



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



# El impuesto a los réditos de los propietarios que trabajan y arriendan sus campos

Guillén, José Luis

1949

Cita APA: Guillén, J. (1949). El impuesto a los réditos de los propietarios que trabajan y arriendan sus campos.

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

78153

ORIG L

1509 Argentina

T E S I S

" EL IMPUESTO A LOS REDITOS DE LOS  
PROPIETARIOS QUE TRABAJAN Y  
ARRIENDAN SUS CAMPOS ".

1502  
476



BIBLIOTECA

*Guillen*

JOSE LUIS GUILLEN  
Bustamante 27-Dpto."B"  
T.E. 62-3574  
Registro n° 4.101.

--

Buenos Aires,

1509-5 Argentina  
N. 2331  
N. 2331  
5

75182

C A P I T U L O    P R I M E R O

G E N E R A L I D A D E S



BIBLIOTECA

- GENERALIDADES -

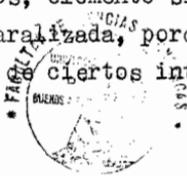
Es innegable la importancia que tiene el régimen impositivo para el normal desenvolvimiento de un gobierno.

Los estados modernos, por medio del régimen impositivo, se proveen de los recursos necesarios para afrontar los gastos, cada día más cuantiosos.

2  
1  
Todo gobierno, para cumplir eficazmente su misión, necesita una independencia económica que, desde luego, se halla en relación con la riqueza del país. Esta independencia económica, condicionada por los bienes naturales, asume una gran importancia en organizaciones federales como la nuestra, donde existen, simultáneamente, dentro de sus respectivas esferas, facultades del Gobierno Nacional y de los Gobiernos de las provincias. Fácil es advertir la dificultad que entraña una coordinación de ambas facultades para evitar las superposiciones, que siempre acarrearán consecuencias perjudiciales para la riqueza del país en sus múltiples manifestaciones.

El problema, tan brevemente enunciado, no fué desatendido por nuestros previsores constituyentes, quienes tuvieron buen cuidado de establecer los recursos del Gobierno Nacional, de manera que alcanzaran a llenar las necesidades de éste.

La preocupación surge claramente de las palabras de Gorostiaga en el Congreso del año 1853, al decir que: "Todo gobierno debe tener bastante para dar entero cumplimiento a las obligaciones que se le imponen y de que es responsable. Las rentas son el principal resorte para llevar estos objetivos, elemento sin el cual la máquina del Estado quedaría paralizada, porque sin la unión y consolidación de rentas, <sup>INCAS</sup> de ciertos intereses y medios, no puede



haber en política existencia nacional, y la creación de aquéllas, en relación a las necesidades del país y a sus recursos, es una parte esencial de la Constitución".

Las bondades de los preceptos constitucionales han sido reconocidas, en general, por hombres de capacidad intelectual indiscutida y destacada actuación pública: ministros y legisladores, profesores y estadistas.

González Calderón, comentando este pasaje de la Carta Constitucional, dice: "al sistema rentístico y económico que sancionaron para la Nación los autores de nuestro Código Político, ha sido, sin duda alguna, la base más firme y segura del acrecentamiento definitivo de nuestra existencia nacional soberana, así como el progreso y bienestar colectivo; y si bien es cierto que nuevos problemas preséntanse en nuestros días, que exigen perentoriamente una acertada revisión de los textos constitucionales, no por ello podrá negarse la previsión y prudencia con que los convencionales del 53 concibieron y formularon parte tan importante de la organización del Estado Argentino, como es la relativa a la formación del Tesoro Federal y al sistema económico de la Nación".

no obstante esta previsión de los constituyentes, en nuestro país no hemos tenido jamás un régimen rentístico armónico; de acuerdo con sus necesidades La superposición de gravámenes ha sido la regla, y los conflictos interprovinciales derivados del establecimiento de impuestos a productos provenientes de provincias vecinas, han abundado. Si a esto se agrega el desorden económico y la falta de equilibrio entre los recursos y las erogaciones, se tendrá la clara explicación de los frecuen



tes déficits y de las enormes deudas que pesan sobre el Tesoro Nacional.

2  
 Esto justifica que un extranjero, Gas-  
 tón Jeze, haya dicho: "En la Argentina el déficit crónico  
 no tiene disculpa. Diré más: no tiene, desde hace unos  
 veinte años, ninguna circunstancia atenuante. Proviene  
 únicamente de la incorrecta administración de las finan-  
 zas".

Joaquín V. González, a quien hay que  
 citar tantas veces, dá las siguientes reglas para la a-  
 plicación de un sistema de impuestos: "1º)- Que los súb-  
 ditos de un Estado contribuyan a sostener su gobierno,  
 proporcionalmente, de la renta que gozan bajo su protec-  
 ción; 2º)- El impuesto, con relación al tiempo y a la for-  
 ma del pago, y a la suma que deba pagarse, ha de ser pre-  
 ciso y no arbitrario; 3º)- Debe hacerse efectivo sin per-  
 juicio ni agresión para el contribuyente, ni interrupción  
 de la industria o tráfico, ni cargas innecesarias de cual-  
 quier género; 4º)- Los hogares deben hallarse libres de  
 sus inquisiciones, y debe ejercerse abiertamente y no por  
 medios secretos ni métodos arbitrarios; 5º)- Si la liber-  
 tad es un beneficio, los impuestos deben ser arreglados  
 para conceder la mayor suma de libertad a cada ciudadano,  
 en su propiedad, en su trabajo, y sobre todo, en su vida  
 doméstica".

Todas estas reglas se hallan confir-  
 madas por las limitaciones antes expuestas, al poder del  
 Congreso.

¿Cómo organiza nuestra Constitución  
 el régimen impositivo?

¿Cuáles son las facultades de la pro-  
 vincias, y cuáles las del Gobierno Nacional?



"Las provincias -dice el artículo 104 de la Constitución Nacional- conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se hallan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

De manera que al Gobierno Federal le restan facultades delegadas. Cuáles son éstas? Son las que establecen los artículos siguientes: 4, 17 y 67; incisos 1, 2, 3, 4 y 7.

El artículo 4 establece: "El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación, y exportación del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional".

El inciso 2 del artículo 67 faculta al Congreso para: "Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".

Estas disposiciones -hemos transcrito las más importantes para nuestro tema- son las que determinan las facultades del Gobierno Nacional en materia de impuestos, ya sea con carácter permanente o temporal.

Ahora bien, el artículo 4 cuando habla de "las demás contribuciones, etc.", ¿ se refiere a las mismas que legisla el inciso 2 del artículo 67 ?



Los autores se dividen cuanto tratan de interpretar dichos textos.

Algunos sostienen, que las disposiciones del artículo 4 y las del artículo o' inciso 2, se refieren a los mismos impuestos.

El doctor Agustín de Vedia, sostenedor de esta tesis, argumenta de la siguiente manera: "Interesa precisar el sentido de la declaración constitucional, en la parte que trata de "Las demás contribuciones indeterminadas, que equitativa y proporcionalmente impúese el Congreso".

Es indudable, que los constituyentes quisieron referirse a aquellas contribuciones que debían ser consideradas como recursos provinciales, y a las cuales en circunstancias extraordinarias podía recurrir el Gobierno Federal. Así lo dijo, en efecto, el doctor Gorostiaga, miembro informante de la Comisión-Redactora de la Constitución, en el Congreso Constituyente, al examinar los recursos mencionados en el artículo 4.

Conviene consignar sus propios términos: "Que siendo el segundo -de las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General- uno de los recursos que quedaba a las provincias, era natural que no se echase mano de él sino en circunstancias muy especiales. Se ve ahora la íntima relación que existe entre esa cláusula y la del artículo o', inciso 2, que faculta al Congreso para imponer contribuciones directas, "por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Es tado lo exijan".



Está claro, que uno y otro artículo comprenden la facultad de establecer otros impuestos directos, en proporción al censo, de acuerdo con la cláusula 4, sección IX, de la Constitución Americana.

Esta regla de la proporcionalidad es viciosa e injusta. La jurisprudencia de los EE.UU. así lo ha resuelto estableciendo que dicha cláusula debe ser interpretada restrictivamente, en cuanto comprende evaluaciones e impuestos arbitrarios, a los que no debe recurrirse sino en caso de necesidad.

Agustin de Vedia continúa su argumentación refiriéndose a la Constitución Americana, la que facultó al Congreso, en una sola cláusula a "imponer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y sisas". Luego establece un paralelo entre dicha Constitución y la nuestra, y termina afirmando que, de todos los antecedentes apuntados, surge claramente que el artículo 4 y el inciso 2 del artículo 67 se refieren a las mismas contribuciones.

Para refirmar el concepto, agrega: "el artículo 4 expresa los recursos y también la forma de obtenerlos. Después de enumerar los derechos aduaneros, el producto de la venta o locación de tierras, etc...., se refiere a las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.

En el inciso 2 del artículo 67 se vuelve a dar al Congreso la facultad de imponer contribuciones que serán directas, por tiempo y circunstancias determinadas. Ya veremos que las tres cláusulas (se refiere también al inciso 1 del artículo 67) recaen sobre las mismas contribuciones y no sobre facultades diferentes, como algunos publicistas lo han entendido".

Ahora bien, ¿cuáles son las demás contribuciones de que habla la Constitución? Sin duda, aquellas a las cuales no se refiere especialmente en otras disposiciones. Habría que excluir, entonces, las que enumera el artículo 4 en su primera parte, y las contribuciones directas de que habla el artículo 67 inciso 2.

Las demás - los impuestos indirectos en general -son recursos que quedan a las provincias pero el Gobierno Nacional puede hacer uso de ellos, con carácter nacional, solamente en circunstancias determinadas. Por lo demás, estos impuestos pueden existir con carácter local y, sin embargo, contribuir a la formación del Tesoro Nacional.

El inciso 2 del artículo 67, por lo contrario, se ocupa de otras contribuciones, de las directas, y establece las circunstancias en que pueden imponerse con carácter general.

Separa a estos dos artículos la terminología de los mismos. no es lo mismo, técnicamente hablando, decir contribuciones en general, que contribuciones directas.

El artículo 4 se refiere a las primeras en sentido genérico, exigiendo sólo como requisito el que sean impuestas equitativa y proporcionalmente a la población.

Se refiere a las segundas el inciso 2 del artículo 67 y exige otras circunstancias.

Actualmente, como ya lo hemos dicho, los autores se inclinan hacia la tesis opuesta a la sustentada por de Vedia.

Alberdi comenta el artículo 4 y al referirse a "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General", dice: Son muchos los medios que pueden emplearse a este respecto para la creación de impuestos; pero de todos ellos se reducen a dos. O se pide directamente al contribuyente una parte de su renta o bien se le exige una suma sobre ciertos consumos que hace con su renta, sin inquirir su nombre ni mencionar su persona. Lo primero es la contribución directa, lo otro es llamado contribución indirecta.

7 La ~~Constitución~~ <sup>Constitución</sup> Argentina admite estos dos métodos de exigir el pago de la contribución; pero se muestra inclinada al último, que sin duda alguna es más conforme a sus principios, a los intereses que ella tiene en vista y a las circunstancias presentes del pueblo de la Confederación Argentina".

"No sucede lo mismo con las contribuciones directas. La Constitución solo admite éstas con el carácter de contribuciones extraordinarias".

Estas palabras de Alberdi demuestran, acabadamente, que la división de los impuestos en directos e indirectos, no era desconocida en nuestro país en la época en que la Constitución se sancionó y confirma, por otra parte, la tesis de que el inciso 2 del artículo 67 y el artículo 4 legislan sobre materias diferentes. Comparten esta opinión entre otros, Joaquín V. González Calderón y Mariano de Vedia y Mitre.

"Incúrrase en grave error -dice González Calderón - cuando se pretende que el artículo 4, al mencionar "las demás contribuciones...etc", se refieren a las enunciadas en el inc.2 del art.67 (contribuciones direc-

ta), como lo sostiene, entre otros, un conocido comentarista de la Constitución (se refiere a Agustín de Vedia, en los pasajes ya citados). No se concibe que los constituyentes confundieran conceptos bien definidos en su época, que ellos no podían ignorar. Además, creo que es incontrovertible la verdad de este argumento: si el art. 4 únicamente se refiere a las contribuciones expresadas en el inc. 2, del art. 67, los autores de nuestra ley suprema habrían cometido, sin duda alguna, la imperdonable y desventurada ligereza de privar al Gobierno Federal del poder necesario para establecer otras contribuciones que los derechos de importación y exportación y algunos otros de orden aduanero; porque si se admite que los impuestos indirectos (especialmente los impuestos al consumo) fueron dejados exclusivamente a las provincias, no quedarían a la Nación más que dichos derechos aduaneros, pues las contribuciones directas de carácter nacional sólo pueden ser creadas "por tiempo determinado" cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exija".

"El art. 4 al enumerar "las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso" entre los recursos del tesoro federal, alude a otro género de impuestos, y no a las contribuciones directas expresadas en el inc. 2 del art. 67, que son recursos ordinarios de las provincias y de los que la Nación sólo puede echar mano en las circunstancias que este inc. prevé y determina claramente".

También el doctor Mariano de Vedia y Mitre —como ya lo adelantamos— comparte esta opinión. Comienza este autor recordando que al discutirse en el Congreso del año 1853, el artículo 4, que luego fuera aprobado en la forma que tiene actualmente, don Manuel Leiva, di—

putado por Santa Fe, lo impugnó diciendo que: "Se oponía a la sanción de este artículo por considerar que se quitaba a las provincias los derechos de importación y exportación y demás con que contaban para atender a sus gastos ordinarios, no quedándoles más recursos que la contribución directa, que por otro artículo del proyecto de Constitución Nacional el Congreso quedaba facultado para imponerla en ciertos casos y temporalmente..."

Contestaron a Láva, Gorostiaga primero, y Seguí, luego, pero la discusión se circunscribió casi exclusivamente a los derechos de importación y exportación.

De Vedia y Mitre estudia el régimen impositivo nacional y dice: "Si se considera que la cláusula antes transcripta del art. 4 (de las demás contribuciones...) se refiere a la capitación, habría que admitir, por implicancia que ella ante todo ha querido hablar de contribuciones directas, que no puede dudarse de que tal es el carácter de la capitación. En tal hipótesis, no cabría duda de que el art. 4, ha sido completado a este respecto por el art. 67 en la parte también transcripta (inc. 2) y que tales impuestos deberían ser "directos" y sólo podrían establecerse cuando "la defensa, seguridad, común y bien general del Estado lo exijan". Se trataría así de un recurso ordinario. Aunque no haya duda de que la ley no puede nunca interpretarse en un solo sentido gramatical, es evidente que cuando la construcción gramatical tenga un solo sentido posible no podrá torcerse este sentido para adoptar otro, sugerido por una interpretación caprichosa o convencional. Y bien: La conjunción copulativa "y" que contiene el inciso 2 del artículo 77, antes reproducido, muestra que la Constitución exige para que puedan es

tablecerse contribuciones directas por el Congreso General, que lo sean por el término determinado, esto es, limitado, y que concurren conjuntamente los tres elementos enumerados: exigencias de la defensa, de la seguridad común y del bien general del Estado...". "Quiere decir que si se consideran aisladas y correlativas las disposiciones transcriptas en la parte pertinente de los arts. 4 y 67, las contribuciones de que habla el primero serían directas y siempre de carácter excepcional y extraordinario ...Pero, no: el art.4 no se ha referido para nada a la capitación. El art. 4 no ha hablado para nada de contribuciones directas. Sus disposiciones se refieren exclusivamente a las disposiciones de carácter normal y ordinario".

#### CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Ha quedado establecido en los párrafos anteriores la diferencia que existe entre las disposiciones de los artículos 4 y 67 inciso 2 y que este último es el único que se refiere a las contribuciones directas.

Veremos ahora en qué estriba el concepto moderno cuando las divide en directas e indirectas.

Unas y otras se diferencian en la forma de ser percibidas: las directas—su nombre lo indican directamente desde el contribuyente al Estado; en cambio, las indirectas, que son generalmente las que gravan al consumo, las paga al Fisco el productor y luego las hace incidir sobre el consumidor, que es quien a la postre sufre el gravamen. El productor se limita a adelantar el impuesto. Entre el consumidor y la oficina recaudadora no hay ninguna relación directa.

También se diferencian por el hecho de que en las contribuciones directas se individualiza a las personas o bienes sobre los cuales recaen el gravamen; en cambio, en las indirectas, esta individualización es imposible.

Por último, diremos que los impuestos directos tienen la ventaja de ser proporcionales a la riqueza, cosa que no ocurre con los indirectos; el consumidor que compra un determinado producto paga un derecho que nada tiene que ver con su posición económica. Contribuyen así igualmente el acaudalado y el de recursos modestos. - Por esta razón se los considera en la actualidad menos científicos y equitativos que los primeros. Los impuestos directos prevalecen en las naciones más adelantadas. "Los habitantes de un Estado - enuncia Adam Smith - deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, cada uno en razón de sus facultades, es decir, en proporción de las rentas de que goza bajo la protección del Estado". Y Jean Baptiste Say, agrega: "En cuanto a las rentas, son proporcionalmente, cualquiera que sea la fuente, la verdadera materia imponible porque renacen incesantemente".

René Stourm, al ocuparse de la clasificación de que tratamos, dice que ella emana de la administración fiscal y que por lo tanto deja a dicha administración la responsabilidad de las definiciones, que son las siguientes: "Por contribución directa se entiende toda imposición que es tomada directamente sobre las personas y sobre la propiedad que se percibe en virtud de listas nominativas y que pasa directamente del contribuyente al agente encargado de percibir las. Los impuestos indirectos son así llamados porque, en lugar de ser establecidos directa y nominativamente sobre las personas, ellos reposan en ge-

neral, sobre objetos de consumición o sobre servicios prestados y no son desde luego, sino indirectamente pagados por aquel que quiere consumir las cosas o usar los servicios gravados con el impuesto".

No cabe duda, después de estos conceptos, que el impuesto sobre los réditos forma parte de las contribuciones directas, pues participa de todas sus características. Ahora bien, entre nosotros, como ya lo hemos demostrado anteriormente, estos impuestos pueden ser establecidos con carácter general y en forma transitoria, siempre que se llenen los requisitos del inciso 2 del art. 67.

"Con respecto a las disposiciones referentes a la distribución de las facultades impositivas entre la Nación y las provincias -dice Dell'Oro Maini-, el impuesto sobre la renta, en su carácter nacional puede ser establecido en el país de acuerdo con lo que prescribe el inc.2, tantas veces mencionado, del art. 67, que acuerda al Congreso la atribución, de imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exigen. Pudiéndose invocar esta última condición del bienestar general en las actuales circunstancias por que atraviesa el país no queda otro requisito que cumplir, sino el del tiempo determinado. La cuestión queda, pues, resuelta en este aspecto, mas - algunos constitucionalistas dudan sobre la posibilidad de encuadrar un impuesto sobre la renta de carácter general, dentro de los términos de la Constitución, que declara renta nacional," las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso, como contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación " (Arts.4 y 67,

inc.2), por la imposibilidad de aplicar el impuesto sobre la renta", proporcionalmente a la población".

Tampoco puede aceptarse el argumento del cual se valen algunos autores para sostener la tesis de que el impuesto a la renta no puede ser implantado con carácter general, basados en que EE.UU. antes de la enmienda de 1913, el mismo fué declarado inconstitucional. En efecto, los textos legales en una y otra Constitución Americana establecen: "ni la capitalización u otra contribución directa será establecida sino en proporción al censo o recuento, que aquí anteriormente se manda tomar".

"El objeto de esta cláusula -comenta Story- es garantizar a los Estados del Sur contra el establecimiento de toda contribución desproporcionada y nivelar en lo posible las desigualdades del impuesto. Los Estado del Sur tenían una numerosa población esclava y, por consiguiente la capitación, siendo uniforme, los recargaría con demasiado rigor".

No es este el caso nuestro, pues los textos difieren fundamentalmente y los antecedentes históricos tampoco son los mismos, ya que entre nosotros no existía el problema creado por la población esclava que fué la causa, en EE.UU de la famosa guerra de secesión.

González Calderón comenta la cláusula de la Nación Americana diciendo que ella "por su inflexibilidad manifiesta, impedía, según se verá luego que el Congreso Federal pudiera establecer contribuciones directas de otro modo que el indicado imperativamente. En virtud de ello fué declarado inconstitucional en la Corte Suprema el impuesto sobre la renta o "income tax", en 1895, lo que ocasionó la aludida enmienda de 1913".

Además, la fuente de nuestro texto legal no fué posiblemente la Constitución Americana. Mas bien serían los textos de las Constituciones de los años 1819 y 1820, según los cuales correspondía al Congreso "imponer, por un tiempo que no pase de 2 años para las urgencias del Estado, contribuciones proporcionalmente iguales en todo el territorio" (artículos 33 y 46, respectivamente).

De todo esto se desprende claramente que los antecedentes norteamericanos no son aplicables entre nosotros y que el impuesto a los réditos se ajusta en nuestro país únicamente a los casos que establece el inciso 2 del artículo 67.

#### DERECHOS DE LAS PROVINCIAS

Aceptada la tesis de que los impuestos directos son recursos provinciales y que el Gobierno Nacional solo puede aplicarlos en todo el territorio de la Nación en los casos previstos en el artículo 67 inciso 2, surge de inmediato la siguiente pregunta: ¿ pueden las provincias implantar un impuesto directo, durante la vigencia, con carácter nacional, del mismo gravamen ,

Planteada la cuestión en el caso concreto que estudiamos, ¿ puede una provincia establecer en su territorio el impuesto a los réditos mientras exista la Ley Nacional ,

La respuesta es afirmativa.

La cláusula constitucional que autoriza al Gobierno de la Nación a crear impuestos directos, les da a estos gravámenes un carácter extraordinario y pueden ser aplicados cuando la defensa y seguridad del país lo exijan.

El propósito de la Constitución no pue

de ser otro que el de hacer contribuir a la población de todo el país con su esfuerzo económico, para hacer frente a un estado de necesidad, sin afectar para nada los "intereses de las provincias como personas del derecho público".

Este derecho de las provincias fué reconocido por los diputados de todos los sectores que intervinieron en la discusión del proyecto, que más tarde fué convertido en ley nº 11.586.

Sin embargo, se cometió en la redacción del artículo 1 del proyecto, so pretexto de salvaguardar los derechos de las provincias, un error de importancia.

"Una ley determinará -dice la segunda parte del artículo citado- como deberá repartirse a contar del primero de enero de 1934, entre la Nación y las provincias, el producido del impuesto. Si en esa fecha no hubiera sido sancionada esa ley se considerará derogado este impuesto".

