributario de la Provincia de Buenos Aires, no solamente por tratarse de un gravámen que se aplica por primera vez en el país con el carácter de anticipo del Impuesto a las Herencias, sino también porque ha sido sancionado con amplitud y alcances tales, que, prácticamente ninguna entidad comercial de cierta importancia que tenga bienes o participación en sociedades con bienes en la Provincia de Buenos Aires podrá sustraerse a sus efectos, cualquiera sea el lugar en que tenga su sede.-

La Ley del impuesto o la transmisión gratuita de bienes, había permitido advertir en la Provincia de Buenos Aires, que su aplicación a las acciones y participaciones en sociedades civiles y comerciales constituía un problema de singular trascendencia, principalmente en los últimos años, en que el proceso de concentración de la riqueza en manos de grandes entidades comerciales y especialmente sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, determinó una evolución en el tipo de bienes imponibles. El impuesto, que antes se aplicaba casi exclusivamente sobre bienes inmuebles y semovientes de indiscutible radicación en la Provincia, en la actualidad aparecen transformados en acciones y participaciones en sociedades, que en la mayoría de los casos se radican en la Capital Federal, de modo que al producirse el fallecimiento de los

titulares de dichas acciones y participaciones, aquellas se encuentran a los efectos de la tributación fuera de la jurisdicción provincial.-

En efecto, las sociedades constituyen desde el punto de vista de la legislación común, civil y comercial una entidad distinta de los miembros que las componen, y estos solo poseen un derecho creditario, a los fines de la imposición, en el domicilio de la entidad, sea cual fuere el lugar de radicación de los bienes.-

A efectos de salvar, esta situación, la antigua Ley 4350 de Impuesto a la transmisión gratuita de Bienes, de la Provincia, modificada, establecía, que quedaban comprendidos en el impuesto "La transmisión por causa de muerte o por acto entre vivos a título gratuito ^{del importe} que proporcionalmente correspondiera al aumento o transmitente por capital y utilidades, en sociedades civiles, comerciales o anónimas sobre los bienes de cualquiera naturaleza, que aquellas posean en la Provincia y cualquiera fuera su domicilio y el lugar de su constitución e inscripción"

(art.12 inc. b).-

Con ello se pretendía adoptar el criterio de la radicación económica de los bienes como fundamento de la tributación, apartándose del concepto civilista del domicilio de la entidad. Aquél criterio era el que admitía también el decreto N° 6755/43 del Superior Gobierno de la Nación.-

No entraremos en este trabajo a considerar el derecho que podría tener la Provincia para aplicar el impuesto a dichas sociedades por efecto del principio de la radicación económica de los bienes como fundamento de la tributación, pero si hemos de decir, que no obstante dichas disposiciones legales mencionadas, una abundante y reiterada jurisprudencia de los Tribunales de la Capital Federal, se ha pronunciado en el sentido alverso estableciendo

que la Provincia carece del derecho de aplicar impuestos sobre la parte proporcional de los bienes de dichas sociedades, que estén situadas en su territorio.-

Como consecuencia de la situación analizada y como única forma de reparar en parte el perjuicio que con tal motivo experimenta el Fisco Provincial, fué sancionada la Ley 5120, que establece un impuesto permanente al activo que las sociedades anónimas en comandita por acciones y de responsabilidad limitada poseen en la Provincia de Buenos Aires, con deducción de una parte expresamente señalada del pasivo.-

El impuesto creado por dicha ley constituye típicamente un gravámen al capital de dichas sociedades, con el agregado de que como hemos de ver más adelante, al permitir la deducción de solo algunas deudas, no grava al capital real, sino a un capital ficticio más elevado.-

Debe destacarse, que con la creación de este nuevo gravámen ha venido a agravarse notablemente la situación de este tipo de sociedades, principalmente las Sociedades Anónimas que ya con motivo de las modificaciones introducidas con anterioridad en el régimen tributario de la Provincia, habían sido fuertemente gravadas.-

Así la Ley 5118 sobre impuesto adicional inmobiliario, establece en su art. 4º un recargo del 25 % para las propiedades de las Sociedades Anónimas lo que ya de por sí, ha de reportar sin duda alguna un retraimiento a la introducción de capitales, que buscan preferentemente dicho tipo de inversión, de fácil disposición y ha de significar también una traba a la industrialización del país, que se halla en gran parte organizada en base a dicho tipo de Sociedades.-

Por otra parte, estas s6n la industrializaci6n del pa6s y la introducci6n de capitales productivos, dar objetivos que el Gobierno de la Naci6n precisamente en estos momentos est6 procurando fomentar.-

Debemos a6adir tambi6n el impuesto al comercio e industrias y el impuesto de patentes, ya que ambos gravan tambi6n las actividades desarrolladas en la Provincia, as6 como el que incide sobre algunas transacciones comerciales como las operaciones de compra-y-venta de cereales, oleaginosos y dem6s frutos de pa6s, incluido en la Ley de Sellos de la Provincia y los impuestos nacionales a las ventas y para aprendizaje en cuya distribuci6n tambi6n participa.-

Con motivo de esta alarmante elevaci6n de los grav6menes existentes y de la creaci6n de nuevos impuestos en la Provincia de Buenos Aires, diversas entidades representativas del comercio y de la producci6n han se6alado a las autoridades, mediante sendos informes, las consecuencias que podr6an derivarse de esta situaci6n con el agravante de las disposiciones contenidas en el Proyecto del Poder Ejecutivo de C6digo Fiscal y leyes impositivas para 1946 aprobado recientemente por la C6mara de Diputados de la Provincia a libro cerrado y sin despacho de comisi6n y que ha pasado actualmente a consideraci6n del Senado.-

As6, en base a los estudios realizados por esas instituciones se ha llegado a determinar, con respecto a los impuestos directos a la tierra y propiedades inmuebles, que se encuentran en jurisdicci6n de la Provincia, que las personas visibles, que en 1946 debieron pagar impuestos iguales al 26% del valor de sus tierras, hoy pagan el 55% con relaci6n al mismo valor, mientras que los pertenecientes a las sociedades de responsabilidad limitada abonan hasta el 62% y los de las sociedades an6nimas el 65,7%

De acuerdo con lo señalado en estos informes, ese resultado se debe a la aplicación de las leyes 5127, que eleva extraordinariamente los impuestos y establece el aumento general de un 20% sobre las valuaciones existentes en 1946; 5118 sobre impuesto adicional inmobiliario y 5120.-

Por otra parte se señala a la Provincia de Buenos Aires como la que tiene impuestos más gravosos para la propiedad inmobiliaria, y objetan también que se coloca en desigual situación económica a la propiedad rural con respecto al comercio e industrias. En efecto - dice la nota del Centro de Consignatarios de Productos del País - el impuesto de la ley 5122 al comercio e industrias está regulado por los ingresos o renta bruta de los contribuyentes, gravamen que generalmente incide sobre los consumidores. Para los productores en cambio, cuya explotación de fundos rurales constituye generalmente la principal fuente de ingresos, el impuesto incide sobre ellos mismos y en la proporción de cuatro veces más que en el de otras industrias.