Se haría participar a las provincias, de este modo, del producido de un impuesto nacional, cuando en realidad los estados locales tienen el derecho de implantarlo en su territorio por ley provincial.

Este error no pasó inadvertido. El diputado por Jujuy, Benjamín Zalazar Altamira, enfocó el problema con extraordinaria claridad.

"Conceptuamos -dijo- que es una facultad privativa de las provincias la de establecer el impuesto que se discute y que sólo en el caso del artículo constitucional ya tantas veces mentado y en los casos excepcionales y en las condiciones que el mismo prescribe, puede concederse a la Nación".

"Y si no abundo en otras consideracio-

nes, es por que no nos interesa en realidad la redacción del artículo en la parte respecto de la cual han hecho cuestión otros colegas, por que estamos convencidos de que cualquier declaración que se haga ahora no va a modificar el fondo de la cuestión. Si la Nación no tiene la facultad de crear este impuesto, demás están todas las salvedades en la ley. La ley no se las va a dar. La Nación no puede dar lo que no le pertenece. Son las provincias las que pueden consentir, si les parece bien en esta cesión de alguno de sus reconocidos privilegios".

Las decisiones judiciales han seguido en esta materia la buena doctrina.

La Corte Suprema de Justicia ha reconocido expresamente a las provincias la facultad de establecer con carácter local cualquier impuesto, aunque existía el mismo gravamen aplicado por la Nación, con la sola limitación de los impuestos que por la Constitución correspondan exclusivamente a ésta.

El mismo Alto Tribunal, ha establecido que la Constitución ha dejado a las provincias como recurso ordinario, todas las contribuciones directas o indirectas, con excepción de la renta de aduanas y correos y transforma en cuanto se trata de facultades impositivas y financieras de los gobiernos de provincias, en un principio de igualdad.

Bastaría el sólo estudio de las decisiones judiciales citadas para desvanecer cualquier duda que pudiera existir con respecto a las facultades de las provincias sobre los siguientes puntos:

1) El derecho de imponer contribuciones directas y por lo tanto el Impuesto a los Réditos.

2)- La igualdad de las facultades impositivas y financieras de la Nación y las provincias, en aquellos gravámenes que corresponden a estas últimas por disposiciones constitucionales.

### C O N C L U S I O N .

La ley de Impuesto a los Réditos reúne las exigencias del art. 67, inc. 2 ª

Creemos que sí y trataremos de demostrarlo a continuación:

1) + Requisito de limitación en el tiempo. El art. I de la ley dictada en el año 1932, estableció por dos años, la duración de la misma. Antes de que este plazo fuera cumplido el Congreso prorrogó la duración por diez años más.

2)- Requisito de la proporcionalidad. Ya hemos visto, precedentemente, que la cláusula de la proporcionalidad en la imposición significa sólo la prohibición de hacer pesar de sigualmente las contribuciones en el país, lo que no ocurre con la ley vigente.

3)- Requisito de la defensa, seguridad común y bien general del Estado. Corresponde al Congreso de la Nación considerar si se reúnen los requisitos a los cuales nos referimos en este párrafo, de acuerdo con la teoría constitucional y los pronunciamientos de la Corte Suprema. Ahora bien, resulta evidente que el Congreso al votar la ley, o al prorrogar su duración, establece implícitamente, que considera siempre actual el estado de necesidad.

CONCEPTO DE LA RENTA DEL SUELO

ANTECEDENTES ARGENTINOS

FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO

### CONCEPTO DE LA RENTA DEL SUELO.

Se entiende por renta del suelo, a los efectos legales, al producido de los inmuebles rurales o urbanos, ya sean ellos, en el caso de los primeros, explotados por sus propietarios o dados en arrendamiento a terceros, y con respecto a los segundos, empleados como casa-habitación del propietario o como local para el ejercicio de su profesión o negocio, o bien dados en locación.

Como se sabe, el sistema impositivo es el conjunto de contribuciones que concurren a formar el Tesoro de una Nación.

Un buen sistema impositivo debe ser equitativo y justo, lo que supone generalidad y uniformidad en el impuesto.

Para llegar a la generalidad del impuesto dos doctrinas se disputan el procedimiento. Sosteniendo sus principios vemos enfrentarse a los partidarios del impuesto único y a los partidarios del impuesto múltiple.

Los partidarios del impuesto único sostienen que un sistema impositivo debe ser lo menos complejo posible y que, para ello, lo mejor de todo es gravar la fuente madre de riqueza: la tierra. Esta doctrina, con Henry George a la cabeza, ha sufrido transformaciones. Hay quienes creen que debe gravarse exclusivamente la tierra, y quienes que debe gravarse de la tierra. Por último, existen los partidarios del sistema mixto del capital y renta invertidos en la tierra.

Los sostenedores de la doctrina del impuesto único mantienen como incuestionable el principio de que la tierra es lo más general que existe. Y agregan que como todo individuo debe pisar un pedazo de tierra para vivir, si se grava a ésta, por el fenómeno de la difusión el impuesto se filtrará en las diversas capas sociales.

El sistema seguido por nuestra legislación, cristalizado en la ley n° 11.682 (t.o.) es el mixto o sea el del capital y la renta invertidos en la tierra.

#### ANTECEDENTES ARGENTINOS.

Antes de la implantación del impuesto a los réditos por decreto del Gobierno Provisional en el año 1932 fueron presentados a consideración de la Cámara de Diputados de la Nación, numerosos proyectos tendientes a crearlo.

Las deficiencias de nuestro sistema impositivo y los constantes déficits en los presupuestos anuales de gastos en el orden nacional, han creado inquietudes reflejadas en proyectos con los cuales perseguíase la solución del problema.

Merece señalarse la circunstancia de que nunca esos proyectos estudiaron en conjunto el sistema impositivo, para proponer las reformas necesarias al mismo, sino que, por lo contrario, aspiraban a remediar la situación creando un impuesto que produjera tantos millones como los que necesitaba el Gobierno para equilibrar los gastos.

En varias oportunidades, con esa finalidad, se proyectó la implantación del Impuesto a los Réditos.

El P. N. al remitir en 1918 el presupuesto para el año 1919 propició la creación del impuesto a la renta diciendo: "que no obstante las reformas parciales que se proyectan a algunas leyes impositivas vigentes para el año en curso, no era posible equilibrar el producido de la renta ordinaria con el presupuesto general de gastos que demanda la administración nacional. Se presentaba una diferencia de m\$ n. 30.000.000.-".

Y no encontró el P. N. nada más lógico que enjugar ese déficit creando un nuevo gravamen, como lo ma

nifiesta a continuación: "En tales circunstancias, no cabía sino enviar el presupuesto con ese déficit originario; cubrir la diferencia aparentemente, como se ha procedido invariablemente hasta ahora, autorizando el uso del crédito o afrontar una reforma en el sistema rentístico fiscal, creando recursos susceptibles de producir los ingresos necesarios".

En esa forma y consecuente con el pensamiento así expresado, proyectó la implantación del impuesto a la renta que "en los momentos actuales -dice el P.E.- debe considerarse el gravamen más justo y oportuno, desde que sólo alcanza al que recibe beneficios positivos por un capital o trabajo o por ambos aportes combinados".

El despacho de la Comisión de Presupuesto, al someter a la Cámara el proyecto de ley de impuesto a la renta, resultó evidentemente superior al presentado por el P.E.

Si bien la Comisión no pudo olvidar que "cueste lo que cueste" había que llegar al equilibrio del presupuesto que, año a año, acusaba déficits extraordinarios, incurriendo así en el señalado error de crear gravámenes con el sólo propósito de aumentar la recaudación fiscal. Es de hacer notar que el miembro informante de la mayoría, en un discurso notable, pleno de conceptos doctrinarios y perfectamente compenetrado de la necesidad de armonizar el sistema impositivo, con el objeto de que las fuentes productoras no sufrieran sino los gravámenes que razonablemente pudieran soportar, destacó la justicia del nuevo impuesto, que tenía en vista la situación económica del contribuyente, a la inversa de lo que ocurre con los impuestos al consumo, considerados en cierto modo antisociales, especialmente cuando gravan productos de primera necesidad. "El impuesto a la renta -dijo el miembro

informante- es, señores diputados, algo más que una fuente de recursos; es la traducción de la tendencia democrática en el terreno económico..." y más adelante agregó: "Hay que persuadirse, señor presidente, de que el impuesto no tiene sólo la finalidad de cubrir los gastos y las necesidades más primarias del Estado. El impuesto tiene una finalidad social conforme con las nuevas orientaciones de la humanidad: el impuesto es un medio de repartición y de que desaparecen las desigualdades más salientes de los ciudadanos".

Con estos conceptos, el miembro informante de la Comisión demostró que ésta había comprendido cabalmente la verdadera finalidad del proyecto en discusión y rectificaba, en cierto modo, el pensamiento del P.E. contenido en el respectivo mensaje.

La Comisión de la Cámara rectificó conceptos emitidos por el P.E. y dió a la reforma impositiva y al proyecto de impuesto a la renta una base científica y un contenido equitativo. En este sentido modificó el proyecto originario elaborando otro que presentaba indudable ventaja. Estímese por las palabras del informe de la Comisión, el alcance de las reformas fundamentales: "Entrando ahora al estudio del proyecto en particular, hacemos notar que la Comisión ha abandonado el sistema de las presunciones que contenía el del P.E., basadas en el alquiler, patentes, etc., para reemplazarla con la apreciación directa de la capacidad contributiva del individuo, siguiendo las huellas de la legislación inglesa, italiana, suiza, francesa y norteamericana". Y más adelante: "el proyecto, honorable Cámara, ha contemplado ante todo la situación en que iban a quedar los pequeños rentistas, cualquiera que fuera su procedencia, y ha coloca

do fuera del impuesto las entradas que no pasen de los m\$ñ. 2.500.-".

Se iba definiendo así una posición que realmente trataba de contemplar la situación de los pequeños rentistas, partiendo desde las exenciones para rentas - hasta m\$ñ. 2.500.-; y en escala sucesiva, aumentaba el gravamen para aquellas actividades que dejaban grandes utilidades.

En las sesiones extraordinarias realizadas en febrero de 1920, que correspondían al periodo parlamentario de 1919, se discutió y aprobó en general el despacho de la Comisión, postergándose la discusión en particular, que nunca llegó a producirse.

El texto completo del proyecto aprobado es el siguiente:

ARTICULO 1º.- Desde el 1º de enero de 1920 en adelante, y desde el mismo día de los años subsiguientes hasta el 31 de diciembre de 1924, el total de las rentas producidas durante el año anterior que termina el 31 de diciembre, estarán sujetas al impuesto anual que establece la presente ley, en el quantum, modo y forma que determinan los artículos siguientes:

CAPITULO I  
PERSONAS A QUIENES AFECTA EL IMPUESTO Y LUGAR  
DEL PAGO.

Art. 2º.- El impuesto general sobre la renta es debido por todos los argentinos residentes o no residentes y por los extranjeros residentes.

Los extranjeros que sin ser residentes percibieran rentas producidas por bienes o explotaciones civiles o comerciales o de cualquier otra fuente dentro de la República, estarán igualmente sujetos al impuesto, respecto de la renta de esos bienes.

Art. 3º.- Se considera que tienen residencia habitual las personas que poseen o posean una vivienda a su disposición a título de propietarios, usuarios, usufructuarios o locatarios, ya sea que en este último caso la locación se haya estipulado por convención única, ya sea por con-

venciones sucesivas, por un periodo continuo de un año con anterioridad a la fecha de la percepción del impuesto.

Art. 4º.- El impuesto sobre la renta se establecerá en el lugar de la residencia del contribuyente; si tiene varias en el lugar de su principal establecimiento. Si residiera en el extranjero en la residencia del apoderado o representante, en el lugar donde se encuentre el bien de mayor valor.

Art. 5º.- Quedan libres del impuesto:

1º)- Dos mil quinientos pesos de renta neta por persona sujeta a este impuesto.

2º.- Las rentas de los embajadores y otros agentes diplomáticos extranjeros.

3º.- Las sumas devueltas por las cooperativas a sus socios en proporción a los consumos hechos o servicios recibidos, como diferencia entre el precio pagado por esos consumos y servicios y su costo efectivo.

4º.- Los intereses de títulos emitidos por el Estado Federal, las provincias o municipios en virtud de leyes que eximan dichos títulos de todo impuesto.

Art. 6º.- Los contribuyentes casados tienen derecho a una reducción de mil pesos moneda nacional sobre su renta anual. En ningún caso esta reducción se hará a la vez para cada uno de los dos cónyuges.

Todo contribuyente que tuviera personas a su cargo, tendrá derecho a una reducción de quinientos pesos moneda nacional por persona.

Art. 7º.- Se consideran personas a cargo del contribuyente, a condición de que no tengan rentas propias o se paradas de las de aquel.

1º.- Los ascendientes de sesenta años o más. Se equiparan a la edad las enfermedades que imposibilitan para el trabajo.

2º.- Los descendientes menores de veinte años o enfermos.

3º.- Las personas que reciban alimentos de acuerdo con las disposiciones del Código Civil.

Art. 8º.- Cada jefe de familia está sujeto a la imposición del impuesto, tanto por razón de sus rentas propias, como por razón de los bienes de su mujer e hijos menores que administre; pero el contribuyente puede exigir que se separe el impuesto:

1º.- Cuando hay separación legal de bienes.

2º.- Cuando los hijos obtengan rentas de su propio trabajo o de bienes que el jefe de familia no administre.

Art. 9º.- Cada contribuyente será tasado sólo sobre la porción de su renta que, después de la aplicación de las disposiciones del artículo 6º exceda de la suma expresada en el artículo 6º, exceda de la suma expresada en el artículo 5º.

Art. 10º.- Constituye la renta de que trata esta ley toda ganancia en dinero o en cualquier valor o valores estimables en dinero, ya provenga del capital, industria, comercio o trabajo, aislados o combinados, beneficios profesionales, sueldos, salarios, pensiones y de cualquier otro origen y aún cuando se trate de dividendos o beneficios no distribuidos, capitalizados o llevados a fondo de reserva, con excepción de las reservas acumuladas en años anteriores a 1919. Todas las rentas serán anualmente totalizadas para todos los efectos de esta ley.

Art. 11º.- Se deducirá de la renta:

- a)- El importe de los impuestos directos, patentes, permisos, retribuciones y servicios que se abonen al Estado Federal o a las provincias y a las municipalidades o a cualquier país extranjero de donde proviniese la renta.
- b)- Los intereses de las deudas que graviten sobre cada contribuyente o sobre las personas a su cargo hasta concurrente en este caso de la renta de tales personas.
- c)- Los gastos ordinarios, originados para obtener, garantizar y conservar sus entradas, no incluyendo sustento o gastos personales y de familia.
- d)- Las pérdidas ordinarias provenientes de casos fortuitos o de fuerza mayor, como ser: incendios, tempestades, terremotos, naufragios u otros accidentes o siniestros, pero sólo cuando tales pérdidas que estén cubiertas por seguros, indemnizaciones o de otra manera.
- e)- La desvalorización de los bienes producida por el uso o deterioro.

f)- No se deducirán los gastos invertidos en nuevas construcciones o mejoras permanentes.

g)- No se deducirán las pérdidas originadas por operaciones ajenas a la profesión habitual del contribuyente.

Art. 12º.- A los extranjeros no residentes, se les hará las deducciones del artículo anterior, pero sólo en la proporción que directamente se relacione con los negocios o bienes sobre los cuales perciban renta de la República.

## CAPITULO II

### RENDA IMPONIBLE Y TASA DEL IMPUESTO.

Art. 13º.- Se reputa renta imponible al mayor valor que se obtenga al enajenar todo bien raíz adquirido con posterioridad a la presente ley.

Considérase mayor valor la diferencia entre el precio de adquisición del bien raíz y el precio de venta, deducido el valor actual de las mejoras introducidas, que en ningún caso podrán exceder de su costo y los gastos de transferencia.

Art. 14º.- No se consideran tentas los valores adquiridos por legado, donación o herencia, indemnización por accidente, los que procedan de pólizas de seguro sobre la vida, pagadas a beneficiarios individuales a la muerte del asegurado, las sumas recibidas por el asegurado como devolución de premios pagados por él durante el periodo o al terminar el mismo, especificado por el contrato o por rescisión del mismo ni las indemnizaciones por incendio, granizo y otras que representen reparación de daño, las sumas recibidas por concepto de indemnización de accidente del trabajo, lesiones o incapacidad parcial o total para el mismo, y a las que perciban los herederos a título de indemnización por la muerte de miembros de su familia; pero las rentas que produzcan esos valores quedan sujetas a las prescripciones de esta ley.

Art. 15º.- Para establecer la renta neta imponible se tendrán en cuenta las excepciones de los artículos 5º y 6º.

Art. 16º.- La renta neta imponible pagará el impuesto según la escala siguiente:

Fracción de renta comprendida entre	\$	2.500	y	\$	10.000	1%
Fracción de renta entre	"	10.000	"	"	20.000	2%
"	"	"	"	"	15.000	3%
"	"	"	"	"	20.000	4%
"	"	"	"	"	25.000	5%
"	"	"	"	"	30.000	6%
"	"	"	"	"	40.000	7%
"	"	"	"	"	60.000	8%
"	"	"	"	"	100.000	9%
Fracción de renta que excede de					150.000	10%

Art. 17º.- Sobre el impuesto así calculado cada contribuyente tiene derecho a una reducción del 5% si tiene una persona a su cargo; de 10% si tiene dos; 15% si tiene tres; y así sucesivamente hasta un máximo de 50% del impuesto. Si el contribuyente es casado y vive con su cónyuge, tendrá derecho a una reducción del 5%, siempre dentro del 50% como máximo.

Esta reducción se hace hasta un máximo de renta neta imponible de 30.000 pesos moneda nacional; pasando esa suma hasta pesos 30.000 la reducción se disminuirá hasta la mitad; de 30.000 pesos de renta imponible en adelante no se hará ninguna reducción. En todos los casos en que la renta neta proceda del trabajo, habrá lugar además a una reducción del 20% del impuesto, y cuando sea mixta de trabajo y capital, la reducción será de 5%.

Art. 18º.- El contribuyente no podrá denunciar nunca rentas inferiores a las siguientes bases:

1º.- Sobre los bienes raíces edificados o establecimientos rurales con mejoras, 4% del valor que se les atribuya para el pago de la contribución directa.

2º.- Sobre las tierras baldías, campos incultos, 5% sobre la misma base.

### CAPITULO III

#### ASOCIACIONES Y SOCIEDADES ANONIMAS.

Art. 19º.- Las sociedades anónimas como toda o cualquier sociedad comercial o civil de cualquier origen que sea, abonará una tasa normal del 2% sobre sus ganancias, dividendos o utilidades.

Art. 20º.- Quedan eximidas de este impuesto:

a)- Las sociedades de beneficencias y toda otra sociedad que

solo tenga por objeto el bien común o de sus asociados y no reparta utilidades o dividendos.

- b) Los clubs organizados que sólo tengan por fin la recreación o la mejor cultura de sus socios.
- c) Las asociaciones mutualistas no comerciales.

Art.21- Las disposiciones de esta ley alcanzan, en cuanto a la aplicación de la tasa normal del 2%, a las utilidades de toda persona jurídica, asociaciones o sociedades anónimas extranjeras autorizadas o existentes en el país que obtengan esas utilidades, ganancias o dividendos de cualquier fuente de negocio, concesiones o privilegios de la República Argentina

Art.22- Entiéndese que las palabras "Dividendos", "Ganancias" o "Utilidades", usadas en esta ley, se refieren a cualquier distribución de beneficios hecha u ordenada por una persona jurídica, compañía anónima o cualquier sociedad proveniente de sus utilidades obtenidas o acumuladas desde el primero de enero de 1919 y en todos los años subsiguientes y pagaderas a sus accionistas, socios o interesados, ya sea en efectivo o en acciones de la compañía, cuyas sumas se reputarán rentas por su valor en dinero. Las sumas llevadas al fondo de reserva o de previsión se hallan comprendidas igualmente en los beneficios imponibles del año.

Art.23- Cuando las Sociedades hayan fijado por su propio estatuto su año económico que termine en un mes cualquiera del mismo, las rentas se entenderán y cobrarán por el resultado del ejercicio anual cobrado.

Art.24- Todas las personas, firmas comerciales, compañías anónimas, sociedades que no estén exceptuadas por esta ley que deban pagar dividendos, o ganancias o utilidades a sus socios o a cualquier accionista o interesado sujetas al impuesto sobre la renta, están obligados a retener del pago una cantidad equivalente a la tasa normal de 2% y harán la declaración ante el Fisco en la forma y modo que establezca la reglamentación, pero por separado y distinta de la parte de la renta de cada persona a quien le haya sido retenida y en la que se consignará también el nombre y dirección de la misma o especificando que aquel y ésta le son desconocidos.

Art.25- La retención a que se refiere el artículo anterior no será hecha a los socios, accionistas e interesa-

dos que declaren ante la entidad de quien deba recibir dividendo, ganancia o utilidad, estar exentos del pago del impuesto a la venta con sujeción a lo establecido en esta ley.

#### CAPITULO IV

##### DISPOSICIONES GENERALES Y FORMA DE LA PERCEPCION

Art.26 - La percepción de este impuesto estará a cargo de la Dirección general de Rentas, presidida por el Ministerio de Hacienda e integrada por tres mayores contribuyentes, la que podrá valerse de los empleados y funcionarios nacionales, provinciales y municipales, cuya cooperación se requiera para los fines expresados, sin remuneraciones extraordinarias.

Art.27 - La Dirección General de Renta podrá designar a mayores contribuyentes en los lugares que estime convenientes para asesorar o formar parte de las comisiones, jurados o delegaciones que sean menester para recibir las declaraciones de los contribuyentes, estimar la exactitud de las mismas, proceder a las tasaciones de oficio y las demás funciones que se les delegue para llenar los propósitos de la ley.

Art.28.- Declárase carga pública el desempeño de esas misiones y ningún habitante podrá renunciar a ellas sin causa justificada. Las designaciones deberán recaer siempre en personas residentes en el lugar donde deban desempeñar sus funciones, sin que en ningún caso pueda obligárseles a efectuar viajes o cambios de domicilio por razón del desempeño de las mismas.

Art.29 - Son directamente responsables por las tasas del impuesto:

- a) Toda persona mayor de edad que tenga libre administración de sus bienes.
- b) El jefe de familia tanto por sus rentas propias como por las de su mujer y las demás personas que estén a su cargo.
- c) Los tutores, curadores o representantes legales de incapaces; los síndicos y liquidadores de las quiebras y concursos y los administradores legales o judiciales de las sucesiones.

- d) Los directores, gerentes o demás representantes necesarios de las Sociedades o compañías cualquiera que sea su carácter y las facultades que invistan.
- e) Los mandatarios con facultad de administrar o percibir rentas.

Art.30 - La existencia de la renta será denunciada directamente por el contribuyente, bajo declaración jurada sujeta al contralor de la Dirección General de Rentas, la que podrá, en caso de existir presunciones de fraude o falsas denuncias, solicitar del contribuyente y reunir por su parte de oficio todos los elementos de comprobación que le sean menester para determinar la renta y el monto de la tasa impositiva.

Art.31 - Cuando algún contribuyente no denunciara su renta dentro de los términos fijados por el P.E. en los decretos reglamentarios, la Dirección General de Rentas o sus delegaciones en su caso intimarán al contribuyente moroso para que cumpla con las disposiciones de ley en el término perentorio de treinta días, bajo apercibimiento de proceder de oficio a la determinación de su renta presuntiva. Transcurrido dicho término se procederá a hacer efectivo el apercibimiento.

Art.32 - A los efectos de la tasación de oficio, la Dirección General de Rentas tomará como base todos los elementos de juicio que pueda reunir para establecer con la mayor exactitud la renta presunta del contribuyente, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 18.

Art.33 - La misma Dirección General de Rentas y sus delegaciones en su caso atenderán los reclamos que interpongan los contribuyentes por errores, omisiones, ampliaciones o reducciones legales en sus rentas denunciadas.

Art.34 - La acción del fisco para demandar el cobro de los impuestos que se adeuden y sus multas se prescriben por el transcurso de cinco años, contados desde la fecha en que debió efectuarse el pago.

Art.35 - Toda persona, le corresponda o nó el impuesto a la renta, deberá munirse de una cédula censal en la que conste que ha cumplido con la obligación de inscribirse en el Registro que se abrirá al objeto.

Art.36 - La cédula censal contendrá: el nombre, edad, estado, nacionalidad, domicilio, el número de orden de inscripción.

ción y demás circunstancias indispensables, para identificar al contribuyente, pero en ningún caso ni en forma alguna podrá determinar directa o indirectamente el monto de las tasas abonadas por el contribuyente ni la categoría a que pertenezca.

Art.37 - Ningún funcionario, cualquiera que sea su jerarquía, podrá dar curso a peticiones, demandas y trámites o recursos que interponga cualquier habitante sin la previa exhibición de la cédula censal.

Las personas no censadas no podrán otorgar escrituras públicas ni realizar ningún acto de transmisión o adquisición de bienes raíces, por actos entre vivos.

Art.38 - Todo el que por falta de inscripción, falsa declaración o maniobras dolosas, eluda el pago del impuesto o lo reduzca en su proporción legal, será pasible de una multa igual al doble de la renta defraudada, sin perjuicio de satisfacer los impuestos adeudados.

Art.39 - Los datos, antecedentes y referencias que se reúnan a los efectos de la percepción de este impuesto serán absolutamente secretos, y los funcionarios que los divulguen, además de su destitución inmediata, serán castigados con pena de seis meses a un año de arresto, e inhabilitación por cinco años para desempeñar cargos públicos, honorarios o rentados.

Art.40 - Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Sala de la Comisión, agosto de 1919.

- - -

#### PROYECTO DEL PODER EJECUTIVO

En la sesión de la Cámara de Diputados realizada el 2 de julio de 1924, se dió entrada a un mensaje y proyecto de ley del P.E. por los cuales se creaba el Impuesto a la Renta, con carácter nacional, durante un lapso de cinco años.

No obstante ser éste uno de los proyectos más completos y técnicamente mejor concebidos, que se haya elaborado en nuestro país, no mereció la más mínima atención por parte de la Cámara que nunca llegó a tratarlo.

más completos y técnicamente mejor concebidos, que se haya elaborado en nuestro país, no mereció la más mínima atención por parte de la Cámara que nunca llegó a tratarlo.

Los diputados sostuvieron en sus discursos la necesidad de implantar un impuesto justo y equitativo, pero cuando llegó el momento de abordar la discusión y sanción del proyecto que lo creara, surgieron inconvenientes insalvables que hicieron fracasar la iniciativa.

Los propósitos que animaron al Poder Ejecutivo al elaborar el proyecto de 1924 no podían ser más plausibles. No se propiciaba la creación de un impuesto más, destinado a aumentar las rentas fiscales. Se perseguía la modificación total del sistema impositivo "igual en sus bases —decía el mensaje— al que se aplicó en la época remota del Gobierno Colonial, orientándolo hacia los principios aceptados por la ciencia moderna y consagrado en la práctica por las leyes de los países más adelantados".

En nuestros días ya nadie discute —y lo mismo ocurría en el año 1924— la absoluta necesidad de que los sistemas impositivos cuenten entre sus principales gravámenes, al que se aplica sobre la renta.

"Al dirigirme a vuestra honorabilidad —decía el P.E.— remitiendo el adjunto proyecto de impuestos a la renta, me propongo cumplir un propósito fundamental de mi Gobierno; la reforma del sistema impositivo de acuerdo con los principios de la legislación contemporánea y dentro de un plan orgánico que elimine el deplorable sistema de superposiciones tributarias con que se desenvuelve la hacienda pública."

El P.E. exaltaba las bondades del proyecto con estas palabras:

- a) Grava equitativamente la riqueza privada en el momento favorable de su circulación;
- b) Es sumamente elástico, a diferencia de lo que ocurra con los impuestos sobre el consumo, y los directos que forman parte del sistema tributario argentino;
- c) Es universalmente considerado como un impuesto de justicia social, por lo que se explica que su aplicación atenúe las asperezas de las llamadas luchas de clases y prestigie la acción social de los gobiernos;
- d) Es un impuesto productivo, por lo que contribuirá, sin excesos fiscales, desde que sea aplicado con prudencia a equilibrar el presupuesto nacional;
- e) Permite que el legislador obligue a soportar la carga del impuesto al contribuyente que designa la ley sin que el proceso de la repercusión burle los propósitos de justicia social con que se sanciona."

Dejaba sintetizado en este párrafo su pensamiento básico y se decidía a propiciar la sanción de la ley implantando el impuesto a la renta.

El proyecto consta de 148 artículos. Los artículos comprendidos entre el N°.1 y el 112 se refieren al aspecto puramente impositivo y los restantes a la organización administrativa para la aplicación y percepción del impuesto.

No existe prácticamente un tipo uniforme del impuesto a la renta.

Analizando la legislación sobre el particular, de todos los países que lo han implantado, puede hacerse una deducción que comprenda los siguientes grupos principales, señalados también por el Poder Ejecutivo en su mensaje:

1° - Impuesto sobre las rentas (tipo indiciario)

- 2° - Impuesto sobre las rentas globales (tipo prusiano)
- 3° - Impuesto cedulaar sobre las rentas (tipo inglés anterior a la guerra de 1914).
- 4° - Impuesto combinado sobre la renta cedulaar y global.

El Poder Ejecutivo al elaborar su proyecto, se decidía por el sistema mixto. Y afirmaba: "Las leyes más modernas, francesas, inglesas y americanas refirman cada vez más la adopción de un tipo mixto".

Se gravaba en el proyecto la renta proveniente de las fuentes productoras, dividiéndose a ésta en cinco categorías:

A) Rentas de los bienes raíces;; B) Renta de los capitales mobiliarios, exceptuadas las sociedades anónimas y en comandita por acciones; C) Rentas del comercio y de la industria. Tenía esta categoría un capítulo de disposiciones especiales sobre sociedades anónimas y en comandita por acciones expresamente exceptuadas y separadas de la categoría B; D) Rentas de la explotación agropecuaria; E) Rentas del trabajo.

En capítulo especial se aplicaba el impuesto sobre la renta global cuando era superior a \$20.000.-

Ya hemos adelantado la intención del Poder Ejecutivo, expresada al enviar el proyecto al Congreso, de reorganizar el sistema impositivo y evitar superposición de gravámenes. Esa intención está concretada en el artículo 9° del proyecto que decía: "Promulgada la presente ley, y siempre que la recaudación del nuevo impuesto exceda del 80% de la que se obtenga en 1924, quedarán sin efecto los siguientes impuestos:

- a) Impuesto a la exportación;
- b) Impuesto de patente;
- c) El impuesto de contribución territorial que se cesará

en el modo y forma establecido por el artículo 42.

Desaparecían en virtud del artículo transcrito, algunos impuestos directos que gravaban actividades sometidas al impuesto a la renta; creemos firmemente que si este proyecto hubiera sido aprobado él habría constituido la base de la reforma impositiva que se deseaba iniciar y que presumiblemente, se hubiera completado en los años subsiguientes.

#### PROYECTO DEL AÑO 1928

En las sesiones del año 1928, tuvieron entrada en la Cámara de Diputados dos proyectos del diputado Carlos J. Rodríguez.

Por el primero de ellos se pretendía gravar la renta neta global en todo el territorio de la Nación.

El autor del proyecto abandona el sistema cédular propiciado en años anteriores, y establece en una de las disposiciones (artículo 25) la distribución proporcional entre las provincias, del producto del impuesto.

El autor de estas iniciativas persigue como principal finalidad la reforma del viejo sistema tributario que regía en nuestro país. "En un informe-presentado en 1922, dice el diputado Rodríguez-hice una demostración amplia de los fundamentos doctrinarios modernos, que hacen inaplazable una renovación de los conceptos básicos y de las estructuras técnicas de nuestros impuestos".. y agrega: "No abordo, como se ve, una reforma integral del sistema; me limito a una parte, a los impuestos directos esenciales".

Estos proyectos tampoco obtuvieron sanción legislativa.

ANTECEDENTES Y DISCUSION PARLAMENTARIA DE LA LEY  
II.586

El impuesto a los Réditos fué creado en nuestro país por decreto del Gobierno Provisional de fecha 19 de enero de 1932.

Dada la situación institucional existente la autoridad estaba reemplazada por un Gobierno "de facto", el decreto tenía plena validez mientras esa situación subsistiera.

Pero al asumir el mando el Presidente Constitucional, el día 20 de febrero de 1932, la situación cambió totalmente ya que muchos actos del Gobierno Provisional, sólo podrían tener imperio si obtenían la sanción legislativa. En este caso se encontraba el decreto por el cual establecía el Impuesto a los Réditos.

Perfectamente compenetrado de la situación y con el objeto de encuadrarla en las disposiciones constitucionales, el Poder Ejecutivo citó a las Cámaras a sesiones extraordinarias para considerar los decretos emanados del Gobierno de facto.

Referente a las leyes impositivas, decía el Poder Ejecutivo en su mensaje a las Cámaras: "El Gobierno Provisional surgido de la revolución del 6 de septiembre de 1930, dentro de la extensión de poderes que ejercía dictó decretos que modifican leyes impositivas sancionadas anteriormente por el Honorable Congreso, o crean nuevos impuestos y contribuciones", y más adelante agregaba "...dentro de la orientación que se ha marcado -el P.E.- y que ha quedado ampliamente expresada en los considerandos del Decreto de Convocatoria, ha resuelto incluir este asunto

en las presentes sesiones extraordinarias, a fin de que vuestra honorabilidad pueda ejercer su potestad legislativa al respecto, si lo creyere conveniente"

En esta forma el Poder Ejecutivo seguía el correcto procedimiento Constitucional para subsanar la situación imperante y para dar fuerza de ley a las reformas impositivas realizadas por el Gobierno Provisional, entre las cuales se encontraba el establecimiento del Impuesto a los Réditos.

#### DESPACHO DE LA MAYORIA.

La Cámara de Diputados pasó los antecedentes enviados por el Poder Ejecutivo a estudio de la Comisión de Presupuesto y Hacienda la que produjo dos despachos, uno por la mayoría y otro por la minoría.

El primero de ellos introducía diversas modificaciones al decreto del Gobierno Provisional y dejaba redactado el artículo 1º en la siguiente forma: "A partir del 1º de enero de 1932 y por el término de 3 años, todos los réditos derivados de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros, residentes o no residentes en el territorio de la República, quedan sujetos al gravámen de emergencia nacional que establece la presente ley".

"Una ley determinará como deberá repartirse a contar del 1º de enero de 1934 entre la Nación y las Provincias, el producido del impuesto, Si a esa fecha no hubiera sido sancionada esa ley se considerará derogado este impuesto".

Al llegar a la última parte de este capítulo, debemos recordar lo expresado anteriormente al ocuparnos del aspecto constitucional y las palabras del Diputado Zalazar Altamira, quien enfocó la cuestión con gran acierto".

Las Provincias no pueden perder la facultad de establecer el Impuesto a los Réditos por el solo hecho de implantarse éste con carácter Nacional, y el Congreso mal puede prometerles una distribución del producido, porque no tiene facultades para ello. Solo las Provincias pueden delegar en la Nación las facultades que le son privativas a cuyo efecto debe firmar un pacto que lo establezca.

Dos cuestiones fundamentales se tuvieron en cuenta al redactar este artículo.

a) La duración limitada en el tiempo, establecida para la vigencia de la ley, sin cuyo requisito ella resultaría inconstitucional.

b) La distribución del impuesto entre la Nación y las Provincias a partir del año 1934.

Durante la discusión parlamentaria del proyecto de la ley, estos dos puntos fueron objeto de un análisis profundo y determinaron gran acopio de doctrina. El despacho de la mayoría divide a las fuentes productoras de réditos en cuatro categorías:

- 1°.- Renta del suelo;
- 2°.- Réditos de los Capitales mobiliarios y similares;
- 3°.- Réditos del Comercio y la Industria, de los auxiliares del Comercio, de prestación de servicios de los profesionales, de los que ejercen un oficio y ocupaciones lucrativas por cuenta propia;
- 4°.- Réditos del trabajo personal en una relación de dependencia.

#### DESPACHO DE LA MINORIA

El despacho de la minoría establecía las mismas fuentes productoras de réditos que el de la //

mayoría.

Las diferencias entre uno y otro despacho, sustanciales algunas y de forma otras, demuestran claramente la orientación en los órdenes social y político, de los sectores de la Cámara que elaboraron uno y otro despacho.

Al hacer el análisis de la discusión producida al tratar los proyectos iremos señalando estas diferencias.

#### DISCUSION PARLAMENTARIA

##### Consideración en Diputados:

La principal preocupación de nuestros legisladores al abordar la discusión del proyecto, que más tarde debía convertirse en ley, fué la de dejar perfectamente aclarada la opinión de la Cámara sobre la constitucionalidad del impuesto a crearse.

Todos los Diputados que estudiaron este aspecto fundamental coincidieron con la doctrina aceptada por los autores nacionales cuyo análisis hicimos oportunamente.

El miembro informante de la mayoría, analizó con precisión las disposiciones de la Constitución Nacional que rigen la materia, y afirmó que el proyecto en discusión reunía los requisitos del artículo 67, inciso 2, "El impuesto a la renta -afirmó- es en principio un impuesto provincial. Así lo han sostenido las provincias y muchos de sus gobernantes".

En efecto, el Gobierno de Córdoba formuló en el año 1921 reparos al proyecto de ley del Poder Ejecutivo Nacional. Muchos años después, con motivo de discutirse la ley 11.682 los Gobiernos de Santa Fé, Buenos Aires, Entre Ríos y Córdoba, se pronunciaron en el mismo sen-

tido.

El miembro informante del despacho de la minoría, coincidió con la exposición con el de la mayoría, en lo que al aspecto constitucional se refiere, rectificando de esta manera la posición de los representantes de su propio partido al discutirse el proyecto del Poder Ejecutivo en el año 1923 y cuya crítica ya hemos efectuado. " Se ha vuelto a poner en duda, a mi modo de ver sin razón -dice el diputado por la minoría- la facultad del Congreso para imponer contribuciones directas, como es esta del impuesto a la renta, en todo el territorio de la Nación; y se amalgama el escrúpulo constitucional con el problema de las necesidades fiscales de las provincias, que nosotros no pretendemos, por supuesto, desconocer en estos momentos. No es precisamente esta última modalidad del proyecto la que me propongo considerar. En general, sobre este participo, en parte, de las observaciones formuladas por el miembro informante de la mayoría. Creo que el Congreso podrá hallar, ahora o más adelante, la manera de establecer la participación de las Provincias en la distribución del Impuesto, aunque sin la limitación de tiempo que determina el proyecto. Se podrá llegar a este resultado, mediante un concierto previo del gobierno federal y las provincias, por el procedimiento que se anuncia propondrán los Señores Diputados del sector mayoritario de Santa Fe o bien por el que rige en Francia, donde el porcentaje del impuesto llega al diez por ciento de la renta y se autoriza, además, a los departamentos y municipalidades, a fijar una tasa adicional, que cobra y distribuye la Dirección Central del impuesto, y que ha elevado aquella tasa primitiva a un promedio general del 22% de la renta".

Sometido a votación el proyecto de la mayoría, fué aprobado en general, tratándose en la discusión

en particular sólo aquellos artículos que modificaban el decreto del Gobierno Provisional.

#### CONSIDERACIONES EN SENADORES.

Como se preveía, la parte sustancial del debate en el Senado, al tratarse en general el proyecto, giró alrededor de la faz constitucional, esto es, de las facultades de la Nación para establecer el impuesto con carácter general. Hubo unanimidad de criterio en la interpretación de nuestra Carta Fundamental, en lo que se refiere a los arts. 4 y 07, inciso 2. Había sin embargo en el texto aprobado por Diputados una disposición que los Miembros del Senado no pasaron por alto. Disposición que en la Cámara joven había sido impugnada con acierto por el diputado Zalazar Altamira. Nos referimos a la última parte del artículo 1 que establecía para el futuro el prorrato entre las provincias del producido del impuesto.

Casi todos los senadores que hicieron uso de la palabra se pronunciaron en contra de esta disposición. En ese sentido resulta especialmente valiosa la opinión vertida por uno de los más grandes constitucionalistas argentinos, el Dr. José Nicolás Matienzo.

Se opuso el Senador Matienzo en forma categórica a que en la ley se estableciese esa forma de distribución violatoria de las facultades de las Provincias. Estableció que éstas no habían delegado en la Nación (art. 104) sus facultades legislativas, y propuso, para salvar el error, una disposición que permitiera la distribución del impuesto entre las provincias proporcionalmente a la población a medida que se fuera recaudando.

El senador Matienzo concluyó su exposición con estas significativas y aleccionadoras palabras: "Con

esto doy prueba de colaborar en las soluciones nacionales de órden financiero, pero siempre que las leyes se ajusten a la Constitución, de lo cual yo no me voy a apartar, de manera que aunque quede solo en el Senado, aunque todo el mundo vote en contra, yo voy a votar por la Constitución".

El Senado, aprobó en general el proyecto y en la discusión en particular introdujo algunas modificaciones a la sanción de Diputados.-

#### SANCION DEFINITIVA.

El proyecto fué remitido nuevamente a Diputados con las modificaciones introducidas por el Senado. La Cámara joven aceptó las enmiendas con excepción de las introducidas en los arts.9 y 22, e insistió en la redacción original del art.9.

Se planteó así un caso previsto por la Constitución, cuando las dos Cámaras insisten en sus respectivos despachos, prevalece la sanción de aquella en la cual tuvo origen el proyecto siempre que alcance los dos tercios de votos. Volvió, pues, el proyecto a Diputado, donde con la mayoría requerida se insistió en el texto originario, quedando por lo tanto, sancionado en forma definitiva.

Los textos del art.9 (que en la ley lleva el No.8 por supresión de un artículo anterior) ilustrarán al lector.

TEXTO DE DIPUTADOS: "El contribuyente de la Capital Federal y Territorios Nacionales, podrá descontar en cualquier caso, del impuesto a su renta correspondiente a 1932, el importe de la Contribución de 2 por mil establecida con carácter adicional sobre el valor fiscal de la finca.

TEXTO DEL SENADO: "El contribuyente de la Capital Federal y Territorios Nacionales podrá descontar en cualquier caso, del

impuesto a su renta correspondiente a 1932, el importe de la contribución del 2 por mil establecida con carácter adicional sobre el valor fiscal de la finca. Se procederá en las provincias en la misma forma respecto a los impuestos que gravan los inmuebles y en cuanto excedan del 0 por mil".

#### SANCION DE LA LEY 11.682

El día 16 de diciembre de 1932 es decir, a menos de un año de la fecha en que entró en vigencia la ley 11.586, el Poder Ejecutivo remitió un mensaje al Honorable Congreso al que acompañaba un proyecto modificatorio de la ley.

En realidad, el mensaje del Poder Ejecutivo fué acompañado de tres proyectos:

- 1o - Impuesto a los Réditos en substitución de la ley No. 11.586.
- 2o - Impuesto a las transacciones en substitución de la ley No.11.587.
- 3o - Sobre administración, percepción y procedimiento en materia de los Impuestos a los Réditos y a las transacciones.

En el breve mensaje que acompañó a estos proyectos, el Poder Ejecutivo dijo: "Vuestra honorabilidad sancionó en el curso de este año las leyes 11.586 y 11.587. Puestas en aplicación por el Departamento de Hacienda, a poco de ser experimentadas se observó las deficiencias de que adolecían algunas de sus disposiciones. Dichas deficiencias repercuten en la recaudación y por consiguiente alteran el propósito fiscal que las originó.

No obstante estas dificultades, la importancia de las sumas recaudadas hasta ahora, dan una clara idea del rendimiento de estos impuestos, rendimiento que se

aseguraría con las medidas que se proponen.

Tasas uniformes y de mayor equidad para los contribuyentes, seguridad y garantías en el control, sanciones rápidas y severas, normas mas amplias y elásticas complementadas con un régimen de autonomía para la administración recaudadora, darían la solución a las actuales dificultades.

La corta pero intensa experiencia adquirida hasta la fecha dictan esas medidas...".

#### DISCUSION EN DIPUTADOS.

El proyecto del Poder Ejecutivo, con despacho favorable de la Comisión de Presupuesto y Hacienda fué discutido y aprobado por la Cámara de Diputados en la sesión del día 18 de diciembre de 1932.

No hubo discusión general del proyecto, ya que ella se circunscribió a las palabras pronunciadas por el miembro informante de la Comisión. El diputado de la Vega ratificó los propósitos enunciados por el Poder Ejecutivo, asegurando que la reforma era necesaria para evitar los errores de la ley primitiva y que el nuevo proyecto corrregía en base a la experiencia acumulada durante un año de aplicación del impuesto.