Manifiesta que, de acuerdo con las estadísticas más recientes los valores de la producción rural han ascendido en un 38,8 % mientras que los correspondientes a los demás artículos lo han sido en un 114,2 % no obstante lo cual el régimen impositivo para los primeros es mucho mayor que para los segundos, y manifiesta además entre otros conceptos que el mencionado proyecto de Código Fiscal establece también el impuesto a las actividades lucrativas que sustituye al vigente de "capital en giro" y dispone que por el ejercicio de cualquier comercio, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual, se pagará anualmente un impuesto que para el año 1948 se fija el 4%. Se considera ingreso bruto para la aplicación de este gravamen la suma total ingresada en concepto de venta de los productos o remuneración de los servicios o pago en retribución de la actividad lucrativa ejercida en la provincia.-

La mera compra en la Provincia de productos agropecuarios y frutos del país, producidos en su territorio para industrializarlos o venderlos fuera de ella, se considerará como actividad lucrativa sometida al dicho impuesto. En este caso se computará como ingreso bruto obtenido en la provincia el valor total de los productos adquiridos.-

En vista de esta situación consideramos interesante señalar lo manifestado por Nitti al referirse a las reglas que deben imperar en materia impositiva, quién expresa que "no hay duda de qué, además de tender a la justicia, a la certidumbre, a la equidad y a la economía de la recaudación, todo sistema tributario debe responder idealmente también a otros requisitos" y entre ellos señala como principio fundamental que la producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos. Ningún país del mundo es tan rico como para que no le resulte perjudicial una merma en la producción. Como por cualquier razón un impuesto pone obstáculos a la producción (porque es muy gravoso, porque afecta al producto bruto en lugar del producto neto o porque resulta vejatorio) no hay que dudar en declararlo dañoso. Añade después que también "los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan mermar el consumo.-

X Es indispensable tener muy presente que los gravámenes excesivos afectan a la capacidad de formar nuevos capitales mediante el ahorro; capitales que se necesitan con el fin de mantener y acrecentar la producción de los diversos bienes que la colectividad reclama a efectos de satisfacer sus necesidades, y que en los países nuevos, en plena formación, son aún más imprescindibles para poder explotar sus enormes riquezas naturales, cuyo aprovechamiento significará más bienestar a sus habitantes y a los del mundo entero.- Como bien dice Nitti, "los impuestos hay que tomarlos, es verdad, del ahorro y de la producción anual de la Nación

pero nunca deben desalentarlos".-

Debe significarse también, con referencia al gravámen motivo de este estudio., que la Primera Conferencia de Ministros de Hacienda de la Nación, en vista de la coexistencia de diversas legislaciones sobre impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que plantea conflictos legales y origina inconvenientes en la tramitación de las sucesiones cuando se demuestran bienes ubicados en las diferentes jurisdicciones políticas del país, y para sustraer los perjuicios que derivan de la múltiple imposición fiscal y de la evasión del impuesto, que afecta a los contribuyentes y al Fisco, respectivamente, estimó de urgente necesidad establecer las bases conducentes a la solución de estos problemas, mediante la adopción de un régimen de coordinación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, como etapa previa para llegar a la unificación de los sistemas tributarios en vigor, medida que desde todo punto de vista consideramos de urgente necesidad, a efectos de solucionar las situaciones que como hemos de ver más adelante se presentarán a los contribuyentes con motivo de la sanción de la ley 5120 deficiencias que por otra parte coinciden con las señaladas en dicha Conferencia de Ministros, celebrada con anterioridad a la sanción de la ley.-

El presupuesto de la Provincia de Buenos Aires para el año 1948 recientemente votado por la Legislatura, tras largo análisis de partidas y cantidades, cuya suma total alcanza cerca de 550 millones de pesos, es un fiel reflejo de la reciente política de la Provincia en el sentido de la creación de nuevas gravámenes y elevación de los existentes.

La gravitación que ha de tener este presupuesto sobre las fuentes de la riqueza provincial, apenas si necesita ser señalada. Representa con relación al presupuesto de 1943 - último que había tenido sanción legislativa un aumento de consideración, ya que el programa de inversiones para ese período no había pasado de la cantidad de 214 millones de pesos.

Cabe preguntarse, en vista de esta situación, no obstante el aumento de recursos señalado, si el régimen de los tributos fiscales podía llevar a las arcas del gobierno las sumas necesarias para cubrir un presupuesto tan elevado, pues por muy intenso que sea el ritmo con que la producción y las industrias estén trabajando, y por promisorias que sean las perspectivas de realización de la producción, es muy arriesgado llevar a tan altas cantidades el cuadro de los gastos, pues, si los recursos no rinden lo previsto, por causas climáticas que no permiten que las cosechas den resultados amplios o que los ganados se vendan a los precios actuales el desequilibrio de la situación financiera puede ser muy hondo en Buenos Aires, amén de la carga que este presupuesto deposita sobre las fuerzas del trabajo provinciales. Aquí, nuevamente recordando a Nitti hemos de señalar lo que ha manifestado y con muchísima razón, que los altos impuestos es uno de los factores que más puede llegar a desalentar a la producción.-

- - - - -



11.- ANTECEDENTES

Como hemos expresado en el capítulo anterior, el impuesto creado por la Ley 5120, constituye típicamente un gravámen al capital.-

Algunos autores han aplicado conceptos erróneos para definir el impuesto al capital, y lo han rechazado, pues consideran como Nitti, que el impuesto al capital es tal cuando la "fuente" es efectivamente una parte alícuota del mismo, confundiendo por consiguiente la "fuente" con el objeto de un impuesto. Lógicamente el impuesto al capital, tal cual lo define Nitti es inadmisiblesalvo ciertos casos especiales como sería el de compeler a los capitales a buscar empleos lucrativos, pues se transformaría en destructor de la riqueza.-

Las legislaciones modernas admiten hoy el impuesto al capital, sólo como un impuesto complementario. En nuestra legislación impositiva, al igual que la extranjera, no existe un impuesto general sobre los capitales sino impuestos sobre determinados capitales.-

El llamado impuesto de patentes es un impuesto sobre el capital pues toma por base el valor del negocio sobre el que recae. El gravámen sobre la tierra, que se regula de acuerdo con el valor venal, es un impuesto al capital inmobiliario. El impuesto que grava las transferencias de cosas muebles e inmuebles y que está comprendido en la ley de sellos, es también un impuesto sobre los capitales circulantes, como lo es así mismo, el propio impuesto de sellos que grava muchas transacciones que a diario realizamos así como el impuesto a las herencias.-

La imposición al capital de ciertos tipos de sociedades y asociaciones reconoce diversos antecedentes nacionales y extranjeros.-

Entre los antecedentes nacionales hemos de citar el impuesto al capital de las sociedades anónimas que existe en la Provincia de Entre Ríos, donde fué creado por los artículos 17 y 18 de la Ley 3008, promulgada en el año 1934, y modificada por los artículos 28 y siguientes de la Ley 3275, de noviembre de 1940, que rige en la actualidad.-

En la Provincia de Buenos Aires fué formulado en el año 1937 un ante proyecto de ley que gravaba las personas jurídicas en general, con un impuesto del 1%, sobre el valor de sus bienes que se encuentren radicados o que según las leyes se presuman radicados en el territorio de la Provincia. Como hemos de ver las principales diferencias entre este proyecto y la Ley 5120, radican en que grava a todas las personas jurídicas, en lugar de solo a las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones, y que la tasa del gravámen era el 1%, en lugar del 5%, como lo establece ésta.-

En lo que se refiere a los antecedentes extranjeros, debe mencionarse en primer término a la legislación uruguaya que sirvió de base a la ley de Entre Ríos. En ese país se estableció el gravámen en el año 1910. Luego se modificó por medio de la Ley de Impuesto a las Herencias y Sociedades Anónimas.

En la legislación europea, no existe un impuesto con características análogas a las de Entre Ríos y la República Oriental del Uruguay, que solo gravan el capital de las sociedades anónimas. En España, Francia, Italia etc., el impuesto no alcanza a las sociedades comerciales e industriales, y se aplica solamente sobre las sociedades o asociaciones de duración indefinida, de donde previene

su denominación de impuesto de "manos muertas".-

Con tales características el impuesto fué establecido en España en el Año 1910, bajo la forma de un gravámen anual del 0,25 % sobre el valor de los bienes de las asociaciones, corporaciones y demás personas jurídicas cuya propiedad no es susceptible de transmisión hereditaria, ya en forma directa, o en forma de acciones o títulos representativos.-

En principio la tasa de este impuesto fué del 0,25 % y se redujo al 0,15 % en el año 1912, siendo posteriormente elevada a su porcentaje primitivo en 1920, que es el que rige en la actualidad.

En Italia, la tasa di manomorta" se aplica sobre los réditos de las instituciones públicas de beneficencia, entidades religiosas, cofradías etc., mediante una tasa del 7,20% sobre el rédito anual.-

Entre los antecedentes nacionales de este gravámen, debe citarse también el proyecto de modificación de la Ley 4350 de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en la Provincia de Buenos Aires y que dió lugar a la sanción de la Ley 5135, Dicho proyecto establecía que quedarían gravados por el impuesto a la transmisión gratuita de bienes los aportes o transferencias efectuadas por personas físicas o jurídicas a favor de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada o en comandita por acciones, en el caso de que dichos aportes o transferencias constituyeran más del 50 % del patrimonio de una persona o familia y siempre que los mismos formarán más del 50% del haber de la entidad y también en el caso de que el aportante o transmitente esté o haya estado ligado a la entidad como director, fundador o socio o cuando revista con relación a una de esas personas el carácter de cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral hasta el 5º grado. Este proyecto fué inspirado posiblemente en el artículo 31 de la Ley

Nacional 11,387 con el agregado de que incluía también a las sociedades de responsabilidad limitada y en comandita por acciones. Al sancionarse la Ley 5120, este gravamen fué quitado del proyecto de modificación de la Ley 4350. -

III- SUJETO Y OBJETO DEL GRAVAMEN

El art. 1 (1) de la Ley establece que el impuesto será abonado por las Sociedades Anónimas., las Sociedades en Comandita por acciones y las Sociedad de Responsabilidad Limitada, sobre sus bienes situados en la Provincia de Buenos Aires o sometidos a su jurisdicción.-

Como podemos apreciar quedan excluidas las sociedades civiles y los otros tipos de sociedades comerciales y personas jurídicas y por expresa exención (2) las instituciones bancarias, educacionales o culturales, hospitales, asilos, bibliotecas, museos y asociaciones de beneficencia y asistencia social.-

El primitivo proyecto remitido por el Poder Ejecutivo para su sanción legislativa, comprendía en el gravámen a todas las Sociedades Civiles y Comerciales y demás personas jurídicas de existencia posible o necesaria, con la sola excepción de las instituciones a que hace referencia el art 9 de la Ley, salvo las

(1) Art. 1º Ley 5120 Las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada, pagarán anualmente como sustitutivo del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, un impuesto del 5 por mil sobre sus bienes situados en la Provincia o sometidos a su jurisdicción.-

(2) Art. 9º Ley 5120 Exceptuándose del impuesto a los bienes pertenecientes a instituciones bancarias, educacionales o culturales, hospitales, asilos, bibliotecas, museos, asociaciones de beneficencia o asistencia social.

instituciones bancarias, que tambien se hallaban comprendidas.-

La Cámara de Diputados al plantear la discusión del ^{de} proyecto Ley abordó la cuestión desde un punto de vista distinto al planteado por el mensaje con que acompañó el proyecto el Poder Ejecutivo, y en el que se señalaba la conveniencia de su sanción a efectos de dar a la Provincia el derecho de aplicar el impuesto a la transferencia gratuita de bienes sobre una cuantiosa riqueza en su territorio, pero que en virtud de la organización de la empresa explotadoras, escapaban a su jurisdicción, debido a que las acciones y participaciones en dichas sociedades, se hallaban generalmente depositadas en la Capital Federal.-

La Cámara de Diputados planteó la cuestión desde el punto de vista de que la esencia de esta Ley sería la de evitar la evasión del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que podría producirse por medio de tenedores de acciones al portador.-

Con tal motivo, y no obstante que la comisión Bicameral designada al efecto incluía solo a las sociedades anónimas en comandita por acciones y de Responsabilidad Limitada la Cámara de Diputados resolvió excluir tambien a estas últimas Sociedades debido a que en ellas existe siempre un capital perteneciente a personas expresamente señaladas en el contrato social, y para cuya transmisión es preciso la autorización de acuerdo con las peculiaridades del contrato social y que se opera siempre de una persona a otra perfectamente determinada e identificada, no habiendo posibilidad por consiguiente de que pudiera burlarse en estos casos el impuesto a la transmisión gratuita de bienes.-

En el Senado primó el criterio de la Comisión Bicameral y la Cámara de Diputados en revisión aprobó definitivamente el proyecto en la forma en que sancionado por el Poder Ejecutivo.-

Es interesante señalar el criterio imperante en la Cámara de Diputados, por cuanto si el objeto de la Ley es el de evitar la evasión del impuesto a la transmisión gratuita de bienes por parte de tenedores de acciones al portador de difícil individualización, la inclusión de las Sociedades de Responsabilidad Limitada estaría completamente injustificada, por cuanto como lo señalamos anteriormente la transmisión de las cuotas de capital de este tipo de Sociedades debe operarse siempre de una persona a otra perfectamente individualizadas y determinadas.-

Por tal motivo, creemos que el gravámen, si tal fué su objeto, debiera limitarse a las sociedades anónimas, y dentro de estas debiera exceptuarse a aquellas que emitan acciones nominativas, tal cual ocurre en jurisdicción nacional con el gravámen del art. 31 de la Ley 12.287 que ^{se}transcribe a continuación: "Pagarán el impuesto correspondiente a las sucesiones entre padres e hijos y cónyuges los bienes que adquiriesen las sociedades anónimas por compra aporte u otro título, cuando esos bienes constituyesen la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia y siempre que los mismos bienes formasen el haber principal de la sociedad anónima. La presunción establecida en este artículo, de que los bienes no han salido del dominio de los miembros de la familia, admite la prueba contraria que produzca el enajenante.-

Dicho artículo ha sido reglamentado y reforzado también por la resolución N° 44 de la Inspección General de Justicia y el decreto N° 617/43 que establecen entre otras cosas. Que la vigilancia de la no evasión del impuesto debe estar presente no sólo en el momento de constitución sino en toda circunstancia análoga, como, por ejemplo, aumento de capital, prórroga del término de duración, etc., Que el artículo 31 de la Ley 12.287 no contempla únicamente el caso de que los bienes de una persona o familia pasen a una sola sociedad anónima, sino que también legítima para los casos en que esos bienes se hallan adquiridos por varias sociedades. -

anónimas (La primera parte del artículo emplea la expresión "sociedades anónimas" en plural) cada una de las cuales puede haber adquirido un 33,3 por ciento del total de los mismos - si ellas son tres- o fracciones más pequeñas si es mayor el número de las sociedades; * Asimismo es interesante señalar la disposición contenida en el art. 48 de la Ley 11.622 de Impuesto a los Réditos, que dispone que las sociedades anónimas u otras entidades privadas rendirán e ingresarán a la Dirección General Impositiva el 27 % de las sumas pagadas o acreditadas, salvo que los tenedores de las acciones o participaciones hayan declarado los valores respectivos a la Dirección. Con ello se persigue en cada caso la individualización de los titulares de dichas acciones o participaciones.-

Mientras que si el objeto fué como lo señala el mensaje del Poder Ejecutivo de evitar que la Provincia se viera privada del derecho de aplicar el impuesto a la transmisión gratuita de bienes sobre una cuantiosa riqueza que pasa a manos de Sociedades se debe destacar, que la inclusión de solo las Sociedades Anónimas en comandita por acciones y de Responsabilidad Limitada coloca a estas entidades en situación desventajosa con respecto a otros tipos de Sociedades por cuanto, si bien desde el punto de vista fiscal son aquellas las que revisten mayor importancia, y que por consiguiente mayores contribuciones abonarán por dicho concepto, se las coloca en una desigual posición impositiva con respecto a las sociedades civiles, las entidades colectivas en comandita simple y las demás personas jurídicas, en contravención expresa de disposiciones constitucionales, por cuanto se hallaría afectado en este aspecto el art.16 de la Constitución Nacional que establece que todos los habitantes son iguales ante la Ley, pues es evidente que al excluir a las demás sociedades limitativas se crea una desigualdad.