Las reformas introducidas afectaban los siguientes aspectos de la ley:

1o - Se unificaban las tasas con que se gravaban las diferentes categorías: "Razones de economía, señor presidente—decía el miembro informante—, han aconsejado la unificación de las tasas en un cinco por ciento para las categorías primera, renta del suelo; segunda, el rédito de capitales mobiliarios, y tercera, réditos del comercio y de la industria; y en un tres por ciento para

la cuarta categoría, que se refiere a los réditos del trabajo personal".

- 2o - Los contribuyentes que perciban réditos clasificados dentro de dos o mas categorías, deberán formular una sola declaración.
- 3o - En la primera categoría, renta del suelo, desaparece el límite mínimo de tres por ciento, gravándose solo el rédito real obtenido.
- 4o - En la tercera categoría, réditos del comercio y de la industria, la declaración debe formularla el contribuyente que percibe el beneficio y no la entidad comercial o industrial que lo produce.
- 5o - Las sociedades anónimas liquidarán el impuesto exclusivamente sobre los beneficios no distribuidos y los accionistas deberán consignar en su declaración, los beneficios retirados.
- 6o - En los casos mencionados de sociedades anónimas extranjeras, se gravan las utilidades netas, sin tener en cuenta la forma en que ellas son repartidas.
- 7o - Las deducciones por cargas de familia, también fueron modificadas, estableciéndose un mínimo no imponible de \$ 200 por mes, el que se eleva suplementariamente con 50 pesos por mes a favor de la cónyuge y 25 pesos por mes por cada hijo menor a cargo del contribuyente.

Aprobado el despacho en general, fué considerado en particular, sin que, de la discusión puedan obtenerse elementos de juicio que sean útiles para la interpretación de la ley, ya que solo los arts.14, 18, 19 y 26 suscitaron breves diálogos de los que surge la opinión del legislador.

El debate en el Senado se redujo al informe de la mayoría, quien se limitó a repetir conceptos análogos a los expresados en la otra Cámara, luego de los cuales el proyecto fué aprobado en general y en particular sin modificación sustancial alguna.

Q A P I T U L O

S E G U N D O

LEY 11.682 (t.o.1939)

---

PROPIETARIOS

QUE ARRIENDAN

SUS CAMPOS

- 0 -

A - - FORMA DE DETERMINAR EL REDITO BRUTO-

Comenzaremos por ver que se entiende por renta del suelo, de acuerdo a la ley No.11.682(t.o.1939) sobre la cual se hace el presente estudio. Su artículo 11 dice así:

"La renta del suelo, real, proveniente de la explotación de campos por el propietario, o de su arrendamiento o de la locación de casas, o la computable como valor locativo por el uso de inmuebles como casa-habitación del / propietario o como local para el ejercicio de su profesión o negocio, está sujeta al gravámen.

"Se presume que la renta bruta anual equivale por lo menos al cinco por ciento (5%) de la valuación fiscal del inmueble, salvo prueba en contrario".

La renta bruta, real o presunta (arrendamientos o alquileres devengados, o resultado de la explotación propia del campo o valor locativo de la casa en uso propio) puede estar especificado en dinero, en especie, en inversiones o cargo del arrendatario que aumenten el rédito, gravámenes que toma a su cargo el arrendatario, es decir, de cualquier manera que pueda ser un derecho exigible por parte del propietario. Como vemos el rédito bruto está formado simplemente por la suma de ingresos que por cualquier concepto pueda recibir el propietario del inmueble, o bien, el que lo explote.

El artículo 11, ya mencionado, habla también de la renta real o presunta.

La primera, la renta real, es aquella perfectamente determinada por muchos elementos de prueba.

Los elementos de juicio, son, entre otros, los contratos de arrendamiento, el valor de los frutos obte-

nidos comprobado con la facturación correspondiente, etc.

La segunda, la renta presunta, es aquella que determina la dirección cuando el contribuyente carece de elementos probatorios.

La Dirección, basada en poder discrecional que le acuerda la ley, la estima de oficio.

Para establecerla, se basa en los coeficientes, obtenidos en la zona sobre rendimientos de explotaciones similares; valor que se paga por hectárea, etc.

#### RENTA DEVENGADA

La renta devengada, según el diccionario de la Real Academia puede conceptuarse de esta manera:

"Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título". "Este concepto aplicado al tema que estamos tratando, puede interpretarse así: no es necesario que se haya hecho efectivo el pago para que sea considerado un rédito, sino que es suficiente que exista su exigibilidad para ser considerado como tal.

La comercialización de nuestros productos agropecuarios, muchas veces, según las zonas, no se realiza dentro de los periodos en que fueron cosechados, sino meses después. Por esta razón cuando se va hacer efectivo el cobro, se advierte que se trata de un periodo fiscal distinto al de la producción. Lo mismo ocurre con los arrendamientos, que son pagados sin tener en cuenta los periodos fiscales.

Ampliando este concepto, podemos decir que la obligación impositiva se origina cuando el rédito se produce, y en ciertos casos, con anterioridad a ese momento, esto es cuando el rédito a producirse o ya producido, corresponde e-

cular la renta del periodo impositivo, ya sea sobre la base de lo percibido o de lo devengado, es un privilegio que la ley acuerda solamente a la tercera categoría. El contribuyente llevará la contabilidad impositiva basándose en uno u otro de los métodos. El cambio de un método a otro, sería violatorio del principio de la continuidad del balance, es decir, resentiría la uniformidad de la aplicación del gravamen. Toda transgresión a este principio, está penada por la ley. Conviene agregar que estos lineamientos no son privativos del régimen impositivo argentino. Así, por ejemplo, en E.E.UU., de Norte América se sostuvo originariamente, que en ausencia de una disposición legal, renta significaba dinero en efectivo y no la expectativa o el derecho de percibirlo en el futuro (U.S.A. v. Schillinger, 14 Blanchf 71, 27 Fed. Cas. 973 - S.D.N.Y. 1876). Pero, esta doctrina fué abandonada a partir de la ley del año 1916.

Las leyes posteriores de impuestos a los réditos, permitieron computar la renta neta de acuerdo con el método de contabilidad empleado por el contribuyente, siempre que dicho procedimiento reflejara exactamente la renta del período impositivo. Los contribuyentes quedaron por lo tanto autorizados a presentar sus declaraciones ya sobre la base de pagos en efectivo (cash basis), ya sobre la base de lo devengado (accrual-basis) (ver Roswell Magill Taxable income. 2 da.ed. 156). En cuando a la contabilidad llevada sobre la base de lo devengado, en oposición de lo percibido, la doctrina general del país citado, considera que el primero de los métodos consiste en imputar la renta al período durante el cual ha sido ganada aunque no haya sido todavía percibida. Del mismo modo la doctrina establece que son imputa

bles a la renta únicamente los gastos reales producidos durante el periodo rentístico (Magill, lugar citado pág. 107). La legislación alemana por su parte, se basa en el concepto de la influencia de los réditos, es decir, para que pueda considerarse realizada, y por consiguiente, gravable la renta, no basta un incremento en la capacidad económica del contribuyente medido dentro un periodo, sino que es necesario que los beneficios hayan entrado al patrimonio del contribuyente de tal manera que pueda disponer de ellos.

En Australia la jurisprudencia ha establecido como imprescindible para que se produzca una renta, la necesidad de que exista una suma de dinero concreta, tangible, que entre o est  por entrar al patrimonio del contribuyente. Establece además la jurisprudencia que aunque la suma de dinero no haya sido abonada aún en efectivo, puede ser acumulada o capitalizada o bien reinvertida por su cuenta (liquidator of the North Syney Investment Co Ltd. v. C. of T. For N.S.W. 19 N.S.W. L.R. 225).

B -

#### REDITO NETO

El rédito neto se determina restándole a la renta real o presunta las deducciones que establecen los artículos 22 al 26. Estas deducciones son:

#### DEDUCCION DEL REDITO BRUTO:

a)- Impuestos y tasas:

Ante todo corresponde establecer cuales son las deducciones que permite la ley para determinar el rédito neto.

Para determinar el rédito neto, se descontará del rédito bruto, siempre que correspondan al periodo por el cual se efectúa la declaración:

a)- Los impuestos y tasas que graven el

inmueble, estén pagados o no (contribución directa o territorial, alumbrado, barrido y limpieza, obras sanitarias, desagües y caminos, etc.);

b)- Los gastos de mantenimiento y las amortizaciones de las instalaciones, de acuerdo con las normas determinadas por los artículos 99 y al lll de este reglamento;

c)- Los intereses devengados por deudas hipotecarias, y en su caso, los intereses contenidos en las cuotas de pavimentación o de contribución de mejoras, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18 de este reglamento, pero no la amortización incluida en los servicios, de la deuda. La Dirección dará a conocer tablas especiales para el cálculo de los casos más corrientes.

Las deducciones correspondientes a impuestos y tasas se computan aún cuando el pago de estos gravámenes no se hubiera efectuado. Estas deducciones establecidas en el artículo 61, están de acuerdo con las establecidas en el artículo 23, inciso b) de la ley 11.082 t.o., que dice así:

"Las declaraciones se efectuarán sobre la base de los siguientes principios: de la renta bruta anual se deducirán, de acuerdo con las instrucciones a impartir por la Dirección, los siguientes renglones, en cuando correspondan al ejercicio;

b)- Los impuestos y tasas de toda índole que rean sobre el negocio, sus propiedades y productos, excepto los que se hicieren pagar directamente a la clientela, toda vez que no se incluya en el valor comercial de las mercaderías o servicios vencidos ni se contabilicen entre los gastos del negocio y excepto los de esta ley";

b)- Gastos de conservación.

Se incluyen dentro de los gastos de conservación, las inversiones necesarias para el mantenimiento del inmueble del cual se obtiene el rédito. Serían gastos de conservación, entre otros, el arreglo de los alambros, de los mblinos, de las tranqueras, de los galpones, etc. Como se advierte, estas inversiones, están dirigidas en el sentido de mantener el bien en la mejor forma posible.

Hay ciertos gastos que podrían considerarse como extraordinarios, que por la finalidad que persiguen no pueden ser considerados dentro de los que se menciona en el punto anterior. Estos gastos deben ser amortizados periódicamente. Estaría en estas condiciones, por ejemplo, el alfalfado de un campo que aumenta el valor real de la propiedad. Para estos casos se aplica el artículo 106, cuyo texto es el siguiente:

Las reparaciones extraordinarias que se efectúen en los bienes amortizables, se deducirán en fracciones anuales durante el período que resta de vida a dichos bienes.

Las reparaciones ordinarias serán descontadas como gastos del ejercicio. Se consideran tales aquellas que no prolonguen apreciablemente la vida del bien ni impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo.

Este artículo está vinculado, a su vez, con el número 24, inciso h. de la ley 11.682.t.o. que dice:

"Las sumas invertidas en edificios nuevos o por mejoras permanentes que aumentan el valor de los bienes, maquinarias e instalaciones;

Como vemos, la ley tiende a deslindar aquellas erogaciones que por su carácter pueden ser consideradas como inversión de capital, de aquellas otras necesarias para

el mantenimiento del inmueble en buen estado, sin que esto implique un mayor valor de la propiedad, sino un simple gasto que debe ser deducido en el período que se originó.

c) Amortizaciones.

Pasamos ahora a considerar la amortización de los inmuebles.

Dentro del régimen de la ley 11.682 t.o. Desde el día 8 de noviembre de 1940 en adelante, teniendo en cuenta que la amortización debe hacerse sobre la valuación fiscal y que ésta se establece incluyendo las mejoras introducidas en el inmueble, hubo necesidad de reformar el artículo pertinente de la ley para considerar al inmueble y sus mejoras como una sola unidad.

Las amortizaciones en la determinación del rédito juegan un rol sumamente importante. No nos debemos olvidar que se tratan de depreciaciones necesarias que tienen por finalidad considerar el desgaste o desvalorización que sufren los bienes productores del rédito por la acción del tiempo. Las cuotas de amortización se establecen en base a los años de vida útil que se ha calculado al inmueble. El decreto del 8 de noviembre de 1940 establece que la amortización de inmuebles en la zona urbana será del 2% de la valuación fijada por contribución territorial. Hay inmuebles en los cuales el valor de la tierra es superior al de la construcción de acuerdo con la valuación fiscal. En estos casos la Dirección puede justipreciar la tierra por separado en un 33% de la valuación fiscal. El coeficiente a aplicarse entre la valuación de la tierra y la del inmueble es del 3%.

d) Intereses devengados por deudas hipotecarias.

Corresponde establecer dentro de las deducciones admitidas para la obtención del rédito neto la que co-

responde por los intereses devengados por deudas hipotecarias. Se trata de gastos necesarios, para obtener, mantener y conservar el rédito. Estos gastos, como los que ya hemos analizado deben ser admitidos dentro del período impositivo en que se produjeron. Esta disposición concuerda con las establecidas en el artículo 2 de la ley 11.682 t.o.

G - RÉDITO IMPONIBLE

Ahora vamos de determinar la suma sobre la cual se aplicará el gravámen. Es decir que no es suficiente establecer el rédito neto sino que es necesario todavía efectuar ciertas deducciones ya fijadas en la ley 11.682 t.o. y complementarias. Primeramente nos referiremos al mínimo no imponible. Se trata de una cantidad fija que se le permite deducir a cada contribuyente como si fuera un gasto. Para la primera categoría se ha fijado la suma de 200 pesos mensuales, esto es 2.400 pesos al año, siempre que no tenga más renta que la proveniente de la categoría que estamos considerando.

Si el contribuyente obtuviera beneficios provenientes de otros conceptos que no sean los de la categoría en cuestión el mínimo no imponible se aplicará en la forma que establecen los artículos que se transcriben a continuación:

Art.7. Las personas de existencia visible domiciliadas en la República, no pagarán este impuesto sobre los primeros 200 pesos mensuales o 2.400 pesos anuales de réditos, los que se declaran renta mínima no imponible. Esta renta no imponible se eleva suplementariamente en 50 pesos mensuales por el cónyuge y en 25 pesos mensuales por cada hijo menor de edad, siempre que no tengan recursos propios y estén a cargo del contribuyente. Esta deducción de 25 pesos se admitirá también por cada hijo mayor de edad, siempre que

esté físicamente incapacitado para el trabajo, no tenga recursos propios y esté a cargo del contribuyente, y ascendientes sin renta o incapacitados que estén a su cuidado, o personas que perciban alimentos de conformidad con las disposiciones del Código Civil. No podrá sobrepasarse en ningún caso el monto máximo de 500 pesos mensuales.

Art. 8 - Para los réditos producidos desde el 1° de enero de 1936, fijase en m\$ 100 mensuales o m\$ 1.200 anuales, la deducción por cónyuge a que se refiere el artículo anterior. Desde el 1° de enero de 1937, se fija en m\$ 50 mensuales o en m\$ 600 anuales la deducción establecida por dicho artículo por cada hijo menor o mayor de edad, que se encuentre en las condiciones que especifica el mismo; por los ascendientes sin renta o incapacitados que estén a cuidado del contribuyente o personas que perciban alimentos conforme a las disposiciones del Código Civil. Estas deducciones se harán efectivas cualquiera sea el monto resultante de la suma de ellas.

Art. 9 - Para los réditos producidos a partir del 1° de enero de 1936, las personas de existencia visible comprendidas dentro de la 4a. categoría no pagarán el impuesto a los réditos sobre los primeros m\$ 400 mensuales o 4.800 anuales, la diferencia hasta ese límite no podrá ser utilizada en otra categoría.

Art. 10 - La renta imponible se determinará aplicando la renta no imponible contra los réditos de cualquier categoría, a opción del contribuyente, pero empezándose siempre con los réditos de la cuarta categoría contra los réditos de otra.

Art. 14 - Para aplicar el impuesto se tomará en cuenta las valuaciones fiscales de los registros nacionales o provinciales de contribución territorial o impuestos análo-

gos; pero la Dirección, podrá deducir de dichas tasaciones la misma que corresponde al valor de las mejoras existentes en las propiedades rurales, cuando esas mejoras estén computadas en las valuaciones fiscales.

Art. 15 - Los contribuyentes podrán descontar del impuesto de esta categoría, el importe del 2 por mil establecido como anticipo al impuesto a los róditos en carácter de adicional a la contribución territorial para el año 1932, sobre el valor fiscal de las fincas en la Capital Federal y territorios nacionales. Si después de efectuar la liquidación les quedase un sobrante de este adicional a su favor, podrán aplicarlo contra impuestos a pagar en otra categoría, y si no fuese posible que la compensación se efectúe dentro de un plazo prudencial, podrá pedirse la devolución a la Dirección.

Como vemos el artículo 7 establece un mínimo no imponible fijo, de carácter general para todos los contribuyentes de esta categoría, sin entrar a analizar las rentas de los distintos tributarios del impuesto. Este importe fijo se considera como lo mínimo necesario para que el contribuyente llene sus necesidades primarias de vivienda, alimentación y vestido. Es necesario decir que estas sumas no gravables se establecen muchas veces, teniendo en cuenta el punto de vista fiscal, sin entrar a analizar si quien debe pagar el impuesto puede o no cumplir sus compromisos particulares con la cantidad que se le fija para deducir.

El mismo artículo que comentamos, se refiere en uno de sus párrafos a la obligación de residir en el país, para que sea admitida la deducción del mínimo no imponible, A su vez el artículo 47 de la reglamentación aclara situaciones que podrían presentarse, con respecto al domicilio diciendo:

Art. 47 - A los efectos de los artículos 7 y 9 de la ley 11.682, t.o. podrán hacer uso de las deducciones por mínimo no imponible y cargas de familia, además de los domiciliados en el país, las personas que residan en la República Argentina, durante mas de un año continuado.

Para la aplicación de los artículos 7 a 9, 10 y 30, de la ley 11.682 t.o. se presume que las personas ausentes del país durante mas de un año continuado, se hallan domiciliadas en el extranjero.

Para la aplicación de los artículos 7,8 y 9 se considera que las personas ausentes del país durante mas de un año continuado, no gozan del privilegio de la deducción del mínimo no imponible. Se desprende claramente que la ley quiere establecer una separación entre las personas que gastan sus rentas en el país y las que lo hacen en el extranjero.

Las personas que se hallan en el extranjero al servicio de la Nación, disfrutan de los beneficios acordados por la ley, es decir, se los considera como residentes en el país.

Como se puede apreciar, la finalidad de los artículos transcriptos es la de marcar la diferencia que existe entre los contribuyentes que tienen distintas entradas y los que únicamente poseen renta de primera categoría.

Para los primeros, el legislador ha contemplado principalmente aquellos beneficios obtenidos en forma mixta; capital y trabajo del contribuyente. Ya sabemos la importancia que tiene en el comercio, industria o empresa cualquiera, la dirección personal de sus propios dueños. Casi siempre el buen éxito está determinado por la dedicación y empeño de los mismos. Otro tanto, podríamos decir de la

prestación de servicios profesionales liberales en los cuales si bien no hay riesgo pecuniario alguno, en cambio existe el trabajo individual. Se comprende claramente, que el esfuerzo personal no representa ningún rol de importancia en las rentas de primera categoría, arrendamientos o alquileres. Es por esta razón que el mínimo no imponible que establecía la ley No.11.682 en su texto original, en forma pareja para todos los contribuyentes, no ha sufrido modificaciones.

D - REFORMAS INTRODUCIDAS POR EL DECRETO No.18.229 Y SU REGLAMENTO.

Como consecuencia de la sanción del decreto No.18.229 del 31 de diciembre de 1943, por el cual las explotaciones agropecuarias son consideradas dentro de la tercera categoría, modificándose así el artículo 11.682 t.o., y debe considerarse solamente a los arrendatarios o alquileres cobrados como renta de primera categoría.

El artículo 6 de dicho decreto modifica la disposición legal referida. Dice así:

" Inclúyese en la tercera categoría, los réditos correspondientes a los socios comanditarios simples, de responsabilidad limitada o industriales de sociedades constituidas en el país, a quienes les serán aplicables todas las disposiciones que rigen para los socios colectivos.  
Los réditos provenientes de la explotación de campos por sus propietarios, también se liquidarán conforme a lo dispuesto para los réditos de tercera categoría".

Este decreto tuvo por objeto aclarar ciertos conceptos que en la ley No. 11.682 t.o. estaban un poco oscuros. Con la experiencia recogida en la aplicación de la ley se elaboró el mencionado decreto.

Veamos las modificaciones fundamentales en lo que respecta al mínimo no imponible. Puede advertirse como se uniformiza el mínimo no imponible permitiendo la deducción de cuatrocientos pesos mensuales; Cuatro mil ochocientos pesos anuales a los propietarios que explotan sus campos. Con esto se ha querido valorar el esfuerzo personal en la obtención del rédito.

Con esta modificación, los que perciban arrendamientos o alquileres como renta de primera categoría solamente, deben deducir como mínimo no imponible doscientos pesos mensuales: Dos mil cuatrocientos pesos anuales, Para estos contribuyentes no se ha introducido ninguna modificación.

Se contempla también el caso de la explotación del suelo por el propio contribuyente, ya sea en un inmueble de su propiedad o alquilado.

El artículo 4o. del decreto No.18.229, dice:

"Art. 4o.- Las personas de existencia visible no incluirán en el conjunto de sus réditos los provenientes de la agricultura, ganadería o demás explotaciones agrarias, en los siguientes casos:

- a) - Si se trata de propietarios que explotan sus campos, cuando las sumas de las valuaciones fiscales de los mismos sea igual o inferior a m\$<sup>n</sup> 30.000.-
- b) - Si se trata de arrendatarios o medieros, cuando la suma de los arrendamientos sea igual o inferior a m\$<sup>n</sup> 3.000.- por año. Si el arrendamiento es pagadero en especie, se establecerá su valor a los efectos preindicados, a base del precio de plaza vigente en la fecha de entrega de los productos.

El límite fijado en el inciso a) se aumentará en m\$<sup>n</sup> 7.500.- por el cónyuge y en m\$<sup>n</sup> 3.750. por ca-- //

da otra persona cuya deducción se admite como carga de familia. El límite fijado en el inciso h) se aumentará en m\$ 750.- y en m\$ 375.- respectivamente.

Los propietarios y arrendatarios que no incluyen en el conjunto de sus réditos los provenientes de la explotación agraria, no podrán deducir de sus otros réditos la renta mínima no imponible a que se refiere el art. 3o. Las cargas de familia sólo podrán deducirse de los otros réditos cuando no se computen en la determinación de los límites fijados precedentemente.