Si bien el impuesto podría considerarse equitativo admitiendo que constituye solo un "anticipo del impuesto a las herencias"

hemos de ver, por lo que expendremos a continuación, que pueda no ser total.- Así por ejemplo no se conoce el alcance que podrá darse al anticipo abonado en la Provincia con motivo de este impuesto en otra jurisdicción. Al producirse el fallecimiento del titular de acciones de una Sociedad Anónima con jurisdicción en la Capital Federal gravada con este impuesto por tener bienes en la Provincia, sus herederos deberán abonar un gravámen hereditario exclusivamente en jurisdicción nacional y nunca tendrán que haber efectivo gravámen alguno en la Provincia de Buenos Aires, pudiendo producirse entonces la situación de que el anticipo abonado no sea deducible del gravámen que corresponda pagarse por concepto de impuesto a la transacción gratuita de bienes, ya que en ningún caso podría disolverse una entidad anónima con motivo del fallecimiento de un tenedor de acciones, aún cuando el causante tenga en su poder la mayoría de ella. Así el legislador provincial ha hecho gravitar sobre el patrimonio social un impuesto que corresponde a los accionistas, o titulares de las cuotas de capital pero como deudas en una jurisdicción que puede ser ajena.-

El impuesto, al bien coloca al fisco provincial en situación de poder gravar los bienes situados en su jurisdicción, colocaría al contribuyente en la inadmisable posición de tener que pagar dos veces un mismo gravámen en distintas jurisdicciones.-

- - - - -

IV.- BIENES Y VALORES COMPUTABLES

a) Imponibles:

El Artículo 22 (3) de la Ley 5120: establece que a los efectos del impuesto se consideraran gravados: los inmuebles, muebles y semovientes situados en la Provincia, los derechos reales constituidos sobre bienes situados en su territorio, los otros créditos o derechos creditorios cuando sean exigibles en la Provincia y en la proporción correspondiente a los mismos.-

(3) Artículo 22 Ley 5120: A los efectos de este impuesto se considerarán situados en la Provincia:

- a) Los inmuebles, muebles corporales y semovientes situados en su territorio.
 - b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en la Provincia, cualesquiera fueren los domicilios de las partes, el lugar de celebración del contrato o el lugar de exigibilidad de la obligación.
 - c) Los otros créditos o derechos creditorios, cuando sean exigibles en la Provincia.
 - d) Las participaciones en otras sociedades o entidades con bienes en la Provincia, en la proporción correspondiente a los mismos.
-

El art. 42 (4) de la Ley 5120; establece que se considerará a los efectos del gravámen el valor atribuido a dichos bienes en los libros de contabilidad de la entidad, siempre que el de los inmuebles no sea inferior al asignado para el impuesto inmobiliario. En este aspecto el criterio adoptado es el que lógicamente debe prevalecer pues por lo general no puede ser considerado gravoso, ya que dicha valuación está habitualmente por debajo del valor de realización de los inmuebles. Lo mismo puede decirse, con respecto a la valuación de los semovientes al valor de plaza según lo establece el mismo artículo, pues si bien en los momentos actuales, dicho temperamento podría llegar a resultar gravoso para el contribuyente, dado que indudablemente este se halla artificialmente elevado y puede llegar a ser superior al que se obtenga en el momento de su realización, no obstante como dijimos, este es en nuestra opinión el criterio correcto a los efectos impositivos, dado el carácter de anticipo del impuesto a las herencias que reviste el impuesto, y a cuyo efecto, los bienes deben ser avaluados a su valor de realización.-

En lo que respecta a los bienes, muebles debe señalarse una muy importante disposición, y que a nuestro criterio constituye una de las principales fallas de la reglamentación.

(4) Art. 42 Ley 5120: A los efectos de este impuesto se considerará el valor atribuido a los bienes en los libros de contabilidad de la entidad, siempre que el de los inmuebles no sea inferior al asignado para el impuesto inmobiliario y el de los semovientes no sea inferior al de plaza. En estos últimos supuestos la Dirección General de Rentas hará los ajustes correspondientes, si la entidad no llevare libros o éstos fueren deficientes, la Dirección General de Rentas fijará los valores de oficio.

El art. 11 del decreto reglamentario (5) establece que se admitirán las deducciones conforme a la buena y correcta técnica sobre muebles, maquinarias etc. hasta un 50 % del precio de adquisición, siempre que el valor resultante no sea inferior al asignado en libros de acuerdo al balance de presentación.-

Dicho artículo reemplaza al 52 de la anterior reglamentación, que no admitía ninguna clase de castigos o amortizaciones. Es evidente no obstante dicha modificación la insuficiencia de esta nueva disposición, por cuanto la limitación de las amortizaciones al 50 % del valor de adquisición, colocaría a la entidad en situación de tener que abonar el impuesto sobre un valor superior al que en realidad tienen los bienes gravados debido a la natural revalorización experimentada con el uso.- En efecto supongamos una maquinaria comprada en \$100.000.- hace 15 años, la que de acuerdo con el cálculo de vida útil asignado para el caso, 20 años, deberían amortizarse en un 5% anual, o sea que su valor según libros será de \$25.000.- en tanto que a los efectos de la aplicación del gravamen el valor que se deberá asignar a dicha máquina es de \$ 50.000.-

(5) Art.11º Decreto 27.304/47: Para la liquidación del impuesto se considerará el valor atribuido a los bienes, en los libros de contabilidad de la entidad, teniendo presente lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley.

Se admitirán las deducciones conforme a la buena y correcta técnica sobre muebles, maquinarias etc. hasta un cincuenta por ciento (50%) del precio de adquisición, siempre que el valor resultante no sea inferior al asignado en libros de acuerdo al balance de presentación.

Se excluirán del activo imponible los depósitos en efectivo en bancos y los títulos de la deuda pública.

Dicho temperamento podría provocar al mismo tiempo la inadmisión de que si un segundo contribuyente comprara la máquina usada, a su valor actual de \$35.000 abonaría la mitad del impuesto que el primero, no obstante que económicamente los bienes de ambos tienen el mismo valor .-

También establece la Ley que quedan comprendidos en el gravamen los derechos reales sobre bienes situados en la Provincia y los otros créditos o derechos crediticios cuando sean exigibles en su territorio. Con respecto a estos últimos debe significarse que los contribuyentes podrían establecer en las facturas, notas de venta, pedidos etc. que el importe de los créditos es pagadero en la Capital Federal por ejemplo, con el agregado de que la justicia originaria de esta jurisdicción deberá ser la competente para atender en los juicios por falta de pago de dichos créditos, con lo cual se colocaría en situación de obviar el pago de dicho gravamen en la parte pertinente.-

Como hemos señalado quedan gravadas también las participaciones en otras sociedades o entidades con bienes en la Provincia en la proporción correspondiente a los mismos. El primitivo decreto reglamentario N° 25.468/47, no aclaraba el alcance con que debía interpretarse ante inciso, colocando por consiguiente a los contribuyentes en la situación de tener que abonar dos veces el mismo impuesto, así por ejemplo una sociedad anónima con bienes en la Provincia debía pagar el mismo impuesto que la segunda ya abonó en proporción a la participación que tuviera en su capital.-

Esta situación fué subsanada por el decreto N° 37.304/47 modificatorio del anterior, y que aclaró dicho artículo estableciendo que la imposición comprende a las instituciones o empresas en proporción al capital invertido, siempre que aquellas no se encuentren gravadas por el impuesto, y, sea por tratarse de sociedades

colectivas, en comandita simple etc.- (6)

Consideramos que debiera reglamentarse cuidadosamente los casos en que deben considerarse situados en la Provincia los bienes imponibles, a efectos de no gravar bienes ajenos a su jurisdicción, ni entorpecer el comercio interprovincial.-