Cuando la suma de las valuaciones fiscales, o arrendamientos anuales devengados, fuese igual o inferior a m\$ 30.000.- o m\$ 3.000.- respectivamente, el contribuyente tendrá derecho a deducir de sus otros réditos las cargas de familia y los siguientes importes por renta mínima no imponible.

La Dirección ampliar  la escala precedente, a fin de contemplar los casos en que las valuaciones fiscales o arrendamientos anuales devengados no coincidan con los límites preestablecidos.

Cuando las ganancias normales que se obtengan en los campos sean superiores a 1.6 tantos del importe del arrendamiento o al 10% de la valuación fiscal, la Dirección podrá reemplazar los índices de este artículo por otros basados en la ubicación, superficie, rendimiento y clase de explotación de los campos.

Los contribuyentes podrán optar entre determinar el impuesto de acuerdo con el sistema de este artículo o con una liquidación sobre su renta real.

Cuando a juicio de la Dirección o del contribuyente, la valuación fiscal no coincida con el valor real, la liquidación se practicará de acuerdo con las normas del

balance impositivo.

Las disposiciones de este decreto fueron reglamentadas por el que lleva el N° 5060. En este se encuentran las disposiciones pertinentes al tema que se está tratando en los artículos 5 y 6 cuyos textos que se refieren a los pequeños propietarios y arrendatarios rurales transcribimos:

"Artículo 5o. Las personas de existencia visible domiciliadas en el país que exploten en forma directa los campos que tienen en propiedad y/o en arrendamiento, podrán liquidar el impuesto conforme al sistema establecido en el artículo 4o. del decreto No.18.229 o mediante la declaración de la renta real de acuerdo a las normas del balance fiscal. Una vez hecha la opción, ésta no podrá variarse por el año ya declarado.

"Cuando varias personas sean propietarias o arrendatarias de campos, a los fines de este artículo se tomará la parte que proporcionalmente corresponda a cada condómino o participe en la valuación fiscal o arrendamiento.

"Para establecer los límites a que se refiere el artículo 4° del decreto No. 18.229, deberá computarse la suma de todas las valuaciones fiscales de los campos explotados de propiedad del contribuyente o el importe de todos los arrendamientos pagados. Cuando una persona de existencia visible sea simultáneamente propietaria o arrendataria de campos, el cómputo se hará uniformando el índice a aplicar, ya sea dividiendo por diez el importe de la valuación fiscal o multiplicando por diez el valor del arrendamiento.

Las disposiciones anteriores serán aplicables a las sucesiones indivisas -sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 4o de la Reglamentación General de

"fecha 2 de enero de 1939 - pero no en lo que respec-  
"ta al aumento de los límites por la deducción de car-  
"gas de familia.

ARTICULO 6º - En el caso de arrendamientos en especie que  
"estuvieran impagos a la fecha de vencimiento del pla-  
"zo para presentar la declaración jurada anual, su va-  
"lor estará dado, a los fines del artículo anterior,  
"por el precio de plaza de los productos en la época ex-  
"presada, puesto en el lugar de producción.

La finalidad que se persigue con estos artículos es la de hacer una mayor justicia con aquellas personas que además de su capital ponen su esfuerzo personal. En esta situación se encuentran la mayoría de los pequeños arrendatarios o propietarios, que ponen al servicio de la producción su propio trabajo y, en muchos casos, el de su familia. De esta manera se eliminan muchos contribuyentes que por su manera de ser son reacios a llevar anotaciones de carácter comercial que permitan una fiscalización rápida, motivo por el cual resultaría una tarea costosa en relación con la suma a recaudar. Lo único que suelen llevar esta clase de contribuyentes es una cuenta corriente en el establecimiento comercial más cercano al inmueble que explotan, donde efectúan sus compras y depositan, algunas veces en custodia, el importe cobrado por su cosecha.

Creemos oportuno transcribir las consideraciones relacionadas con las normas a seguir, de carácter práctico, para considerar si los contribuyentes a que nos referimos están comprendidos o no dentro de esta categoría de pequeños propietarios o arrendatarios.

Ha sido necesario para la implantación de este sistema, fijar como queda dicho un rendimiento promedio máximo a las explotaciones agrarias, rendimiento promedio máximo a la valuación fiscal para los propietarios y de 1.6 tantos del arrendamiento para los arrendatarios. Por ello es que el inciso a) del artículo y del decreto 18.229, estipula la suma de \$ 30.000 de valuación fiscal, dado que el 6% de esa cifra equivale a la renta mínima no imponible de \$ 4.800 que el contribuyente tiene derecho a deducir. Explicación análoga merece la cifra de \$ 3.000 que establece el inciso b) del mismo artículo.

Los demás límites que contiene el cuadro de este artículo son de aplicación en los casos de contribuyentes que teniendo otros réditos, las valuaciones de sus campos o los arrendamientos pagados, sean inferiores a \$ 30.000 a a \$ 3.000 respectivamente.

En esta situación es lógico que la suma que tienen derecho por renta mínima no imponible pueda trasladarse a las otras y ésta es la finalidad específica

del cuadro que analizamos. Un ejemplo aclarará aún más estos conceptos.

Ganadería y agricultura \$ 2.500 ( Propietarios de un campo valuado en pesos 15.000.

Renta neta de la profesión de abogado  
\$ 3.000.-

Como el campo está en \$15.000 según la disposición del proyecto puede compensar la suma de \$ 2.400.- por mínimo no imponible contra otros réditos provenientes del trabajo personal.

Esta cifra resulta de una simple proporción: si para \$ 30.000 de valuación fiscal corresponde un mínimo no imponible de \$4.800 para \$ 15.000 corresponderá la mitad o sea \$ 2.400.- De este modo se distribuye \$2.400 para la renta del campo y queda \$ 2.400 para otras rentas provenientes del trabajo personal.

En nuestro ejemplo, el contribuyente puede deducir de los \$ 3.000 de la renta profesional \$ 2.400 por mínimo no imponible, mas \$ 6.000 en concepto de deducción adicional.

Los demás límites son para situaciones diferentes, según sea la clase de renta de otras categorías.

Los índices que se han tomado para la fijación de límites (valuación fiscal y arrendamiento), son los únicos que en la actualidad pueden implantarse con carác-

ter general, siendo, por otra parte, los más representativos. Fijar límites a base de hectáreas explotadas hubiera significado ignorar los distintos rendimientos que la tierra produce según la zona del país.

En cambio la valuación fiscal y el arrendamiento tienen en cuenta la ubicación, calidad y rendimiento del campo.

No se ha descuidado la posibilidad de que las limitaciones que fija el artículo perjudiquen a los contribuyentes cuando los rendimientos reales sean inferiores a los previstos y por tal razón se ha dado al sistema un carácter facultativo, para recurrir a la declaración real a aquellas personas que deseen establecer su renta con precisión.

También se ha previsto el hecho que los rendimientos reales sean superiores a los que el artículo presume, en cuyo caso, se faculta a la Dirección a reemplazar los índices comentados por otros que consulten las peculiaridades de las zonas y tipos de explotación.

Estas modificaciones habrá de efectuarlas la Dirección con carácter general y para el futuro, previo un estudio detallado de la zona y explotaciones cuyos índices reemplazará.

Los beneficios que reportará este artículo, la eliminación de problemas de todo orden que será

su consecuencia directa, son los argumentos más elocuentes en que se fundamenta.

Con este sistema prácticamente se eliminarán del impuesto y de los requisitos administrativos al 65% de los contribuyentes de la población rural.

Para ello observese que los valores fijados como límites para no ser contribuyente tienen un alcance mayor que el de la simple lectura del texto, pues basta computar los agregados por cargas de familia que se proyecta admitir para apreciar la importancia de las ventajas que se proponen.

En efecto, no serán contribuyentes ni deberán presentar declaraciones.

#### PROPIETARIOS QUE TRABAJAN SUS CAMPOS:

Solteros, sin personas a su cargo:valuación del campo hasta:	\$ 30.000.-
Casados sin hijos ni personas a su cargo:valuación del campo hasta:	37.500.-
Casados con dos hijos o personas a su cargo:valuación del campo hasta	45.000.-
Casado con 4 hijos o personas a su cargo:valuación del campo hasta	52.500.-
Casados con 6 hijos o personas a su cargo:valuación del campo hasta	60.000.-
debiéndose agregar m\$ 3.750 por cada persona más a cargo del contribuyente.	

#### Arrendatarios:

Solteros, sin personas a su cargo: importe arrendamiento pagado	3.000.-
Casado sin hijos ni personas a su cargo: importe arrendamiento pagado	3.750.-
Casado con dos hijos o personas a su cargo:	

importe arrendamiento pagado:	4.500.-
Casado con 4 hijos o personas a su cargo:	
importe arrendamiento pagado	5.250.
Casado con seis hijos o personas a su cargo:	
importe arrendamiento pagado	6.000.-
debiendo aumentar m <sup>ón</sup> 375 por cada persona más a cargo del contribuyente.	

Se ha querido también prevenir el caso en el último apartado del artículo comentado, de que la valuación fiscal no coincida por un error de apreciación, con el valor auténtico del inmueble. Nada más justo entonces que el contribuyente o la Administración, prescinda de las formas presuntivas de renta y determine el movimiento real de la explotación.

Cabe señalar finalmente que este artículo es análogo al contenido en los proyectos del Poder Ejecutivo, anterior y de la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados. La reforma introducida es de pura redacción y se refiere a los topes de la escala, pero en nada modifica el alcance de la disposición anterior.

E.

#### AUSENTISMO

La ley 11.682 (t.o) habla del ausentismo en su artículo, cuando dice: "Los contribuyentes de esta categoría que no tengan domicilio ni sucursal en la República, sean personas de existencia ideal o visible, pagarán el impuesto con un recargo del 30%. Se incluyen en esta situación a los domiciliados en el país, que, sin estar al servicio de la Nación u otras entidades oficiales, se hallen ausentes durante más de un año".

Este artículo, a su vez, se corrobora con el 48 del decreto reglamentario, cuyo texto es el siguiente:

"El recargo por ausentismo que dispone el art.16, de la ley 11.682, (t.o). se aplicará en la siguiente forma:

- a) A las personas que no tengan domicilio en el país, hasta el día anterior a aquel en que establezcan su domicilio en la República;
- b) A los domiciliados en el país que se hallen ausentes durante más de un año continuado, desde el día anterior al de su regreso.

Cuando de acuerdo con las disposiciones precedentes y las del artículo 30 de la ley 11.682, t.o. el recargo por ausentismo deba aplicarse en fracciones de año fiscal, se calculará sobre la parte de impuesto que corresponda al tiempo de ausencia o falta de domicilio en el país.

Si se obtiene, además, otras rentas no gravadas con el recargo por ausentismo, éste se aplicará sobre el impuesto adicional que corresponda al conjunto de réditos sólo en la proporción en que se halle la renta sujeta a dicho recargo con respecto al total".

Como se puede apreciar, se trata de aplicar a los contribuyentes que se encuentran en las condiciones que marcan los artículos transcritos un recargo sobre el impuesto total que le correspondería abonar.

En cuanto a la forma de percepción, no feviste ninguna dificultad. Se trata simplemente de un cálculo aritmético, pero el problema se presenta en la fijación del domicilio.

Para esto hay que remontarse a lo que dice el C.Civil en ese sentido. Motiva esta aclaración por cuanto el articulado de la ley 11.682 t.o. no especifica, cual

es el domicilio que debe considerarse a los efectos de la aplicación de la ley.

Entrando dentro de este campo de análisis, habrá que considerar a las personas visibles por una parte y por la otra a las de existencia jurídica responsables del pago del impuesto.

Esta poca claridad en la ley al fijar el concepto que estamos tratando, dió lugar por parte de las autoridades encargadas de su aplicación, a que se dictaran algunas normas de carácter general, a fin de facilitar la tarea de los encargados de su aplicación. Así tenemos la consulta No.775, cuya síntesis es la siguiente: "El domicilio Fiscal de contribuyentes coincide con el domicilio civil, desde el punto de vista del recargo por ausentismo previsto por el artículo 16 de la ley 11.682(t.o.).

El Código Civil, en su artículo 44, se refiere al domicilio de las personas jurídicas, fijándolo en el lugar de su administración o dirección principal.

De acuerdo con este concepto, la ley grava a las entidades que sólo tengan domicilio especial en el país, con el recargo por ausentismo.

En cambio a las sociedades que no se encuentren en estas condiciones, no les corresponde la aplicación de este recargo que comentamos.

Todo lo que hemos dicho, se complementa con el concepto de sucursal: "Para que exista sucursal es necesario:

- 1o - Identidad jurídica entre el establecimiento local y la sociedad casa matriz.
- 2o - Autonomía en los negocios argentinos, lo que surgirá de los poderes conferidos al representante, contando a su vez patrimonio económicamente propio, contabilidad se-

parada y balance particular.

3o - Actividad similar a la casa matriz.

Esta noción en la primera Categoría debe aplicarse, no a los centros de explotación, sino al establecimiento que en el país se les superponga como órganos de administración y control.

No basta para configurar sucursal, la existencia de mandatarios con poderes inscriptos, ni que se pague el impuesto de inspección de sociedades anónimas, pero no son por sí solos decisivos".

Como vemos, el ausentismo alcanza solamente a aquellos contribuyentes que reciben arrendamientos o sino a los que explotan sus campos directamente, siempre y cuando se domicilien en el extranjero, o sino que se ausenten del país por más de un año corrido.

Esta situación dura hasta el 31 de diciembre de 1942, fecha en que empiezan a regir las disposiciones del decreto 18.229, que excluyen a la explotación agropecuaria de este recargo.

Para terminar, quedan gravados con el ausentismo, los arrendamientos devengados.

La razón por la cual no se grava la explotación directa de los campos por sus propietarios o arrendatarios, es porque la renta obtenida, se considera de tercera categoría, como una consecuencia de la sanción del decreto antes mencionado, donde no rige esta disposición.

Como se puede apreciar se trata de aplicar a los contribuyentes que se encuentran comprendidos dentro de los límites que marcan los artículos transcritos un recargo sobre el impuesto total que le correspondería abonar.

PROPIETARIOS QUE EXPLOTAN

SUS CAMPOS

- oOo -

Pasaremos a ocuparnos, en este capítulo, de otra faz muy importante de la cuestión que está implícita en la ley y que no podemos dejar de lado. Nos referimos a los medios de que se vale la Dirección para llegar a establecer el rédito sujeto a impuesto.

Se sabe que en una explotación cualquiera, existen muchas veces, ingresos o egresos, que si bien están ligados a la misma, desde el punto de vista legal, deben ser apreciados de otra manera.

Entendemos que no porque contablemente estén mal o porque el contribuyente haya creído que deban ser incluidos en el pago definitivo del impuesto, sino simplemente porque la ley establece en su articulado una discriminación para llegar a establecer la verdadera materia imponible. Es decir, que antes de aplicar el impuesto hay que hacer un nuevo balance, el que se denomina impositivo. Por eso este capítulo se ha fijado para analizar distintas situaciones que se pueden presentar en la práctica.

Después de esta breve introducción, seguiremos con el tema de nuestro trabajo guardando el orden pre-establecido para cada uno de los capítulos. Comenzaremos con la determinación del rédito bruto, para continuar con el análisis de las distintas etapas fijadas con el objeto de llegar al rédito neto imponible.

#### A - FORMA DE DETERMINAR EL REDITO BRUTO.

##### a) Casos en que se llevan anotaciones.

Hablaremos en primer lugar de quienes explotan sus campos y llevan anotaciones ordenadas que traducen el estado actual de la explotación. Para estos contribuyentes aplicaremos las disposiciones que corresponden a los que se encuentran comprendidos en la tercera categoría,

sin que ello implique dejar de liquidar el impuesto como perteneciente a la primera categoría.

Veamos que dice la ley al respecto:

Art. 20 (Ley 11.682,art.17). Los réditos que provienen de una participación como dueño, socio colectivo o de otro carácter que implique responsabilidad personal ilimitada, en el comercio, en la industria, en la minería, en la explotación agropecuaria (salvo la ejercida por el propietario del inmueble), en razones sociales de comisionistas, corredores, despachantes de aduana y demás auxiliares del comercio, en asociaciones o sociedades civiles que tengan por fin la realización de algún lucro, quedan sujetos al gravámen sobre el monto neto de los mismos.

Los beneficios obtenidos en la República por las entidades civiles y comerciales de cualquier naturaleza, que no distribuyan sus utilidades en este país, sean o no constituidas en el extranjero, quedan sujetos al gravámen sobre el monto neto de los mismos.

Las entidades con personería jurídica, civiles y comerciales (asociaciones sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, etcétera), que reparten sus utilidades en este país, quedan sujetas al mismo gravámen por la parte de los beneficios sociales que no se distribuya a los accionistas, directores o síndicos.

La parte de los beneficios sociales repartida como dividendo, intereses u otra forma de utilidad por las entidades a que se refiere el párrafo anterior, queda sujeta únicamente al gravámen establecido en el artículo 17, pero la entidad estará obligada a actuar como agente de retención.

El beneficio neto se determinará de acuerdo con las disposiciones de los artículos 22 al 26. En los

casos de duda se considerará como ejercicio el año calendario. El impuesto se aplicará a los ejercicios vencidos con posterioridad al 1° de enero de 1932 proporcionalmente por los meses que correspondan al tiempo transcurrido desde esa fecha.

A los fines de la presente ley se presumen obtenidos en el país los réditos contabilizados dentro del territorio de la República, salvo prueba en contrario".

Como vemos en la primera parte del artículo transcrito donde se habla de las explotaciones agropecuarias, resulta difícil poder apartarse de las disposiciones generales que se aplican a los contribuyentes de esta categoría, por tratarse de explotaciones mixtas como si fueran industrias o comercio.

Esta situación fué advertida y subsanada. En el decreto 18.229 se incluyó a estas personas en la tercera categoría. Además, el artículo 6 en su apartado primero, dice lo siguiente:

"Inclúyese en la tercera categoría, los réditos correspondientes a los socios comanditarios simples, de responsabilidad limitada o industriales de sociedades constituidas en el país, a quienes les serán aplicables todas las disposiciones que rigen para los socios colectivos. "Los Réditos provenientes de la explotación de campos por sus propietarios, también se liquidarán conforme a lo dispuesto para los réditos de tercera categoría".

"Como podemos apreciar, al aclarar definitivamente en el decreto 18.229 la situación de estas personas, se ha querido fijar dentro del derecho positivo una norma que en la práctica no encontraba ninguna dificultad para su aplicación. Por otra parte, es justo considerar a

todos los contribuyentes que tienen una renta mixta dentro de una misma categoría impositiva.

h) Casos en que no se llevan anotaciones:

No ocurre lo mismo en los casos en los cuales no se llevan anotaciones: La situación es distinta. La labor de la autoridad fiscalizadora es mas compleja. Por eso se ve precisada a utilizar otros medios para conseguir su fin. Un método de uso corriente es el de tomar los depósitos en cuenta corriente bancaria, si es que el contribuyente trabaja con esta institución. A veces, este medio presenta sus inconvenientes porque suelen hacerse depósitos en cuenta corriente que no se relacionan con la explotación. Si no es posible discriminar estos depósitos, la cuenta bancaria no refleja la realidad económica del contribuyente.

Otro medio también usual es el de tomar los importes de las ventas efectuadas a los principales clientes. Generalmente el cliente es único y resulta ser una casa consignataria o sino un comerciante de la localidad donde se encuentra instalada la explotación.

Una vez que es elegido un medio para calcular las entradas, es preciso averiguar si hay producción sin vender. El valor de esta producción debe sumarse al monto de las entradas por venta. Este valor se determina de acuerdo con la cotización de la plaza en el momento de cerrar el balance impositivo. Este procedimiento pueda seguirse tanto para la agricultura como para la ganadería.

c) Estimación de oficio.

Otro medio de que se vale la autoridad fiscalizadora para apreciar las rentas de un contribuyente es el de la estimación de oficio. Se trata de una fa-

cultad que le acuerda la ley (11.683 t.o.) para el caso del contribuyente que no suministre los elementos probatorios que demuestren la realidad impositiva.

Para un mejor ordenamiento del tema, citaremos los artículos pertinentes 11.683 (t.o)"Art. 6° (Ley No.12.151 - arts. 1° y 2° inc.f).En el caso de que una persona obligada a presentar declaración jurada por esta ley o por las leyes de los dos impuestos no haya cumplido con ese requisito dentro de los plazos respectivos o haya presentado una declaración que contenga datos que sean considerados como inexactos o que sea incompleta o si la persona carece de los libros o comprobantes legalmente exigibles por la Dirección, el Gerente General o el Gerente, respectivamente, sin perjuicio de su derecho a aplicar las penalidades correspondientes, deberá citar a dicha persona para que comparezca dentro de un plazo que fijará, no menor de ocho días si el contribuyente está establecido en la Capital, de quince días si lo está en las provincias y de un mes si lo está en los territorios nacionales, a contestar, por escrito o verbalmente y bajo juramento, las preguntas que le sean hechas sobre la renta o las ventas u otros puntos que debiera tener la declaración.

La Dirección podrá, cuando una persona obligada a prestar declaración jurada se niegue a hacerla o cuando estando obligada a llevar libros no los tuviera o no los exhibiera, estimar de oficio la renta o las ventas imponibles e intimar el pago del impuesto correspondiente, ya sea sobre la base del capital invertido, de las transacciones de períodos anteriores, de las compras efectuadas, de la existencia de mercaderías o del volumen y clase del negocio, ya sea sobre la base de la manera de vivir, del alquiler o del número y salarios del personal u otros datos o elemen-

tos de juicio que obren en poder de la Dirección o que deberán proporcionar los agentes de retención, cámaras de comercio e industria, bancos, asociaciones gremiales y los que la Dirección obtenga por sus propios medios.

A los efectos de todo este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que los réditos netos de personas de existencia visible equivalen por lo menos a dos veces el alquiler que paguen o el que se les compute de acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Impuesto a los Réditos, por el local de trabajo y el de su casa-habitación.

Art. 7º - (Ley 11.683 - art. 7º) Cuando el beneficio neto proveniente de actividades correspondientes a la tercera categoría del impuesto a los réditos no pueda determinarse en forma clara y fehaciente por falta de antecedentes o por cualquiera otra circunstancia, la Dirección puede también proceder a la estimación de oficio, ateniéndose a este efecto en cuanto fuera posible y conveniente, a la presunción, salvo prueba en contrario, que la utilidad mínima de los comerciantes o entidades respectivas será el 5% anual sobre el capital efectivo que representa la empresa.

Art. 8º - (Ley 12.151 - art. 1º) La estimación de oficio se tendrá por firme, salvo que se rectifique a raíz de un recurso de reconsideración contra el impuesto resultante, interpuesto dentro de los quince días de la notificación.