Así podríamos citar dos ejemplos típicos, que no contempla en debida forma la reglamentación: un establecimiento que no ha iniciado aún sus actividades industriales, y cuya nueva fábrica que se halla en construcción, se encuentra situada en jurisdicción ajena a la provincial, pero cuya maquinaria, equipos, materias primas etc. ya han sido adquiridas y depositadas en un local provincial en jurisdicción provincial, estarían gravadas con el impuesto al primer ejercicio financiero, o los siguientes se realizan antes de la instalación de la fábrica. Otro caso muy común es el que podría presentarse a los establecimientos ganaderos del interior de la República, que en ciertos casos, arriendan fracciones de campo en la Provincia de Buenos Aires, en los lugares próximos a los cercados de haciendas, donde alimentan el ganado durante algunos días, a efectos de que el trajín del viaje ^{no} perjudique su estado en el momento de la venta. Estos semovientes se encontrarían expresamente gravados con el impuesto. Como hemos dicho, en nuestra opinión, situaciones como las enunciadas, debieran estar cuidadosamente contempladas en la reglamentación.-

(6) Art. 6º Decreto 227904/47: La imposición establecida en el artículo 2º inciso d) comprende a las instituciones o empresas en la proporción al capital invertido, cuando aquellas no se encuentren alcanzadas por el presente impuesto.

b) Deducciones:

A diferencia del primitivo decreto reglamentario que no consideraba en absoluto los bienes pasivos a los efectos de su deducción, el actualmente en vigencia, en su artículo 4º (7) admite la deducción de solo algunas partidas del pasivo expresamente señaladas a saber: el monto de las hipotecas sobre bienes radicados en la Provincia y el monto de las prendas sobre máquinas, cuando su constitución haya sido motivada por la adquisición de las mismas.-

No obstante, las deducciones señaladas son limitadas e insuficientes y crean una desigualdad evidente entre los contribuyentes, según sea que obtenga créditos garantidos con hipotecas o prendas por adquisición o créditos con cualquier otra garantía o sin ninguna.-

Así por ejemplo una entidad que obtiene un crédito hipotecario garantido con bienes ubicados en la Provincia, podrá deducir dicho importe, aún cuando el producto fuera invertido en adquirir bienes fuera de su jurisdicción, en tanto que si obtiene otro crédito sin dicha garantía no será deducible, aún cuando su producto fuese destinado para adquirir dicho inmueble.-

Por otra parte en lo que se refiere a créditos prendarios la disposición del decreto es evidentemente insuficiente, ya que

(7) Art. 3º Decreto 37.904/47: Para la fijación del monto, imponible se deducirá, siempre que no tenga una afectación especial, las siguientes partidas del pasivo:

- a) El monto de las hipotecas sobre bienes radicados en la Provincia.
- b) El monto de las prendas sobre máquinas, cuando su constitución haya sido motivada por la adquisición de las mismas.

su deducción es admisible solamente cuando su constitución sea motivada por la adquisición de las mismas, sin contemplar otra infinidad de casos como podría ser la obtención de créditos arrendarios sobre las máquinas existentes para aplicar su producto para adquirir nuevas máquinas, ya sea por que las últimas no sean adquiribles con crédito prendario, por tratarse de máquinas directamente importadas por el contribuyente o por activos de política crediticia de la empresa.- Tampoco se contempla el caso de que dicha maquinaria sea adquirida con documentos pero sin garantía prendaria.-

El artículo 11 (3) del decreto reglamentario establece que se excluirán también del activo imponible los depósitos en efectivo en bancos y los títulos de la deuda pública. Dicho artículo aclara definitivamente a nuestro criterio lo que parecía desprenderse de la reglamentación anterior, en el sentido de que únicamente los depósitos bancarios están exentos del gravamen, pero no el dinero en efectivo que se encuentre depositado en la caja de la entidad, o en otras entidades no bancarias.-

Con respecto a este punto debemos significar que no alcanzamos a comprender la voluntad del legislador, al excluir del gravamen solamente a los depósitos bancarios, pues en nuestra opinión a los efectos de la ley, no deben hacerse distinciones entre los depósitos bancarios y los realizados en casas de comercio u otros establecimientos no comprendidos en la ley de bancos, o aún en la propia caja del contribuyente.-

No deberán incluirse tampoco en la declaración jurada del impuesto los activos intangibles (llaves, marcas, concesiones etc,) ya que como es sabido dichos rubros forman parte del activo nominal y dicho forulario solo dispone la inclusión de los activos.

fijo, circulante, disponible y exigible.- Con ello, no obstante que la ley grava los "bienes " situados en la Provincia, excluye a dicho tipo de activo, aún cuando haya mediado un efectivo desembolso o inversión para la adquisición de los mismos, y la entidad tenga su domicilio en el territorio provincial.-

El decreto excluye también del gravamen, como hemos apreciado al referirnos al artículo 11 (9) a los títulos de la deuda pública. No vemos bien clara la voluntad del legislador quien al excluir del gravamen a dichos títulos lo ha mantenido para otras situaciones similares como ser: bonos, hipotecas, créditos exigibles contra la Nación, Provincias o Municipalidades por suministro o ejecución de obras públicas.-

El nuevo decreto reglamentario dispone también, con muy buen criterio en su artículo 13º que las compañías de Seguros de crédito recíproco y entidades que por leyes nacionales o provinciales estén obligadas a crear reserva matemáticas, podrán deducir del activo disponible el monto de éstas.

(A) Art.11º Ver (B)

V.- LA TASA DEL GRAVÁMEN

El art. 12 (10) de la ley establece que la tasa del gravámen sera del 5%. El proyecto remitido por el Poder Ejecutivo a la Legislatura Provincial establecía que sería del 3%. -

Dado el carácter que se ha querido dar a este impuesto, y que como su nombre lo indica constituye un complemento o sueldo del impuesto de las herencias en forma de anticipo, dicha tasa del 5% es en realidad superior, dado que no se calcula sobre la base del patrimonio como lo hace el impuesto a la transacción gratuita de bienes, sino sobre un valor superior. -

De conformidad a lo establecido en el art. 2310 del Código Civil " el conjunto de los bienes de una persona constituye su patrimonio " y " bienes ", no solamente con los activos, sino tambien los pasivos. La ley en cambio ha gravado solamente a los bienes activos, con la sola deducción de las hipotecas y prendas sobre máquinas, cuando su constitución haya sido activada por la adquisición de la misma, a que nos hemos referido en capítulo aparte. -

En consecuencia este gravámen constituye típicamente un gravámen al capital de la empresa, pero no sobre el capital real sino sobre un capital superior y ficticio, y que al no permitir la deducción de las otras deudas y al poner un límite a las amortizaciones del activo fijo, eleva artificialmente dicho capital, de modo que la tasa real en el caso de entidades con un pasivo exigible importante, puede llegar a ser muy superior al 5%. Reson de ilustra este caso con un ejemplo típico:

(10) Art. 12 Ver (1)

Una sociedad con \$5.000.000.-- de activo, constituido por inmuebles maquinarias y semovientes situados en la Provincia, un pasivo no exigible de \$ 1.500.000 .-- y un pasivo exigible de \$ 2.500.000.-- constituido por descubiertos bancarios en cuenta corriente, prueban sobre síguinte cuya constitución se fué motivada por la adquisición de las mismas y créditos documentarios y comunes. Dicha sociedad deberá abonar la tasa del 2% sobre \$5.000.000.-- con lo que la tasa real se habría elevado al 1%, con el agravante de que si por ejemplo ese activo fijo se hallara depreciado en más del 50% de su valor de adquisición por el uso, y el valor de los semovientes fuese por circunstancias especiales superior al que se contiene posteriormente al vender dichos productos, la tasa real puede llegar a ser aún muy superior.-

La tasa del 2%^{sobre} se había aplicado el "activo" de la sociedad y no sobre los "bienes" como establece el artículo 1º de la ley.-

-VI.- DEDUCCION DEL ANTICIPO ABONADO

El gravámen creado por la Ley 5130 ha sido denominado "Gravámen complementario o sustitutivo del Impuesto a las Herencias" y así el artículo 16 (11) de la Ley establece que el impuesto abonado, será deducido del gravámen que corresponda pagarse en la Provincia de Buenos Aires por concepto de Impuesto a la transmisión gratuita de bienes, sobre las acciones o participaciones sobre el capital de las entidades.-

Como hemos expresado en capítulo anterior, al referirnos a este aspecto, en primer lugar nos encontramos con la inadmisable situación que ha de presentarse a los contribuyentes si el anticipo abonado en la Provincia no es reconocido en otra jurisdicción. Así, al producirse el fallecimiento del titular de acciones o cuotas de capital de una sociedad con jurisdicción fuera de la Provincia de Buenos Aires, que ha sido gravada con este impuesto, sus herederos deberán pagar un impuesto exclusivamente en jurisdicción fuera de la Provincia, pudiendo producirse en consecuencia que el anticipo no fuera deducible. Así mismo, hemos visto, el artículo 16 establece que "serán deducibles del gravámen que corresponda pagarse sobre las acciones o participaciones en el capital de las entidades", de manera que al producirse la situación señalada en el párrafo anterior, un contribuyente que tuviera

(11) Art. 16º Ley 5130: El impuesto abonado conforme a la presente ley será deducido del gravámen que corresponda pagarse en esta Provincia por concepto de impuesto a la transmisión gratuita de bienes, sobre las acciones o participaciones en el capital de las entidades.

" otros bienes " en jurisdicción de la Provincia, no podría, de acuerdo con el texto de la Ley, computar el anticipo para deducirlo del impuesto a la transmisión gratuita de bienes que debe pagar en la Provincia sobre esos otros bienes.-

Con respecto a la deducción a que nos hemos referido, debemos significar que ni la Ley ni el Decreto Reglamentario establecen la forma en que deberá computarse, lo que en nuestra opinión constituye uno de los aspectos de mayor trascendencia, por cuanto ha de dar lugar sin duda alguna a un gran número de problemas cuya solución se desconoce, algunos de los que procuraremos enunciar a continuación.-

Así, por ejemplo, al producirse la transferencia de una cuota o acción de sociedades gravadas con el impuesto, se producirán las siguientes situaciones: Si se trata de una acción al portador de una sociedad anónima cuyo tenedor no ha sido individualizado, y dicha acción que abonó durante los últimos once años al anticipo de la Ley 5120, se transfiera en el décimo año a un nuevo accionista. Si este fallece al año siguiente, los anticipos abonados por la sociedad durante los últimos once años, serían deducidos y reconocidos del impuesto que le corresponde pagar a los herederos de éste último tenedor, en tanto que los del primero habrían perdido todos los derechos sobre los anticipos abonados por la sociedad durante los diez años en que fué accionista. Si se tratara de acciones nominativas, o de cuotas de capital de sociedades de responsabilidad limitada, que situación se presentaría a los herederos del último titular, en un caso similar al anteriormente enunciado? Serán ellos los que podrán deducir la parte proporcional del impuesto abonado por la sociedad durante los últimos once años, o solo podrán deducir el anticipo abonado durante el último año? Si este fuera el caso le serían reconocidos al primer titular los anticipos abonados por la sociedad ^{durante} ~~durante~~ los diez, últimos años por

la sociedad? En que forma podrá, en esta circunstancias los herederos deducir el impuesto abonado por la sociedad sobre las cuotas o acciones que no ponce el causante en el momento del fallecimiento, si la ley establece que las deducciones del gravamen solamente podrán hacerse sobre las acciones o participaciones en el capital de las entidades? Ello daría lugar a que el gravamen lisa y llanamente no fuera deducible, con lo que aparentemente se reconocería a los herederos del segundo titular el derecho de hacer la deducción por el impuesto abonado aún antes de la tendencia de las acciones o cuotas de capital por parte del causante, o de lo contrario a los herederos del primer titular el derecho de solicitar la devolución del impuesto anticipado.-

Las situaciones puntualizadas han de dar lugar sin duda alguna, a que al producirse la transferencia de acciones o cuotas por compraventa, los compradores y vendedores han de tener muy en cuenta los anticipos abonados por la sociedad titular a los efectos de determinar el valor de la transacción, una vez aclarado el alcance que deba darse al anticipo.

Otra importante situación que no ha sido aclarada es la que ha de dar lugar la disolución o liquidación de sociedades. Tendrán en este caso los accionistas o titulares de cuotas, a las sociedades en liquidación mismas el derecho de solicitar la repetición del impuesto abonado, o serán acreditados los importes proporcionales en cuentas especiales de los socios o accionistas, a los efectos de que sus herederos puedan solicitar en el momento oportuno su deducción del impuesto a la transmisión gratuita de bienes que corresponda pagares? Aquí lo mismo que en ejemplos anteriores podría volverse a producirse el caso señalado de que el causante no tuviera otros bienes en la Provincia, y que por consiguiente el anticipo abonado no pudiera ser computado a los efectos de la deducción, por cuanto, tal podría pretender invocarse el derecho de

hacer valer dicho anticipo en otra jurisdicción donde podría tener sus bienes el causante.

El artículo 16 del proyecto remitido por el Poder Ejecutivo para su sanción legislativa, establecía que en caso de haberse abonado el impuesto a que se refiere la Ley durante un mínimo de quince años, las acciones o participaciones en el capital de las entidades gravadas no serán tomadas en cuenta a los efectos del impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Ni la ley ni el decreto, tal cual han quedado sancionados en la actualidad contemplaba la posibilidad de que el anticipo abonado llegue, al producirse el fallecimiento del titular de las cuotas de capital o acciones a superar el monto que corresponda pagar a los herederos en concepto de impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Como es evidente, en algunos casos, según sea el grado de parentesco entre los herederos y el causante y el número de los anticipos abonados por la sociedad, el monto de estos puede superar el importe que corresponda abonar a los herederos sobre las acciones o participaciones en el capital de la entidad. De acuerdo con el texto de la ley, dicho exceso no podría aplicarse al pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes que pudiera corresponder sobre otros bienes del causante en jurisdicción de la Provincia. Aquí volvemos a preguntarnos, si dicho exceso de impuesto abonado, sería devuelto a los herederos.-

Si bien el artículo 16, tal cual ha quedado sancionado ha dejado muchos puntos sin solucionar, es como hemos podido apreciar más benévolo que el proyecto del Poder Ejecutivo, que establecía, que no serían tomadas en cuenta los anticipos abonados, en el caso de que no hubieran sido pagados por lo menos durante quince años, aún cuando, permitía que, siempre que los anticipos abonados superasen quince, el impuesto que en definitiva correspondiera se

considerará íntegramente abonado, aún cuando el monto de los anticipos fuese menor al importe que en definitiva correspondía abonarse.-

VII.- OTRAS CONSIDERACIONES

El artículo 52 (12) de la Ley establece que el impuesto se liquidará en base a la declaración jurada que deberá presentar cada entidad, utilizando los formularios que al efecto entregará la Dirección General de Rentas.-

El decreto (13) establece que dichas declaraciones deberán presentarse en los meses de enero y febrero. Con respecto a las entidades que comienzan sus actividades durante la vigencia de la Ley, establece que la declaración deberá ser presentada dentro de los noventa días de la inscripción en el Registro Público de Comercio, lo que podría dar lugar como es evidente, a que un mismo

(13) Art. 52 Ley 5120: El impuesto se liquidará en base a la declaración jurada que deberá presentar cada entidad, en el tiempo y forma que determine la Dirección General de Rentas.