La resolución que recaiga deberá cumplirse dentro de los quince días de notificada, sin perjuicio de lo dispuesto sobre el recurso de repetición.

Si la estimación resultara inferior a la realidad quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente

al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley".

Las disposiciones de la ley No.11.683 (t.o) que hemos transcripto, facultan a la Dirección de - Réditos para proceder a determinar la renta utilizando cualquier medio. Lo importante para el organismo oficial es el fin y no el medio, esto, es, establecer el rédito sujeto a impuesto. Establecido éste por el representante de la Nación autorizado para ello, el contribuyente queda con el derecho de reunir los elementos de juicio que crea convenientes para probar su punto de vista respecto de la suma que debe abonar.

Nos adelantamos a decir que el hecho de que el contribuyente tenga este derecho, no quiere decir, en manera alguna, que puede ser utilizado en forma arbitraria. Este es un último recurso que puede utilizar el contribuyente que crea injusta el impuesto establecido por la Dirección. El número de estos casos disminuye si la Dirección busca la forma de determinar los réditos con los elementos que suministran los contribuyentes.

d) Deducciones del rédito bruto.

1) Las tasas e impuestos.

Hasta ahora, nos hemos referido a distintos casos que se pueden presentar al establecer el rédito bruto.

Siguiendo con el desarrollo del plan trazado, nos ocuparemos del rédito neto: Es preciso tocar nuevamente el tema de las deducciones. Ya nos hemos referido en otro lugar a estas deducciones por tasas e impuestos:

Se trata de gravámenes que tienen un carácter fiscal en el caso de la contribución territorial.

La tasa se abona en concepto de pago de

un beneficio que se recibe; por ejemplo: la tasa que se abona por alumbrado, barrido o limpieza del municipio, etc.

Las deducciones se admiten aún cuando no formen parte de los gastos necesarios de la explotación, como podrían ser las erogaciones por compra de semillas, sementales, pagos del personal, etc., pero como grava el bien explotable y la ley permite la deducción de estos impuestos o tasas que recaen directamente sobre el bien y no sobre la explotación del mismo, no hay ningún inconveniente para efectuar su deducción.

## 2) Gastos de conservación.

Otras de las deducciones admitidas son los gastos originados con el fin de mejorar y conservar el bien, que se explota.

En el capítulo segundo nos hemos referido a estos gastos. Dijimos entonces que son aquellos que se originan como una consecuencia de la explotación. Por ejemplo: gastos que se originan por arreglo de un molino, bañaderos, tranqueras, alambrados, galpones, etc. Estas deducciones son siempre admitidas cuando se posee el comprobante del gasto realizado. La presentación de este comprobante debe hacerse dentro del período impositivo en el cual se originó el gasto.

## 3) Amortización de inmuebles y mejoras.

Hasta ahora hemos visto lo que puede deducirse del rédito bruto que forma parte de la obtención del producto. A continuación veremos otros rubros que también forman parte de las deducciones. Hacemos referencia a las amortizaciones de inmuebles y mejoras. Es lógico que las amortizaciones y mejoras se incluyan entre las deducciones, como ya lo comentamos anteriormente.

La depreciación que sufre un bien por la acción del tiempo, es considerable; en cada período impositivo debe pues incluirse una suma razonable por este concepto, que casi siempre está sujeto a los distintos coeficientes que la práctica ha impuesto.

#### 4) Intereses hipotecarios o prendarios.

Lo mismo podemos decir con respecto a los intereses hipotecarios o prendarios devengados. Aclaramos que su inclusión se admite en el período que se producen y no en el momento en que se pagan, por tratarse de una renta devengada la que se obtiene en esta categoría de acuerdo con la ley N° 11.682 (t.o.).

### B - FORMA DE DETERMINAR EL RESULTADO IMPOSITIVO DE LOS DISTINTOS TIPOS DE EXPLOTACION: AGRICOLA, GANADERA, FORESTAL y FRUTAL.

Al empezar este capítulo nos hemos referido a los motivos que guían a la Dirección de Réditos para exigir el balance impositivo. Sobre este punto insistimos ahora. Lo hacemos al clasificar a las explotaciones agropecuarias en cuatro categorías. Estas son: agricultura, ganadería, forestales y frutales.

#### a) Agricultura:

##### 1) Fecha del cierre del año fiscal.

Para la agricultura la fecha de cierre del año fiscal se ha establecido que sea el día 1° de marzo de cada año. Esta diferencia de fecha para el cierre del ejercicio con respecto a las otras categorías, se apoya en el hecho de que para el 31 de diciembre la mayoría de los agricultores no han vendido su cosecha. Por esta razón habría que estimar de oficio la producción fijando un precio al producido al 31 de diciembre de cada año,

de acuerdo al valor de plaza.

Trasladando la fecha de cierre al 1º de marzo queda zanjado este inconveniente por cuanto el producto ya está vendido en casi el 100% de los casos. Esta circunstancia permite establecer un balance de entradas y salidas de acuerdo a cifras sin tener que llegar a la apreciación de oficio.

Este procedimiento se aplica en el caso de que el agricultor no lleve contabilidad.

## 2) Valuación de existencias

La valuación de existencias de productos agrícolas se hace de acuerdo con la cotización de la plaza en el momento del cierre del ejercicio. Con esto se busca liquidar la producción dentro del año fiscal en que se ha producido. Una vez establecido el precio de los productos, se puede pedir la conformidad de la Dirección o bien darle un carácter provisorio, quedando sujeto a una posterior verificación que ratifique o rectifique la estimación. Este procedimiento a nuestro entender podría evitarse o, mejor dicho, no tomarse en cuenta para la liquidación del impuesto, por cuanto no habría ningún perjuicio fiscal. Es lógico pensar así por cuanto al tomarse el precio de costo como una entrada, se lo ha tomado al mismo tiempo como un gasto, por lo que hay un contrabalance de cifras que no dan ni ganancia ni pérdida. Concretando, podemos decir que sería justo y al mismo tiempo práctico considerar únicamente las entradas y las salidas.

## 3) Inversiones: molinos, alambrados, maquinarias agrícolas, útiles de labranza.

El agricultor puede realizar gastos necesarios para su explotación como son la compra de molinos, a-

lambrados, maquinarias, útiles de labranza, etc., que, como puede apreciarse, deben ser considerados como inversiones de capital. Todos estos elementos sufren un desgaste por la acción del tiempo y del uso por lo que debe establecerse un porcentaje anual en concepto de amortización.

#### 4) Coefficientes y formas de amortizar.

La amortización se fija teniendo en cuenta la fecha de adquisición de la maquinaria o útil de labranza y sobre la base de la vida probable del bien. Conviene establecer los coeficientes tomando como valiosos elementos de juicio los casos similares sobre los cuales la Dirección se hubiera ya pronunciado.

Los coeficientes establecidos varían según el bien a amortizar.

Así tenemos, por ejemplo, como coeficientes admitidos para los casos señalados, a los siguientes:

Molinos	5 %	20 años
Alambrados	3 %	33 años
Máq. Agric.	10 %	10 años, etc. etc.

B -

#### GANADERIA

Vamos a ocuparnos de los criadores y de los invernadores.

#### Criadores:

Son las personas que se dedican a la crianza de animales. Los animales ~~nac~~en en el propio establecimiento, y después de atravesar por las distintas etapas de su desarrollo, son destinados a la venta, exceptuando aquellos que pasan al procreo, en cuyo caso deben ser considerados como capital.

### Invernadores:

Se consideran dentro de esta categoría únicamente a las personas que se dedican a la compra y venta de animales. De la reventa surge la ganancia o el quebranto de la operación.

### Derivados.

#### Granja.

En nuestro país, la forma de explotación de los campos, por su poca densidad de población, es principalmente, extensiva. No se toma en cuenta muchas veces, que el rendimiento sería mayor si se tratase de mejorar los medios de labranza.

En la mayoría de nuestras explotaciones rurales se compensa el menor campo labrantío. Este es uno de los factores por el cual no ha prosperado la producción del campo con la intensidad que es dable esperar.

Acontece en la actualidad que, en los grandes establecimientos agropecuarios, existen explotaciones propias de la granja a las que no se les dá el verdadero valor económico que tienen. Estas granjas, en la mayoría de los casos, satisfacen el consumo interno del establecimiento o bien el del dueño o dueños del mismo.

Esta manera de aprovechar la granja repercute, lógicamente, desde el punto de vista fiscal sobre la economía general del país, por cuanto resulta prácticamente imposible determinar el beneficio que podría arrojar esta rama tan extendida de la explotación rural. En su conjunto, su valor, hasta ahora inapreciable, sería muy significativo. El caso es distinto si la granja constituye el medio habitual de trabajo y única fuente de recursos de quien la explota.

Podemos decir que, en nuestro país, la granja tipo europeo no es un renglón de su economía.

No se puede desconocer que en estos últimos tiempos se han podido apreciar sensibles progresos, principalmente en los alrededores de nuestras principales ciudades, donde los productos de la granja tienen fácil colocación. Muchas veces son retirados de la misma fuente de producción por los interesados.

#### Lechería:

Algunos establecimientos agropecuarios venden leche o algún subproducto de la misma, en pequeña escala, como una explotación lateral de escaso rendimiento respecto de la explotación principal de la casa. Por este motivo el monto de las ventas es reducido si se lo compara con el del renglón principal del establecimiento. Estas entradas se suelen agregar a la de la rama específica sin discriminar su costo de producción.

Aquí podrían incluirse los pequeños tambos en los cuales el número de las vacas lecheras oscila entre 50 y 100.- El trabajo es realizado, casi siempre, por su propio dueño. En estos casos como en el de la granja, corresponden efectuar la liquidación impositiva, en la tercera categoría por tratarse de un rendimiento combinado de capital y trabajo.

#### Inventarios de Hacienda - Tipos de valuación.

##### 1° - Precio de costo.

De acuerdo con la ley N° 11.682 (t.o.) y su reglamentación, los procedimientos para determinar el inventario son los siguientes:

El primero de ellos es el de fijar al inventario un valor de acuerdo a su verdadero costo.

Este sistema, en lo que respecta a la ganadería, es de difícil aplicación, porque son muchos los factores que deben atenderse en la determinación del costo de

cada animal. Por esta razón si el ganadero no puede probarlo de una manera aproximada puede ser rechazado por la Dirección.

2º - Precio de plaza.

Es aquel que la hacienda tiene en el momento en que el contribuyente efectúa su inventario anual.

3º - Precio de adquisición.

Es aquel que se le da al animal teniendo en cuenta el precio de compra mas los gastos hasta el momento de su ingreso en el establecimiento. Este valor se toma casi exclusivamente para la hacienda de invernada y siempre que se liquide dentro del año. La ley en su artículo 22 dice al respecto: "A los fines de la declaración jurada, la existencia de mercaderías podrá computarse al precio de costo, adquisición o valor al día del vencimiento del ejercicio. Las cantidades a que asciendan las diversas entradas o haberse serán incluidas en la ganancia bruta del año en que ellas sean percibidas por o devengadas a favor del contribuyente, a menos que la Dirección autorice que dichas sumas deban ser imputadas a un período diverso.

Entiéndese por venta neta el valor que resulta después de deducir de las ventas brutas las devoluciones y las bonificaciones y descuentos por época de pago u otro concepto de acuerdo con la costumbre de plaza. Para determinar el beneficio neto se entregará a la Dirección, además de la copia del balance comercial, de la memoria, si existen, y de la cuenta "ganancias y pérdidas", las declaraciones juradas en la forma y plazos que fijará la misma. A los efectos de las declaraciones juradas, el sistema o método utilizado en la contabilidad y en la preparación del inventario y la forma de valuación de los bie-

nes del negocio, no debe ser variado, para no obstaculizar la comparación, pudiendo la Dirección admitir cambios de método.

Art. 94 - Los inventarios de mercadería deberán consignar por separado las existencias según su naturaleza. Para determinar el valor de las existencias, se optará por alguno de los siguientes métodos:

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

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

Art. 95 - Adoptado un método, el contribuyente no podrá apartarse del mismo salvo autorización de la Dirección, previo ajuste impositivo realizado en base al inventario confeccionado de acuerdo con el sistema que se desea cambiar.

Art. 96 - Los inventarios confeccionados de acuerdo a los precios de plaza o costo en plaza, serán admitidos por la dirección cuando se basen sobre precios de operaciones en cantidades y condiciones normales de acuerdo al negocio del contribuyente y siempre que pueda verificarse con elementos de apreciación al alcance de la Dirección. En caso contrario, ésta podrá impugnar el inventario.

Art. 97.- En la valuación de los inventarios no se permitirán deducciones en forma global por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precio o contingencias de otro orden.

#### Costo estimativo.

La ley faculta a las autoridades encar--

gadas de su aplicación, en aquellos casos que por cualquier circunstancia no se pudiera determinar el costo real de la hacienda basándose en la documentación presentada, a fijar un costo estimativo, que nunca puede ser menor del cinco(5) por ciento del capital invertido.

Los procedimientos para su determinación son varios. Así tenemos: costo estimativo propiamente dicho, que se fija en base a los precios tomados en el ramo correspondiente a la explotación pudiendo variar los mismos cuando la Dirección no los considera razonables de acuerdo con la plaza. Valor al día del vencimiento del ejercicio. Este método se aplica en los casos en los cuales se llevan anotaciones comerciales que permiten poder efectuar un balance. Es usado principalmente en los casos de explotación de hacienda de cría y muy raras veces en la de invernada.

#### Entradas y Salidas.

Este procedimiento se aplica cuando el contribuyente carece de elementos contables que permitan determinar su valor real o las anotaciones que posee son incompletas o no merecen fe a las autoridades encargadas de hacer aplicar la ley. El costo estimativo de los productores es el valor que se le dá generalmente a la hacienda de cría o de reproducción. Por lo general se trata de un valor inferior al de la plaza que una vez fijado continúa sin variar a través de los distintos ejercicios comerciales. Casi siempre, en estos casos, se toma como base el año que la hacienda está a más bajo precio en plaza, por considerarse que es también el que se aproxima al costo de la misma.

Artículo que corrobora lo dicho pre-

cedentemente es el número 7 de la ley 11.683 (t.o.) que dice: "Cuando el beneficio neto proveniente de actividades correspondientes a la tercera categoría del impuesto a los réditos no pueda determinarse en forma clara y fehaciente por falta de antecedentes o por cualquiera otra circunstancia, la Dirección puede también proceder a la estimación de oficio, ateniéndose a este efecto, en cuanto fuera posible y conveniente, a la presunción, salvo prueba en contrario, que la utilidad mínima de los comerciantes o entidades respectivas será el 5% anual sobre el capital efectivo que represente la empresa".

#### Reproductores.

Como reproductor se considera a todo animal que en un establecimiento se destina a la procreación, exclusivamente. No se le asigna, pues, carácter de mercadería. Por esta razón debe ser sometido a un tratamiento especial por tratarse de hacienda capital. El valor que se le puede asignar es más bien teórico por no estar sujeto a las fluctuaciones del mercado, porque no se considera como mercadería sino como activo fijo. Por este motivo el valor del reproductor debe tomarse como un gasto amortizable a través de los años en los cuales presta servicio en la producción.

El artículo 99 del decreto reglamentario del año 1939 dice: "A los efectos de establecer el monto de las amortizaciones cuya deducción admite el art.23, inciso c) de la ley 11.682 t.o., se aplicará anualmente sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo, determinado sobre la base del número de años de vida útil probable de dichos bienes.

La Dirección podrá autorizar en casos especiales y a solicitud de los interesados, otros siste-

más de amortización que el previsto en este reglamento, siempre que sean técnicamente justificados y de uso comercial".

Como vemos empieza tomando una base que es el verdadero valor del bien. Este criterio a más de ser el más justo tiene por finalidad que si el contribuyente le hubiera asignado un valor distinto al real en sus libros de comercio, podría ocasionar un perjuicio al fisco, en el caso que fuera mayor. Tampoco sería equitativo, base de todo impuesto, al admitirse un valor caprichoso. Cualquier excepción a esta norma que pueda aceptarse debe ser consultada con la Dirección.

Ampliando el concepto, el art. 102 dice: "Cualquiera sean los valores asentados en los libros de contabilidad, en el balance impositivo se computarán como amortizaciones o depreciaciones los montos que resulten aplicando los coeficientes que correspondan sobre el valor original de los bienes, siempre que no se encuentre agotado el período de vida útil calculado a los mismos y aún cuando no se hubiese contabilizado importe alguno por este concepto".

Con esta disposición sujeta a los comerciantes a someterse a la reglamentación de carácter general que la Dirección ha fijado en materia amortizable aplicando valores fijos sobre el costo de origen en relación con la vida probable del bien.

Tampoco debemos olvidarnos que la amortización de los bienes no se trata simplemente de fijar un valor contable sino que también está sujeto a un proceso técnico del cual no debe apartarse.

Para terminar con estas generalizacio-

nes, podemos agregar que las mismas se aplican sobre bienes que están sujetos a la producción.

Amortización: Hasta ahora no hemos hecho otra cosa que enunciar los procedimientos legales admitidos para fijar el valor de lo que vamos a considerar activo fijo, es decir, todo aquello que no se considera mercadería e interviene en la producción.

El artículo 2 de la ley en cuestión, establece las deducciones que deben efectuarse para llegar al "remanente neto", o sea el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos para obtener, mantener y conservar dichos réditos. Por la razón de que el bien sufre una depreciación por la acción del tiempo y del uso es que debe ser incluido dentro de los términos enunciados en el artículo 2. Por otra parte, Allix y Lecercié, manifiestan: "Los gastos de esta naturaleza son modos de recuperación del capital en suspensión de la renta". Siguiendo con la ley encontramos en su art.23, inc. c) que los "castigos y provisiones asentados en cantidad justificable contra los malos créditos y las amortizaciones para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio" -con esto, la ley ha querido no resentir la fuente productora del rédito.

Si consideramos que el rédito es el remanente neto y que el contribuyente debe mantener la fuente productora del rédito, la amortización, no es otra cosa que la defensa que se crea para procurar mantener constante el capital productivo.

Hasta aquí hemos analizado el fundamento de por qué se crean las amortizaciones y su alcance legal; ahora, siguiendo con nuestro plan, veremos sobre qué mon-

tos deben efectuarse.

Explotación tipo:

Los contribuyentes pueden ser criadores o invernadores. En escaso número hay quienes participan de unos y otros a la vez. El primero, el criador, según queda dicho anteriormente, es aquel que prepara el animal hasta que está en condiciones de venta. Puede utilizar campo propio o arrendado.

El segundo, el invernador, es aquel que compra el animal para completar su engorde y luego revenderlo. El animal se vende al frigorífico para su explotación, o bien para el consumo en las grandes ciudades y centros de población del interior.

Indices:

Para el desarrollo de este tópico vamos a tomar como ejemplo el caso de establecimientos que estén en completo desarrollo, en los cuales, a la vez, la producción sea normal.

Tomaremos como base cien desde su nacimiento hasta su muerte sin descuidar las etapas intermedias.

Sabemos cuantos y cuan variados son los factores que intervienen en la producción reduciendo el promedio a un setenta por ciento (70%). Este porcentaje puede aumentar si nos apartamos del grueso de la producción y consideramos grupos reducidos, donde el animal recibe un cuidado especial. Esto es, si consideramos la producción intensiva y no la extensiva. Para una mejor ilustración ilustraremos un cuadro que pretende reflejar la realidad con un máximo de aproximación.

Fallas de producción (esterilidad, etc)	30%
Nacidos muertos o fallecidos a los pocos días del nacimiento	5%
Ventas durante el primer año de vida	10%

Ventas durante el segundo año de vida	12 %
Ventas después del tercer año de vida	20 %
Ventas después del tercer año de vida	8 %
Por mortandad a causa de epidemias o vejez del animal. Esta mortandad se considera desde la formación del grupo hasta su total extinción	15%

Un factor negativo de importancia considerable lo constituye la fiebre aftosa. Esta enfermedad, que ataca a la hacienda periódicamente, ocasiona el atraso de su estado de gordura, y, muchas veces, un número sensible de muertes.

El carbunclo y la mancha, hoy combatidos con todo rigor y éxito, pueden ocasionar serias bajas en la población ganadera si no se emplean a tiempo los eficaces medios terapéuticos específicos.

La sarna y la garrapata constituyen plagas que se combaten por medio de baños periódicos de probada eficacia.

Todas estas enfermedades y parásitos atacan tanto al animal chico como al grande, produciendo ponderables perjuicios si no se las ataca con toda intensidad.

Damos a continuación las edades y el peso aproximado que corresponde a cada una de las etapas por que atraviesa un animal bovino.

<u>Sexo</u>	<u>Clasificación</u>	<u>Edad</u>	<u>Peso</u>
Macho	mamón	Hasta 8 meses	Hasta 140 kilogramos
"	ternero	" 12 meses	" 250 "
"	novillito	" 18 "	" 450 "
"	novillo	" 18 "	" 500 "
"	buey	novillo viejo	Mas de 800 "
"	toruno	" mal castrado	Peso variable según la categoría a que corresponda.
Hembra	mamón	Hasta 8 meses	Hasta 140 kilogramos

Hembra ternera	Hasta 12 meses	Hasta 250 kilogramos
" vaquillona	" 24 "	" 400 "
" vaca	Más de 2 años	Más de 400 "

Hecha esta clasificación iremos viendo el destino que se dá a cada animal según sea macho o hembra a medida que va creciendo.

Consideramos, en líneas generales, que el macho se prepara para la venta y que la hembra irá a reemplazar a las vacas vientres cuando esté en edad de ser reproductora.

Antes de seguir adelante, en este análisis, diremos que todo animal macho o hembra que no reúna las condiciones necesarias para la producción del establecimiento, ya sea por su clase, engorde, atraso, como consecuencia de una epidemia o esterilidad en las hembras, etc., es sacrificado o vendido antes de llegar a su completo desarrollo.

#### Mamones:

En muy raros casos el mamón es comercializado. Siempre se espera su crecimiento para darle el destino que corresponda según su edad.

#### Terneras:

Las terneras pueden ser vendidas cuando constituyen un excedente en el establecimiento o bien no alcanzan el grado de mestización logrado por el mismo.

#### Vaquillonas:

Una vez efectuado el primer aparte de desecho, se procede a una nueva selección que sería definitiva, luego las vaquillonas se destinan a la procreación. De esta manera se mejoran los rodeos y el índice de merma por este rilidad u otras causas disminuye.

#### Vacas:

Las vacas infecundas o de inferior calidad son vendidas para evitar el recargo de un capital improductivo.