(13) Art. 12 Decreto 39.704/47: La declaración jurada a que se refiere el artículo 52 de la ley, debe ser presentada por escrito ante la Dirección General de Rentas utilizando el formulario que esa Repartición entregará sin cargo y libre del impuesto de sellos.-

(13) Art. 32 Decreto 39.704/47: La misma deberá presentarse antes del 25 de septiembre del corriente año, y en los años sucesivos en los meses de enero y febrero. Si se tratare de entidades que comienzan sus actividades en el transcurso de la vigencia de la ley, tal declaración será hecha dentro de los noventa días de la inscripción en el Registro Público de Comercio, quedando sujeta a la aprobación del primer balance general.-

ejercicio sea gravado dos veces con el impuesto, así por ejemplo una sociedad que inicia sus actividades el 1º de octubre, deberá abonar una vez el impuesto en base a la declaración formulada antes del 31 de diciembre, y por segunda vez con motivo de la declaración formulada en los meses de enero y febrero del siguiente año en base al mismo balance.-

Otro tanto podría suceder a las sociedades anónimas que cierran balance al 31 de diciembre por ejemplo, ya que dependerá si la asamblea de accionistas aprueba el balance antes o después del 28 de febrero, se que el impuesto se abone en base a un balance o el otro, ya que el artículo 5º (14) del decreto reglamentario

(14) Art. 5º Decreto 39.704/47: La declaración jurada debe tener por base el último balance general; aprobado por la asamblea de accionistas o por los titulares de las cuotas del capital, que se presentará acompañado de los siguientes documentos:

- a) Copia del contrato de constitución de la sociedad o estatuto.
- b) Copia del estado analítico del balance y cuenta de ganancias y pérdidas; informes del Síndico y memoria anual debidamente autenticados.
- c) Una planilla con el detalle completo del activo discriminando por jurisdicción; provincia y fuera de provincia.
Se considerarán impositibles en Provincia los créditos contra personas o entidades domiciliados en ella.
- d) Una planilla con el detalle completo de los removientes que deberá asignar el lugar donde se encontraban a la fecha del balance, su clase, número raza, estado, precio unitario y por renglón etc.- Si existieran animales de pura raza deberá establecer el resultado de las ventas efectuadas durante el último ejercicio, como dato ilustrativo.-

establezca que se tendrá por base el último balance aprobado por la asamblea de accionistas o por los titulares de las cuotas de capital.- Se lee da libertad a las entidades, de acuerdo con lo que surge del texto del Decreto, a maniobrar a efectos de que algunos balances sirvan de base a dos pagos y otros a ninguno, según les resulte más ventajoso.-

Esta no ha sido ineludablemente la voluntad del legislador y en consecuencia consideramos que esta situación podría ser obviada si el Decreto estableciera lisa y llanamente que las declaraciones juradas y el pago debían efectuarse en lo sucesivo por lo menos una vez al año, dentro de los 120 días de la fecha del cierre de cada ejercicio.-

El artículo 3º del decreto enumera también cuales serán los documentos que deberán acompañar a las declaraciones juradas. En lo que respecta al inciso c) debe interpretarse, aún cuando el decreto no lo aclara expresamente, que se refiere exclusivamente a las sociedades anónimas, por cuanto no hay disposición legal alguna que establezca que las sociedades de responsabilidad limitada o en comandita por acciones deban publicar sus balances en el Boletín Oficial. Debemos significar también, que el legislador al imponer esta obligación, no ha contemplado la imposibilidad material que existiría de acompañar el ejemplar del Boletín Oficial

continuación (14) Art. 5º Decreto 38.704/47

- f) Una planilla con el detalle de los inmuebles de la que resulte su ubicación, superficie, número de partida de guía de contribuyente, valuación y valor de balance.-
- g) En los casos en que correspondan deducciones por hipotecas y arrendas, se adjuntará una planilla consignando, monto del crédito, número de inscripción y ubicación de los bienes.

en el término para la presentación de las declaraciones juradas, dado el enorme retraso con que se realiza esta publicación.-

También debe significarse en cuanto al inciso d) el trabajo enorme que significará a algunas sociedades dar el "detalle" completo del activo discriminado por jurisdicción: provincia y fuera de la provincia, detalle este que deberán suministrar completo, de acuerdo con lo establecido en el texto legal, también, por ejemplo las grandes fábricas de la Capital Federal, por el solo hecho de tener un inmueble en la Provincia, a las que les significaría dar el detalle de toda la maquinaria, de las mercaderías, y la lista completa de deudores, etc.

Lo mismo debemos significar con respecto al inciso e) con el agravante de que deberá establecerse el resultado de las ventas de animales de pura raza, lo que ha de significar a los establecimientos que se dediquen exclusivamente a la cría de animales suministrar cada ejercicio un análisis de las ventas efectuadas males de pedigree.- a efectos de poder cumplir estrictamente con la disposición del decreto.-

El artículo 32 (15) viene a reforzar el pensamiento del legislador en cuanto al objeto del impuesto, que como hemos expresado anteriormente, es el de gravar los bienes de las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones situadas en la Provincia o sometidos a su jurisdicción, cualquiera sea el lugar en que tenga su sede.-

(15) Art. 32 Ley 5130: Para la aplicación del impuesto creado por la presente Ley no se tendrá en cuenta el domicilio, sede, lugar de constitución, reconocimiento o funcionamiento de las sociedades. Tampoco se hará distinción en cuanto a la naturaleza de las acciones o participaciones emitidas.

Este impuesto se pagará en la misma forma plazos y condiciones que el impuesto inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8º (16) de la Ley, el que establece así mismo los recargos a que se harán anibles los contribuyentes para el caso del vencimiento de términos de pago. También será de aplicación supletoria el impuesto inmobiliario para la determinación percepción y repetición del gravamen según el artículo 14º (17) de la Ley, y al respecto debemos significar lo establecido en los artículos 8º inciso b) y 31 de la Ley 5127 que establecen que los contribuyentes están obligados a hacer manifestaciones expresas indicando el lugar donde deseen realizar los pagos, que se reputará subsistente hasta nueva presentación y que las devoluciones por pagos indebidos, serán resueltas por la Dirección General De Rentas siempre que se interpongan dentro del ejercicio en que se efectuó el pago, realizándose la devolución que corresponda previa intervención de Contaduría General. Vencido el término, la resolución deberá ser dictada por el Poder Ejecutivo.-

(16) Art. 6º Ley 5120: El impuesto se pagará en la misma forma, plazos y condiciones que el impuesto inmobiliario, incurriendo en mora por el simple vencimiento de los términos respectivos. En tal supuesto, se aplicará un recargo del cinco por ciento (5%) por cada treinta (30) días de retardo, hasta un máximo del treinta por ciento (30%) del impuesto.

(17) Art. 14º Ley 5120: Las disposiciones de la Ley sobre impuesto inmobiliario serán de aplicación supletoria para la determinación percepción y repetición del impuesto creado por la presente ley.

El artículo 72 (18) de la ley trata acerca de las inspecciones y verificaciones que podrá practicar la Dirección General de Rentas en los libros de contabilidad y demás documentos en la entidad, y los artículos 72 82 y 82 (19) del decreto reglamentante la forma en que la Dirección General de Rentas procederá de oficio a determinar el monto imponible, la que por parte no exime a las entidades de la obligación de presentar la documentación oculta o mal declarada, aún después de la inspección. Se establecen multas que van de cincuenta a cinco mil pesos moneda nacional para los contribuyentes que presentan las declaraciones juradas fuera de término o por negativa u oposición a la inspección o verificación dispuesta, y multa que van de una a tres veces el

(18) Art. 7º Ley 5130: La Dirección General de Rentas podrá practicar inspecciones o verificaciones en los libros o documentos de contabilidad, contratos, escrituras, públicas y demás elementos en poder de la entidad o de terceros, en cuanto se relacione con la presente ley. En caso necesario podrá requerir del Juez de lo Civil en turno o del Juez Notario el auxilio de la fuerza pública.