De tratarse de una producción normal, la vaca puede ser útil durante años. Cuando declina la capacidad productiva de la vaca se destina al mercado o feria. Esta no es una selección arbitraria que pueda estar sujeta al tiempo por cuanto depende del estado físico del animal.

Muchas veces cuando hay abundancia de pastos tiernos son llevadas a los mismos para procurar un mayor engorde y estar en condiciones de ser vendidas en remates ferias para el consumo local en el interior del país, o bien para conserva en los frigoríficos acompañando otros animales flacos, toros, bueyes, torunos, etc.

#### Ternero

El criador, por diversos motivos, entre ellos el no estar en condiciones de preparar el ternero para ser novillo suele desprenderse de él, ya sea vendiéndolo, en las ferias o bien a los invernadores que completarán su preparación.

#### Novillitos:

Lo dicho para los terneros corresponde, también a los novillitos.

#### Novillos:

El animal, en su completo desarrollo, está en óptimas condiciones para su comercialización. Se vende para el consumo interno o bien para la exportación.

Dentro de la categoría de novillos pueden establecerse distintos grados de gordura.

Muy buena gordura;

Buena gordura;

Regular;

Buena carnadura;

Regular carnadura;

Poca carnadura o algo encarnados;

Flacos o descarnados.

Inventarios: Valuación por categorías. Cambios de categoría, Coeficientes de relación de precios. Gastos que se relacionan con la explotación. Inversiones y coeficientes que se relacionan con la explotación.

Para la valuación de los animales por categoría existen dos métodos relacionados, uno con los valores fijados por la Dirección y otro con los valores de plaza.

Tanto un método como otro utilizan el precio de venta como elemento esencial para la valuación de los inventarios. El primero para poder establecer la relación básica del costo estimado. El segundo para estimar el valor a inventariar: precio de venta menos el costo de adquisición.

Ahora bien, como cada ganadero normalmente vende un sólo tipo de hacienda: novillo, ternero, capón, borrego, cordero, etc., es necesario determinar el promedio del valor unitario, para luego establecer el de las demás categorías.

Es conveniente formar una escala fija de relación de valores por categorías y clases de hacienda.

Si luego establecemos relaciones con escalas de años anteriores y no comprobamos variaciones sustanciales -siempre habrá pequeñas diferencias provocadas por deficientes estadísticas, que no contemplan las calidades proporcionales de haciendas con sus precios de venta dentro de la misma categoría en los distintos años- se llega a la conclusión de que el sistema es útil.

Tomando el término medio de varios años podemos evitar causas de error y formar la escala definitiva para cada clase de hacienda. Escala de relación para hacienda vacuna.

Con elementos proporcionados por el Ministerio de Agricultura, Junta Nacional de Carnes y Frigoríficos,

utilizados en la forma antedicha, hemos establecido la siguiente escala de relación:

Novillos .....	100
Novillos en preparación (') .....	80
Novillitos de un año y medio .....	60
Vacas de 3 a 8 años .....	60
Vaquillonas de 1 año y medio .....	50
Mamones y ternero 6 a 12 meses ....	30

(') Todo novillo no vendido en la época del inventario puede considerarse en preparación, es decir, que le falta estado para su venta.

Como hay diversos grados dentro de la categoría novillos, puede establecerse como falta de estado a un cincuenta por ciento (50%) por lo que el valor a aplicarles corresponde a la escala intermedio entre novillo venta y novillito.

Con los cuadros de relación puede efectuarse en forma sencilla la fijación de valores del inventario.

#### Precio fijo:

Hemos dicho que responde a un precio simbólico del costo, inferior al precio de venta, y además, constante.

Todo ganadero mientras obtiene una ganancia resultante de su explotación siente la consecuencia de que su precio de venta es superior al de costo.

Cuanto menos gane, más se acercará el precio de venta al valor del costo, hasta llegar a ser inferior en casos excepcionales.

Entendemos, por lo tanto, que el menor índice para fijar el precio de costo debe establecerse sobre la base del año en que la curva de ventas ha descendido al punto más bajo, y considerar entonces, que al provocar ese precio pérdidas en el año, debe ser un valor que se aproxima

al de costo cuyo valor representativo podemos asignar por esa causa.

Dentro del ciclo 1924-1937, ese descenso se produjo el año 1933 en el que el precio de venta tocó los límites más bajos. Por lo tanto ese año de 1933 será el que tomaremos como base para establecer el precio simbólico.

Obtenido el coeficiente de ventas del año 1933 es fácil determinar el precio básico de las diversas categorías que se utilizará en los inventarios.

Unos ejemplos aclararán conceptos sobre la forma de utilizar la escala de relaciones:

Primer ejemplo: el novillo es el tipo-base de un ganadero, y se vende a un promedio anual en el año 1933, de m\$n. 120.- El coeficiente de relación es de 120% a 100 igual a 1,20 multiplicando este coeficiente por el resto de las haciendas de otras categorías, se obtiene:

<u>Categoría de valuar:</u>	<u>Cálculos:</u>	<u>Valor de inventario:</u>
Novillos en preparación	80 x 1.2	96
Novillitos 11/2	60 x 1.2	72
Vacas	60 x 1.2	72
Vaquillonas 1. $\frac{1}{2}$	60 x 1.2	72
Vaquillonas 11/2	50 x 1.2	60
Terneros 6 a 12 meses	30 x 1.2	36

Segundo ejemplo: Se venden terneros, pues el ganadero es exclusivamente criador; el precio de ellos es de - m\$n. 22,50 cada uno, T.M. en 1933.

Coeficiente de relación: 22,50 30 igual 0,75%.

<u>Categorías a valuar</u>	<u>Cálculos:</u>	<u>Valor de inventario:</u>
Novillos en preparación	80 x 0,75	60
Novillitos	60 x 0,75	45
Vacas	60 x 0,75	45
Vaquillonas 2. $\frac{1}{2}$	60 x 0,75	45
Vaquillonas 1. $\frac{1}{2}$	50 x 0,75	37,50
Terneros	30 x 0,75	22,50

Precio de plaza: la definición de valor al día del vencimiento del ejercicio y forma de determinarlo, son suficientemente claras para poder establecer los valores de

inventario, en el presente caso.

Debemos agregar que en circunstancias que no se cumplan algunos de los requisitos indicados ventas en cantidad anual bajo circunstancias normales y mercaderías ordinarias, por estar influenciado el precio por factores ajenos a la voluntad del contribuyente, puede tomarse un trimestre o un semestre de ventas como valor de la hacienda, evitándose en esa forma las fluctuaciones bruscas del mercado.

Es decir, que valor al día, no quiere decir cotización del mercado, sino valor real de las haciendas, valor que establecemos al restar al mercado las fluctuaciones anormales, regulando en esa forma el precio de venta.

La aplicación de la escala de relación se efectúa en idéntica forma que en el caso del precio fijo, solamente que en el presente caso el coeficiente de relación se establece a las ventas todos los años.

Vacas Vientre: Con esta denominación se individualiza en el activo fijo, a los animales que van a utilizarse exclusivamente para la explotación. Puede ser considerada como mercadería, recién, en el caso de ser vendida por no llenar las necesidades del establecimiento. El importe de la venta es considerado como una entrada general descontándose el costo con que figura en el inventario, a los efectos de establecer la utilidad bruta de la operación.- Se ha discutido si es realmente un rédito la diferencia que se obtiene en la venta o si es la realización de un capital.- En un principio, siguiendo un criterio fiscal cerrado, se consideraba como una entrada sujeta al pago del impuesto, pero la buena práctica en los casos que se iban

presentando cada vez mayor se interpretó con buen criterio que no era materia sujeta a impuesto dicha diferencia.

Lanares. Equinos y Porcinos. Subproductos. Para estas ramas de nuestra ganadería podemos decir que es el mismo procedimiento que ya hemos establecido el que se debe seguirse para determinar el beneficio imponible. Se tomó como base a la explotación vacuna por ser la más importante entre todas ellas en nuestro país.

Gastos que se relacionan con la explotación.

Existen gastos realizados por cada establecimiento y gastos realizados por la administración central, de los cuales una parte corresponde a la explotación y debe computarse a la misma; otra parte, si bien atañe al desenvolvimiento del negocio, a los fines comparativos no debe computarse por no guardar relación entre un establecimiento y otro, ni entre un año y otro.

Es pues, necesario, para la comparación estadística la discriminación de los gastos por grupos:

a) "Gastos normales de cada establecimiento inherente a toda explotación que pueden guardar relación entre un establecimiento y otro, y diversos años entre sí, como asimismo en la comparación con establecimiento de terceros".

Figuran como tales los siguientes:

Gastos generales: Útiles, remedios, varios del año, etc.

Sueldos: pagados al mayordomo, peones, capataz, etc.

Manutención: Del personal de cada estancia.

Gastos de conservación: pequeñas reparaciones en alambrados, instalaciones, etc. imprescindibles cada año y que no implican mejoras.

Forrajes: Manutención de animales. Este gasto no se produce en algunas zonas que tienen pastos naturales.

Amortización de Alfalfares: Manutención de animales.

Amortizaciones varias: Los implementos agrícolas, construcciones, alambrados, etc. están en relación al tamaño del campo.

b) Gastos normales inherentes a toda explotación, pero que no guardan relación entre sí, por depender de factores ajenos a la explotación.

Entran en este grupo:

Contribución Territorial: Depende del sistema de valuación de cada provincia, y aún de cada valuador.

La comisión que rige entre los consignatarios?

Comisiones Ventas: ,según el cliente, y las operaciones que con el mismo realice.

Gastos de Transporte: Comprende el flete de ferrocarril acarreos de haciendas, impuestos, etc. A veces, cuando se vende la hacienda en la estancia, el comprador carga con los gastos de transporte hasta destino o con parte de ellos.

c) Gastos que pueden o no producirse según el capital, el tiempo y la forma en que se administre el negocio.

Comprende este grupo los siguientes gastos:

Arrendamientos pagados: Cuando se explotan varios establecimientos y algunos de ellos son arrendados, el gasto no puede tomarse como comparación desde el momento que no se calcula un valor locativo a los campos propios, ni rige un arrendamiento uniforme en todo el país.

Intereses pagados: Préstamos para mejorar o ampliar la explotación, no se utilizan cuando el capital propio es elevado, salvo que se fije un interés a todo el capital.

Gastos administración central: Estarían incluidos los gastos generales, sueldos, gastos de inspección de cam-

pos, amortizaciones, etc. todos de la casa central y que por lo tanto, deben computarse aparte.

Habilitaciones, varios, etc.

- - -

Aparte de las conclusiones que pueden sacarse de la comparación de los gastos análogos en distintos años, y entre varios establecimientos, se ha considerado convenienté establecer relación con otros rumbos, como ser las hectáreas útiles de cada establecimiento explotado y la existencia media de cabezas de los mismos, cuyos resultados nos van a dar la pauta de si los gastos aumentan o disminuyen en relación al número de cabezas, y el coeficiente de gastos por hectárea útil. Este último dato una vez ajustado y comparado con los de otros estancieros de la zona, servirá para la estimación de oficio del pequeño hacendado o del que no posee elementos de control o los tenga en desorden.

- - -

### EXPLORACIONES FRUTALES Y FORESTALES

#### FRUTALES Parte que se considera inversión.

A fin de poder establecer la parte que se considerará inversión, o mejor dicho, el capital que producirá el rédito en estas explotaciones, veremos primeramente una serie de gastos que desde el momento de la plantación del árbol hasta que empieza a dar frutos deben considerarse como inversiones capitalizables. Como ejemplo para el desarrollo del tema pondremos un monte frutal desde su comienzo. Así tenemos:

El monte frutal empieza a dar su fruto, por regla general, recién a los cinco años de su plantación, lo que significa una serie de gastos que si bien

son desembolsos no por ello deben considerarse quebrantos. Estos gastos, una vez que el monte empieza a producir, se capitalizarán formando parte del costo de las plantas, por lo tanto se permitirá su amortización, en base a los años de vida de la plantación.

Los porcentajes normales de amortización admitidos son los siguientes:

<u>ESPECIES</u>	<u>VIDA UTIL</u>	<u>AMORTIZACION</u>
Duraznós, pelones y ciruelos	15 años	7%
Damascos	25 "	4%
Manzanos, perales y membrillos	25 años	4%
Citrus	25 "	4%

Los rubros que forman el valor amortizable son:

- 1) El valor de compra o de producción del arbusto.
- 2) Todos los gastos de implantación.
- 3) Gastos producidos por el cuidado del monte, hasta que empieza la producción.
- 4) Amortizaciones sobre maquinarias, animales, herramientas, alambrados, como así también los potreros que se siembran para alimentos de los animales de trabajo.
- 5) Reparaciones y gastos eventuales.

De todo esto los propietarios no pueden efectuar ninguna deducción en sus declaraciones juradas. Es lógico que así sea, por cuanto no se ha entrado en la faz productora, es decir, se está formando la fuente productora del rédito que será recién cuando el árbol dé su fruto. Mientras tanto los gastos reales no se descuentan.

#### FORESTALES

La explotación de árboles productores de

madera blanca, apta para la fabricación de cajones fruteros y tablas para embalar, se debe considerar bajo dos aspectos distintos. Uno directo, cuando se practica en forma de plantación compacta, en cuadro y con fines de la industrialización del monte, y otro, cuando resulta accesoria de otras actividades, como cuando se colocan los árboles a orilla de los campos, o dentro de ellos, en largas filas debidamente orientados, para formar cortinas o pantallas protectoras contra los vientos, las heladas y hasta de algunas clases de insectos.

Las plantaciones constituidas en el Delta del Rio Paraná, donde se cultivan distintas especies y variedades de árboles maderables, ha cobrado gran intensidad y tienen las características indicadas en primer término.

Allí los montes se forman casi exclusivamente de álamos criollos, sauces blancos o híbridos, sauces llorones, sauces álamos y álamos carolinos, estos en proporción muy pequeña. Como complemento, también se cultiva el mimbre.

La tendencia actual de los plantadores isleños está en abandonar el cultivo del álamo criollo porque ya no se desarrolla en la proporción de antaño. Crece perfectamente hasta el quinto año de su implantación y a partir de él es atacado, en su raíz, por una enfermedad que se llama "roya", que lo debilita y paraliza su crecimiento en forma sensible, tanto que será necesario esperar más del doble del tiempo considerado normal para proceder a su corte.

Pareciera que estas tierras de aluvión, pobres en material calizo y azoado, fueran incapaces de mantener por un periodo más o menos largo, una plantación determinada, pues actualmente, en cuanto al álamo criollo se refiere se está reproduciendo el fenómeno que años atrás destruyó casi por completo los álamos carolinos que entonces se cultiva-

ban en gran escala.

Las estaciones experimentales de agricultura están practicando ensayos y estudios con distintas variedades de álamos y esperan estar en condiciones, dentro de un par de años, de abrir juicio e indicar cuales serán las clases que convendrá cultivar.

Detenida, en gran parte, la plantación de álamo criollo, se le ha sustituido por el sauce álamo y los resultados obtenidos pueden ser considerados buenos, pues la madera, si bien de menor elasticidad, reúne condiciones que permiten la suplantación sin mayores desventajas.

Las tierras de las islas, anegadizas en las mareas altas y crecientes de los ríos que las circundan, son fértiles y por el medio en que se encuentran favorecen el desarrollo múltiple de la vegetación subtropical. En su estado virgen se hallan cubiertas, en los albardones a orillas de los ríos y arroyos, como en las horquetas que forman los riachos interiores, de montes naturales cuya madera no se presta para uso industrial alguno, de modo que antes de entregar el suelo al cultivo deberán extirparse y, en las depresiones que se extienden entre los albardones, donde se estacan las aguas provenientes de los repuntes, se forman extensos bañados, esteros y lagunas con juncales y pajonales que se deberán desecar y limpiar.

Practicadas las obras de drenaje que permitirán el desagotamiento del agua detenido en las hondonadas, se procederá al desmonte en las partes altas, y guadañado, apisonado o incendio de los pajonales; esta operación se conoce con el nombre de "hacer campo".

Cabe indicar que el abandono de las tierras destruye en gran parte las obras de drenaje efectuadas, a menos que los canales practicados sean de mucho tiraje, pues

en caso contrario se desmoronan sus orillas, se embancan y tapan volviendo a reproducirse la maleza y el bosque hasta adquirir con el tiempo su carácter primitivo.

Como se podrá notar, los trabajos que se realizan para poner el suelo en condiciones, deben tener en la medida posible, un carácter estable. Sin trabajo tesonero y permanente, la más mínima posibilidad de transformar en productivo el suelo. El mejoramiento realizado no puede ni debe ser considerado como un gasto dentro del año en que se realiza.

Los gastos de mejoramiento constituyen una inversión activable que perdurará de acuerdo con los cuidados que se le dispensen y será útil a los efectos de calcular su duración que se estima no inferior a los cincuenta años.

Como en tal lapso es difícil que las tierras no hayan cambiado de dominio y al ocurrir ello sus nuevos propietarios considerarán su mayor valor por las mejoras existentes, la amortización propuesta del 2% para cubrir el desgaste de los mismos tendrá, en la práctica, un carácter estable.

#### Hacer campo:

La inversión que representa su costo, según se ha explicado ya, varía de acuerdo con las condiciones del suelo si se trata de pajonales o campos altos donde existen ceibales, sarandíes, etc. habrá más trabajos duros que realizar y costará más.

#### Drenajes:

Las obras que se construyen son variables y dependen no sólo de las condiciones del campo, sino también del trabajo a que están destinadas.

Lo corriente es que cada 100 metros se

practique una zanja maestra de 2 a 2 metros y medio de ancho, que desembocará en los principales cursos de agua. Estas zanjás, que resultan verdaderos canales, sirven no sólo para facilitar el mejor y más fácil drenaje de las aguas, sino también para penetrar con canoas y extraer los productos obtenidos.

Además de estas zanjás se practican otras de menor anchura a las que se da el nombre de travesías, por caer perpendicularmente sobre las anteriores. Su distribución es sumamente variable; hay quienes las construyen cada 20 o 25 metros y no faltan los que las hacen cada 50 metros, o 100 metros. Los menos no las utilizan siquiera. Estas zanjás suelen tener un metro de ancho y lo general es que se construyen cada 50 m. Su objeto es facilitar el desagotamiento del suelo y alimentar las zanjás principales.

Como estas zanjás no sufren el efecto de las corrientes de agua por la forma transversal de su construcción, su conservación no es costosa, ya que su embanque resultará insignificante y escasos los desmoronamientos; sólo requerirá el rastrilleo del fondo para extraer, de tanto en tanto, el camalote formado en su cauce. Se debe destacar que una de las razones por las cuales se practican a veces zanjás de travesía más cercana está abonada por la necesidad de levantar el terreno donde la depresión es más pronunciada, y, por lo tanto, mayor la tendencia de las aguas a permanecer allí estancadas. Además está demostrando que en los lugares donde la tierra ha sido removida el desarrollo de los árboles es mucho mayor.

Fuera de estas zanjás no es común hacer otras, pero pueden hacerse. Sus dimensiones son menores y no son constantes en sus medidas. se tiende con ellas a extraer el agua para evitar que perjudiquen las plantaciones. Estas

"sangrías", que así se denominan, no pueden ser consideradas como mejoras, pues su duración correspondería a la de un corte del monte, su costo deberá ser considerado como integrante del valor de la plantación.

Entradas. Maderas.

Las entradas en una explotación forestal, se fijan siguiendo normas generales con los elementos que pueda facilitar el contribuyente o sino se fijan estimativamente.

Cuando ocurre este último caso, es decir que no se tienen elementos de prueba para apreciar de una manera cierta las entradas, son varios los métodos a aplicarse, según las circunstancias, para poder establecer el monto de las mismas.

- 1) Si el contribuyente puede indicar la parte del monte talado, se le exigirá las liquidaciones de venta de maderas y los medios de transporte utilizados con indicación del número de viajes realizados. De esta manera se puede confrontar lo realmente cortado.
- 2) De carecer estos elementos y no poder llegar a determinar el precio obtenido, se puede establecer el rendimiento de acuerdo con los sobrantes habidos en el monte fijándose el precio de la madera teniendo en cuenta el valor de la plaza en la época del corte
- 3) También de acuerdo con lo extraído se puede calcular la leña para quemar que se vende en astillas o bien en manojos.

Una vez que se han podido determinar las entradas por alguno de los procedimientos indicados o cualquier otro sucedáneo, se procede a efectuar las deducciones admitidas hasta llegar a la determinación del rédito imponible.

Así tenemos que de las entradas se deducirán:

Gastos:

- a) El valor de la plantación, acumulados los gastos realizados para formarla.
- b) Los gastos de cortar, apilar en la orilla y embarcar.
- c) El alquiler de decauilles deberá ser comprobado fehacientemente.

No se deducirán por no formar parte del costo del árbol:

- a) Los impuestos y contribuciones.
- b) Los gastos en que se pudiera incurrir por diversos conceptos, y que puedan afectar la plantación, salvo los realizados en el año de la venta.
- c) Los intereses hipotecarios y prendarios o de cualquier otro orden que se abonen.
- d) Los arrendamientos sobre lotes fiscales, etc.

En los casos de venta de islas en explotación donde se vende la tierra con lo plantado y todo lo adherido a ella, no se considerará que existe renta por el mayor valor obtenido en relación a la compra del terreno. Pero al nuevo propietario se le exigirá un inventario de lo que reciba en explotación que permitirá constatar la veracidad de lo declarado por el vendedor.

El comprador, a medida que enajene los productos de la explotación, a los efectos de establecer el costo de las plantas, deberá deducir, como si los hubiera realizado, los gastos efectuados para obtenerlos y las amortizaciones que correspondan a los distintos conceptos a partir de la fecha de toma de posesión. Se entenderá que en el precio de adquisición o adjudicación fué involucrado el valor de las plantaciones o mejoras existentes.

Quando se trata de otras explotaciones

accesorias, los gastos y entradas se considerarán en el orden trazado y en cada explotación será un caso particular de estudio.

Estas explotaciones pueden ser: siembras de distintas clases practicadas entre las filas de árboles según lo permitan el tamaño y follaje de las plantas.

### Frutas

Para determinar el monto de las entradas se requerirán las liquidaciones de las ventas, cualquiera que haya sido la forma de negociación de la producción.

Tales liquidaciones serán controladas con las informaciones y elementos de que dispongan las oficinas.