(19) Art. 7º Decreto 39.704/47: Cuando a juicio de la Oficina fiscalizadora la declaración jurada no se ajustar a la realidad de los hechos, o se hubiera omitido su presentación en tiempo y forma, se procederá de oficio a determinar la base imponible mediante resolución fundada, con el consiguiente requerimiento o emplazamiento de pago por parte de la Dirección General de Rentas, del impuesto, recargo etc. que resultará adeudarse conforme a los artículos 12 6º 10º y 11º de la ley.-

(19) Art. 8º Decreto 32.704/47: Para la estimación de oficio del impuesto se tendrá en cuenta los elementos de juicio aportados por la institución deudora y los obtenidos en forma prevista en el artículo 72 de la ley, valuación de los inmuebles, capital en giro

impuesto de jano de pagar a toda entidad que presente falsas declaraciones que tuvieran por objeto disminuir el impuesto que correspondan.

El artículo 13^o (20) de la ley y el 15^o y 16^o (21) del decreto, establecen una serie de trabas administrativas para aquellas entidades que no hubieran abonado el impuesto correspondiente.-

continuación (19) Art. 9^o Decreto 33.704/47: asignado a los establecimientos comerciales o industriales, número y detalle de los semovientes que resulten de informes recabados a la Oficina de Estadística Ganadera en formulario impresos al efecto etc.

(19) Art. 9^o Decreto 33.704/47: La estimación de oficio no exime a la sociedad deudora de la obligación de presentar todos los recaudos especificados en el presente decreto, sin cuyo examen el pago no será considerado definitivo a juicio de la Dirección General de Rentas.

(20) Art. 15^o Ver (18)

(21) Art. 15^o Decreto 33.704/47: La Superintendencia de Personas Jurídicas no aprobará o autorizará ninguno de los actos especificados en el artículo 354 del Código de Comercio, sin la comprobación del pago del impuesto o de la presentación de la declaración jurada en los plazos aludidos en el artículo anterior.-

(21) Art. 16^o Decreto 33.704/47: Los encargados de los registros de prenda no inscribirán contratos de constitución de las mismas ni su cancelación en los casos en que sean parte sociedades afectadas al pago del impuesto sin la comprobación del pago o de la presentación de la declaración jurada en los plazos precedentes en los artículos 12^o y 13^o.-

y el artículo 142 (22) del decreto esta ley que hasta el 31 de julio de 1947, primera fecha de vencimiento para el pago del gravamen, sera suficiente el haber presentado la declaración jurada, a efectos seguramente de no entorpecer el normal desenvolvimiento de los negocios sociales, que podría producirse con motivo de la obligación de haber efectuado el pago que estableció la Ley.-

El producido del Impuesto deberá ser aplicado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 154 de la Ley (23), exclusivamente a la construcción de edificios escolares, diferenciándose en este aspecto del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en que el producido de éste último, de acuerdo con el artículo 72 de la Ley 5120 será considerado renta escolar, pero podrá ser agtinado a otros fines y no exclusivamente a la construcción de edificios escolares.-

(22) Art. 142 Decreto 3.704/47: El Registro de la Propiedad no dará curso a la inscripción de escrituras translativas de dominio, de constitución ó levantamiento de hipoteca, o de inscripción de contratos de emisión de debentures con garantía especial a que se refiere el artículo 69 de la Ley Nacional número 3875; ni el Registro Público de Comercio inscribirá el contrato relativo al artículo 39 de la citada ley, ni anotará transferencias de cuotas de capital, ni cualquiera otra modificación del acto constitutivo, cuando sean parte entidades afectadas por el presente impuesto, sin la previa justificación del pago correspondiente, si se tratara de operaciones posteriores al 31 de julio, próximo venidero. Antes de esa fecha deberá justificarse la presentación de la declaración jurada.

(23) Art. 154 Ley 5120: El impuesto creado por la presente ley ingresará a una cuenta denominada "Impuesto sustitutivo de serenos" y solo podrá ser aplicado a la construcción de edificios escolares. A tal efecto será transferido anualmente a la órden del Director General de Escuelas.

Por último el artículo 17 del decreto (24) dispone que las declaraciones juradas formuladas en base a la anterior reglamentación (decreto N° 25.466/47) podrán ser reajustadas, teniendo en cuenta las importantes modificaciones introducidas como son la adición de ciertos bienes pasivos. - hipotecas y prendas sobre maquinarias siempre que su constitución haya sido activada por la adquisición de las mismas, la amortización de hasta el 50 % sobre el precio de adquisición de muebles, máquinas etc. y que han merecido consideración especial en capítulo aparte de este trabajo.-

(24) Art.17º Decreto 39.704/47: La Dirección General de Rentas reajustará las declaraciones recibidas hasta la fecha del presente decreto, requiriendo de las sociedades la presentación de la información necesaria a tal efecto.-

- - - - -

VIII . CONCLUSIONES

En nuestra opinión, y como surge con claridad de la interpretación de la Ley 5120, el objeto de este gravámen es pura y exclusivamente el de permitir a la Provincia de Buenos Aires gravar con el impuesto a la transmisión gratuita de bienes una cuantiosa riqueza situada en su territorio, que se encuentra en manos de sociedades cuya sede se encuentra fuera de su jurisdicción a los efectos del gravámen.-

Se ha dicho, y aún en la Legislatura Provincia durante la discusión de la Ley, que su objeto es el de evitar la evasión del impuesto a la transmisión gratuita de bienes por parte de los tenedores de las acciones o cuotas de capital de las sociedades gravadas. Este como es evidente, sin bien podría ser su objeto desde el punto de vista de las sociedades anónimas que emiten acciones no nominativas, en ningún momento podría haberse hecho extensivo a las demás sociedades, en las que siempre existe un titular perfectamente individualizado y determinado.-

De acuerdo con lo expuesto en este trabajo, las dos cuestiones que se plantean, a nuestro entender, podrían solucionarse de la siguiente manera:

1º) Modificando la Ley 5127 de impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires, mediante el agregado de una disposición similar a la contenida en el artículo 31º de la Ley 12.287 de jurisdicción nacional, de acuerdo con lo señalado en el capítulo III. de este trabajo.-

2º) Mediante la unificación del régimen del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, pues, si bien los quince regímenes existentes en la actualidad, pudieron funcionar perfectamente en forma independiente hasta los últimos años, en la actualidad, en que el proceso de concentración de la riqueza en manos de grandes

entidades comerciales, se ha hecho más notorio, como ha sido señalado por la Provincia de Buenos Aires en los fundamentos de la Ley 5120 (ver capítulo I de este trabajo), dicha unificación se hace necesaria, a efectos también, como se ha señalado en la Primera Conferencia de Ministros de Hacienda de subsanar los conflictos legales que plantea y los inconvenientes que se originan en la tramitación de las sucesiones, cuando se denuncian bienes existentes en las diferentes jurisdicciones políticas del país, debido a la coexistencia de diversas legislaciones.-

A handwritten signature in dark ink, appearing to read "J. B. Borge". The signature is fluid and cursive, with a long horizontal stroke extending to the right.

BIBLIOGRAFIA.-

Mitti, J. S.: Principios de la Ciencia de las Finanzas.-

Ruiz, Alejandro: Curso de Finanzas.-

Rivarola Mario: Sociedades Anónimas

Fonfonse M. G.: El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.-

Centro de Consignatarios de Productos del País: Nota dirigida
al Gobernador de la Provincia de Buenos Aires.-

Ministerio de Hacienda de la Nación: Primera Conferencia de Mi-
nistros de Hacienda de la Nación.-

Diarios de Sesiones de la Cámara de Diputados y del Senado de la
Provincia de Buenos Aires.-

- - - - -

Diciembre de 1947.-

INDICE.-

I.-	Introducción	1
II.-	Antecedentes	9
III.-	Sujeto y objeto del gravamen	13
IV.-	Bienes y Valores Computables	18
	a) Imponibles	18
	b) Deducciones	23
V.-	La Tasa del Gravamen	26
VI.-	Deducción del Anticipo Abonado	28
VII.-	Otras Consideraciones	23
VIII.-	Conclusiones	42
	Bibliografía	44

- - - - -

Diciembre de 1947.-