En aquellos casos que, por extravío o por cualquier otra circunstancia, no sea posible obtener la información requerida, se procederá a establecer presuntamente la producción frutal, debiendo para ello, tener en cuenta:

- a) La probable producción del monte de acuerdo con la edad y condiciones de la planta;
- b) El rendimiento medio de la cosecha de acuerdo con la variedad, año y zona de implantación del monte;
- c) Los precios durante el período en que pudieran recogerse los frutos.

### Gastos. Fruticultura.

Dentro de los gastos deducibles podemos enumerar, de una manera general, los siguientes:

- a) Gastos culturales
- b) Reparaciones
- c) Curaciones
- d) Sueldos y jornales
- e) Cosecha
- f) Acarreos y fletes

g) Amortizaciones.

h) Otros gastos.

Todos estos gastos enumerados, para ser deducibles, deberán ser presentados con el comprobante respectivo, no siendo así se establecerán presuntivamente, de acuerdo con los precios operantes en la zona.

Las amortizaciones, de igual manera que para la madera, se determinarán sumando todos los gastos y amortizaciones que fueron necesarios efectuar hasta que la planta empezó a dar sus frutos. Igual que en el párrafo anterior, en los casos que se carezca de comprobantes para determinar la amortización, se fijará ésta en base a coeficientes establecidos para cada zona.

Para las herramientas, útiles, animales de labranza y otros elementos empleados en la explotación, se procede de igual manera.

Lo mismo podemos decir, para los edificios tinglados y mejoras permanentes.

La Dirección General de Impuestos a los Réditos, hoy Dirección General Impositiva, reglamentó por medio de un proyecto de resolución de Gerencia, la forma de determinar el rédito imponible.

PROYECTO DE RESOLUCION DE GERENCIA  
REF: FRUTICULTORES Y SILVICULTORES

Vista la conveniencia de dictar normas para las liquidaciones del impuesto a los Réditos de las personas que se dediquen al cultivo y explotación de árboles frutales y/o maderables y llevan libros comerciales, ni aportan documentos que permitan confeccionar liquidaciones ajustadas a la realidad, el Gerente General;

Resuelve:

Art. 1º - La renta proveniente de la explotación frutícola

y silvícolas, se establecerá computando las Entradas y Salidas del año de acuerdo con las instrucciones consignadas en la presente resolución.

#### Fruticultura

Art. 2º - Para determinar el monto de las entradas, se requerirán las liquidaciones de las ventas efectuadas, cualquiera que haya realizado la negociación de la producción. Tales liquidaciones serán controladas con las informaciones y elementos de que dispongan las oficinas.

En aquellos casos que por extravío o por cualquier otra circunstancia no sea posible obtener la información requerida, se procederá a establecer presuntamente la producción frutal, debiendo para ello, tener en cuenta:

- a) La probable producción del monte de acuerdo con la edad y condiciones de las plantas;
- b) El rendimiento medio de la cosecha de acuerdo con la variedad año y zona de implantación del monte;
- c) Los precios durante el período en que pudieran recogerse los frutos.

Art. 3º - Los gastos se discriminarán en los siguientes rubros:

- a) Gastos culturales
- b) Reparaciones
- c) Curaciones
- d) Sueldos y Jornales,
- e) Cosecha
- f) Acarreos y fletes
- g) Amortizaciones y
- h) Otros gastos.

Art. 4º - Los importes deducibles como gastos de cultivo, se fijarán de acuerdo con los imperantes en la zona.

En igual forma se procederá para los gastos de cosecha y que se considerarán en base a los resultados obtenidos y presumidos.

Art. 5° - Los impuestos que graviten sobre la propiedad, intereses y demás gastos, se admitirán en la medida que corresponde y de acuerdo con las pruebas aportadas.

Art. 6° - Las amortizaciones sobre las plantaciones, se calcularán sobre el costo que para ello resulte, después de acumular los gastos y las amortizaciones diversas que corresponda y comprenden el período en que las plantas no producen. A su vez, la amortización sobre la plantación, se calculará a partir del año en que comienza la producción de fruta hasta el momento de su declinación, según especie frutal.

En los casos donde no pudiera establecerse el valor de costo de las plantaciones, admitiría la deducción de la amortización, de acuerdo con los coeficientes que para las distintas variedades y zonas de plantación.

Art. 7° - Para el cálculo de las amortizaciones sobre herramientas, útiles, animales de trabajo y demás elementos empleado en las explotaciones, se cederá en igual forma que la indicada en el artículo anterior.

Lo mismo se hará en cuanto concierna a edificios, tinglados y mejoras permanentes.

#### Silvicultura

Art. 8° - Para fijar las entradas, en cuanto sea de aplicación se procederá de acuerdo con las normas establecidas en el art. 2° de esta resolución.

Cuando no sea posible, se procederá a determinar las entradas presuntivamente, teniendo en cuenta

para ello, la edad de los cuadros de las plantaciones taldadas y el rendimiento probable en trozos de madera utilizable dé acuerdo a la edad y precios que rigieron en el período del corte.

Art. 9° - Las salidas se establecerán en base a los elementos aportados y consistirán en aquellas que se practican para cortar burrear, apilar en la ribera y embarcar, pues todos aquellos gastos que comprenden la implantación y cuidados que requiere la plantación durante su desarrollo, como también las amortizaciones que comprenden los útiles empleados y mejoras practicadas en el terreno, se sumarán al valor de los árboles para establecer su costo, en el momento de ser cortadas.

No integran este valor los impuestos, ni los intereses que graven la propiedad, como tampoco la amortización, sobre mejoras que no afecten directamente la plantación.

#### ASIMILACION DE LA RENTA A LA TERCERA CATEGORIA.

La formación de los montes se ha realizado sin seguir un método determinado; ha habido improvisación. Recogida la experiencia necesaria, las plantaciones empiezan a hacerse siguiendo otros rumbos; así es como, ahora, las plantaciones se hacen en calles de tres metros de ancho, dejando una distancia de 2 a 3 metros entre cada árbol.

Antiguamente se plantaba a un metro de distancia entre fila y entre árbol. Se obtenía así un crecimiento acelerado que permitía economizar sobre los gastos de limpieza de la maleza, pero el monte se formaba de plantas delgadas y raquíticas y era necesario raleo.

Como los árboles criados en cuadro carecen de suficiente base de sustentación, al extraer los vecinos

quedan sin estabilidad y será suficiente la acción combinada de las crecientes y del viento para que caigan y malogren muchos árboles.

Después se plantó a 2 x 2 m. para llegar más tarde a las distancias actuales que parecen ser las mas convenientes, aún cuando existen personas que precocinizan distancias mayores.

Las plantaciones demasiado compactas, además de agotar el suelo con mayor prontitud, impiden la obtención de árboles de diámetro y altura conveniente. Lo cual redundan en perjuicio de la explotación al elevar el costo de las plantas.

Por otra parte es mayor el tiempo que se requiere para obtener árboles industrializables.

Formados los cuadros por la constitución de las zanjas de drenaje la marcación del monte no tiene mayor dificultad. Con un alambre extendido se marcan los lugares correspondientes a cada estaca.

Las estacas que se emplean suelen tener de 0.80 a 1 metro de longitud por una pulgada de diámetro, deberán enterrarse a puño en el suelo, unos 30 cm. mas o menos.

Una vez colocadas, algunos isleños de la zona de Campana y Zárate, para precaver las estacas del ataque de los roedores, las embardunan con una mezcla de grasa y petróleo crudo que no daña las plantas y las protege de las alimañas. El costo de este trabajo es aproximadamente igual al que demanda el enterramiento de las estacas.

La plantación, varía de acuerdo con la dureza del suelo. Se realiza la operación en los meses de Agosto a Octubre.

### CUIDADOS.

Al hacer campo en los pajonales tiene por fin quitar las malezas y ahuyentar los ratones y cuises, por eso en muchos casos, cuando abundan, se incendia el pajonal para provocar una mortandad mayor.

Plantadas las estacas débese vigilar su brote y desarrollo; para ello se debe impedir al avance de la maleza y combatir los roedores para que no ataquen las estacas y las corroan, provocando su seca. Esto sólo se obtiene destruyendo el pasto y manteniendo limpio el terreno, mientras las plantas son tiernas y, sobretodo, en el segundo año, en el que con mayor avidez son atacadas. Con esos fines se practicarán en el primer año tres guadañadas, operación que consiste en cortar con guadañas, el pasto nacido, que al morir dá curso a otros mas tiernos entre los cuales predomina la cebadilla y el trébol.

En el segundo año se practicarán dos guadañadas y procederá con el machete a podar el monte, dejando dos ramas principales, por lo general se hace contra entrega de la ramazón extraída que se utiliza para enramar tomates, arvejas, etc.

Al año siguiente se dará una nueva guadañada y cortará una de las dos ramas dejadas en el año anterior, trabajo que tampoco se paga.

En el cuarto año no se guadaña más, aunque hay quienes lo hace. El desarrollo y follaje de las plantas mata e impide con su sombra el desarrollo de la vegetación y sólo alcanza a desarrollar la madreSelva, cuya destrucción no es un problema.

### Limpieza y recorrido de zanjás.

La limpieza consiste en guadañar las orillas, de las zanjás maestras, retirando a rastrillo el pas-

to caído en los fondos y el camalote formado en el transcurso del año. Se practica una vez al año.

La limpieza de las zanjas de travesía y sangrías está comprendida dentro de las guadañadas que se da al terreno.

La recorrida, que consiste en extraer a pala ancha una punteada de barro para profundizar el cauce embancado, se hace cada 6, 7, y 8 años; sin embargo, en casos eventuales es necesario realizar algunos trabajos para quitar la tierra proveniente de desprendimientos que entorpecen el curso de las aguas y favorecen el taponamiento.

La fuerte corriente provocada por la salida de las aguas, impide que las zanjas se embanquen en los últimos 200 a 300 metros de su bajo curso, de modo que es innecesario recorrerlas allí. El trabajo se practica en los lugares mas bajos donde la corriente es casi nula y se asientan las materias que las aguas llevan en suspensión y que favorecen el desarrollo del camalote.

Las zanjas de travesía también se embancan y se las recorre en igual período de tiempo.

El costo de estos trabajos equivale al 40 o 50% del costo original de la construcción primaria y no es elevado si se considera que el paleo de la tierra húmeda es tarea pesada y las condiciones en que se realiza el trabajo son penosas.

El gasto de estas recorridas debe imputarse el valor de las plantaciones.

#### Máquinas implementos y útiles:

Como la mayor parte de los trabajos se hacen por contrato con tanteros, no es común que se provean los elementos de trabajo, de modo que los gastos por compra-

de material no son elevados.

Para una explotación de 50 hectáreas de monte constituido puede calcularse:

6 chasis de zorras decauville

300 mts. de vías

4 cambios completos

Planchuelas, bulones, etc.

Amortizable en 33 años

Herramientas y útiles. Sierras guadañadas, machetes, hachas, rastrillos, palas anchas y angostas, barretas, etc.

Amortizable en 10 años 10%.

Como la generalidad de los planteadores no poseen decauilles y los alquilan cuando los necesitan, su amortización debe aceptarse cuando se demuestre la existencia del material.

De este modo la amortización sobre los conceptos enunciados quedaría reducida por año y por Ha.

#### Reparaciones y varios.

Por afilado de palas, guadañas, sierras, hachas, adquisición de algún mango para las herramientas, etc. con un carácter estable, para compensar la adquisición de nuevos elementos, se puede calcular un gasto anual por Ha.

#### Corte, tronzado, burreo y apile.

En las condiciones expuestas el monte se ha ido desarrollando hasta que los árboles que lo forman han adquirido el diámetro mínimo que se requiere para obtener un precio compensativo.

Los árboles que crecen en los cuadros lo hacen en forma recta y perpendicular al suelo cuando están bien arraigados; hasta la altura de 4 a 6 metros, su configuración es casi cilíndrica.

El tronzado consiste en cortar los árboles telados a ras del suelo, en trozos de dos metros de longitud cada uno y el "burreo" en acarrearlo hasta las canoas o decauilles que suelen armarse en las plantaciones de importancia para trasladarlos a la costa donde se apilan debidamente clasificados por tamaño.

Todas las operaciones mencionadas forman un conjunto que se contrata con personal que se dedica a esos quehaceres y corrientemente se paga a tanto por metro lineal según sean las distancias a recorrer entre la plantación o decauville, y la costa donde se apilará y también cuando se trate de corte de montes de mayor edad donde predominen los árboles más gruesos, en cuyo caso se harán precios convencionales.

#### Clasificación y comercialización.

La generalidad de los planteadores venden su madera en la condición de "puesto a bordo", vale decir, cortada y debidamente clasificada de acuerdo con los usos de plaza.

Esto no impide que se realicen operaciones sobre montes en pié, pero, siempre-salvo raras excepciones- sobre la base de lo que resulte del corte que en tal caso podrá ser por cuenta del comprador. Cuando las ventas se realizan de esta manera los árboles también son medidos a dos metros de altura, y a los fines de la deducción de la corteza se hacen los cálculos, aumentando  $\frac{1}{4}$  de pulgada para ello.

El sistema más corriente de la venta es el indicado en primer término: apilada la madera en la costa, se entrega, si fué vendida con anterioridad a algún industrial, o, se negocia allí mismo, previo examen de la partida. Cuando se trata de pequeños productores es general que la operación se haga con intermediarios. Es corriente

que sea el propietario de algún barco de transporte quien, además de hacer el negocio para obtener fletes por el uso de su embarcación, se tratará de obtener un beneficio entre los precios de compra y reventa.

De estas operaciones practicadas con los lancheros no queda constancia alguna; pués, convenido el precio y entregada la mercadería, el pago es efectuado en efectivo.

#### Determinación de los ingresos y liquidaciones del impuesto:

Como se ha dicho ya, de las operaciones realizadas sobre maderas no queda, por lo regular, constancia escrita cuando se trata de ventas hechas a lancheros intermediarios suele ocurrir los mismos con industriales que no llevan anotaciones y, a veces, hasta con industriales de importancia, salvo que las ventas se realicen a pagar en plazos fijos que deberán, documentarse. La tendencia de los productores es la de ocultar tales ventas.

En esta situación no quedará otro recurso que establecer presuntivamente las ventas realizadas. La tarea es muy difícil de realizar, porque ha transcurrido mucho tiempo sin efectuar sin control alguno en las islas, por lo que, será necesario reconstruir el pasado económico, en base a los datos que puedan obtenerse en el presente.

Como primera providencia habrá que recurrir a la Prefectura General de Puertos en busca de la información relativa al movimiento de los barcos en las subprefecturas y conocer, dentro de lo posible, las actividades desplegadas por su propietario en los distintos viajes efectuados. Es obligación de cada lanchero llevar un diario donde consignarán las actividades desplegadas.

Ubicadas las lanchas transportadoras, será materia más simple el llegar hasta los productores para establecer su situación.

Por resolución de gerencia n° 326, los productores llevarán el inventario de sus plantaciones con indicación del año de implantación, detalles concernientes a la misma; distancia y filas de árboles; cantidad de plantas por hectárea y cantidad total, que anualmente irán trasladando de acuerdo al aumento de edad hasta el momento del corte cuando desaparecerán de sus existencias y será el momento de reclamar su desaparición, es decir, que por comparación, entre lo declarado uno y otro año se podrá analizar y verificar las declaraciones.

Los rendimientos en árboles y en trozos, como el precio de venta se tomarán de acuerdo con los resultados que surjan de otras operaciones realizadas en las inmediaciones, de modo que se calculará la cantidad de árboles calados, las distintas proporciones de trozos de diferentes diámetros obtenidos y los precios corrientemente pagados en el año en que se produjo la enajenación.

En los casos de ventas de islas en explotación donde se vende la tierra con lo plantado y adherido a ella, no considerará que existe renta por el mayor valor obtenido en relación a la compra del terreno o su recepción pero al nuevo propietario se le exigirá un inventario de lo que reciba en explotación y que permitirá constatar la veracidad de lo declarado por el vendedor al establecer su situación.

El comprador, a medida que vaya vendiendo los productos del suelo, deducirá a los efectos de establecer el costo de las plantas del monto, como si los hubiera realizado, los gastos efectuados para obtenerlas y las amortizaciones que correspondan a los distintos conceptos a par

tir de la fecha de toma de posesión, pues se sobreentenderá que el precio de adquisición o adjudicación está comprendido el valor de las plantaciones y mejoras existentes.

Conviene hacer notas que no corresponde incluir en el precio de costo de las plantaciones los impuestos que inciden sobre toda la propiedad, los intereses hipotecarios o de cualquier otra índole, los arrendamientos sobre lotes fiscales que se hacen a efectos de adquirir luego las tierras, porque al no incidir ellos directamente sobre el producto a extraer, permitirán la compensación de gastos de un año con otro; gastos que por otra parte no son susceptibles de capitalización.

En cuanto al valor de los árboles en la época de su corte, se deberá establecer por agregación de los gastos realizados para obtener el monte y deberá estar constituido por los gastos de implantación y cuidado hasta el momento de su corte; las guadañadas de los tres o cuatro primeros años; la limpieza y recorrido de las zonas y travesías; la amortización anual que corresponde a las mejoras introducidas, la amortización sobre los implementos utilizados en la explotación, vías y chasis de zonas decauville, embarcaciones, herramientas, etc., y reparaciones varias, aumentando proporcionalmente a los años en que el monte permanece en pie.

No existiendo comprobantes ni anotaciones dignas de fé, que permitan concretar la posición del contribuyente, fuera de los gastos indicados no se aceptarán otros que graviten sobre la explotación, pues al acumularse al valor de las plantaciones en formación los gastos realizados, resultaría una doble deducción de los mismos; una por el mayor valor adjudicado al monte, y otra, por hacer incidir como gastos del año en que se rea

lizan aquellos sujetos a capitalización.

Se auspicia este sistema porque de otro modo, aquellos contribuyentes que no gozaren de otras fuentes de ingreso para compensar tales gastos, se verían incapacitados para deducir los efectuados y, en el año que vendieran sus arboledas, aparecerían como obteniendo una renta mayor que la real. Esta forma de practicar la liquidación, encuadra dentro de las "normas generales sobre la forma de inspeccionar y asesorar en sus liquidaciones de impuestos a los réditos".

Sólo se permitirá la deducción anual de los impuestos, arrendamientos, etc. Y todo aquello que no incida directamente sobre el costo de las plantaciones.

Se podrá deducir en el año cuando se ocasione el alquiler de vías decauville los gastos de cortar tronzar, apilar y embarcar y los fletes, si las ventas se hicieran sobre la base de puesto en destino.

Cuando por la conformación dada a los montes y obras realizadas los gastos efectuados, aparezcan abultados o fuera de lo normal, tanto en lo que concierne a su construcción o formación, como a su mantenimiento y cuidado, se deberá estudiar el caso con detenimiento y llegar hasta la apreciación de visu para establecer su exactitud. En el informe se dejará constancia de tales hechos.

En aquellos casos donde se contabilicen los gastos realizados y donde no se capitalicen los correspondientes a las plantaciones y mejoras en la forma ya expresada, se procederá a su discriminación, aceptando siempre que sea posible las cifras reales.

CAPITULO TERCERO

COMENTARIOS Y SUGESTIONES RELACIONADOS CON  
ESTA RAMA DEL IMPUESTO A LOS REDITOS.

- oOo -

- a)- Tendencia a la degravación del pequeño arrendador o propietario. Su culminación al aprobarse el decreto n° 18.229 que asimila esta renta a la 3a. Categoría. Ventajas que de ella derivan. Facilidades otorgadas por la Dirección General del Impuesto a los Réditos a estos contribuyentes: Exención -anticipos.
- b)- Problemas de la imposición. Deficiencia general de los sistemas de contralor seguidos por los contribuyentes. La ley de Réditos como agente de ilustración al respecto.
- La carencia en el aspecto técnico-contable de personal competente. La naturaleza del medio ambiente en que se obtiene esta renta.
- c)- Métodos de fiscalización. Procedimientos seguidos para su adopción. Ventajas en algunos aspectos. Sus inconvenientes.

En la República Argentina existe un elevado número de habitantes del campo que nada o muy poco poseen. Frente a este pueblo de escasos recursos, existen quienes poseen extraordinarias fortunas. Extensas superficies de campo, regiones o zonas pertenecen al patrimonio de unas pocas personas que suelen constituir una sola familia. De esta manera surge la evidencia de que a muchos les falta lo que unos pocos tienen. Fortuna que son, por lo general, bienes de herencia y no fruto del trabajo o de la iniciativa de sus dueños. El problema del latifundio, que muchos legisladores de diversos sectores ideológicos han querido resolver, se halla todavía en pie. Debemos abonar que su solución no es

muy sencilla y que, además, vinculado a él se halla la es casa población del país. Esta masa del pueblo compuesta por arrendatarios y pequeños propietarios, que sólo cuentan con su trabajo personal y con la buena o mala fortuna. Buena o mala suerte que puede traducirse en una lluvia a tiempo o en una helada inoportuna.

Uno de los medios establece -tal vez el único- que puede contribuir a elevar a esta clase social sea el impuesto. Por medio de la eliminación del pago de impuestos se puede contribuir a favorecer a gran número de personas, ~~si bien~~ o de escasos recursos. Así nació el decreto nº 18.229. Este decreto, como ya se ha comentado, persigue tres finalidades fundamentales: la desgravación del pequeño arrendador o propietario; com- pensación de quebrantos al asimilar a la tercera categoría a los contribuyentes de las explotaciones agropecuarias; y la exención de pagos de anticipos semestrales. La justicia de estas disposiciones ~~lo que~~ es evidente. El gobierno, desde el punto de vista impositivo, procura no ser gravoso con quienes menos tienen.

No son pocos los problemas que se plan tean en la aplicación de la ley impositiva. Además no son de fácil solución. No se comete una exageración al afirmar que cada contribuyente constituye un problema distintos. Problema que se ve agravado, en algunos casos, por la ignorancia o negligencia del contribuyente que carece de todos los elementos probatorios de su estad do económico. En otros casos, se tropieza con la inescru pulosidad del contribuyente que falsea los datos para dis minuir su aporte a la ley. El Poder Ejecutivo con el ob jeto de simplificar la aplicación de la ley, ha buscado

sus errores o complejidades y los ha subsanado sobre la base de la experiencia recogida en los años que lleva de vigencia. La ley, como todas las leyes, no es perfecta, sino perfectible. Por eso ha sufrido desde su sanción, hasta la fecha, gran número de podas e injertos que la realidad han sido necesarios. El Poder Ejecutivo no ha improvisado en la materia. Ha actuado, por el contrario, luego de haber consultado a las principales entidades representativas del conglomerado social que hace frente al tributo, como así también a las personas-entidades y técnicos financieros. De este modo las fallas advertidas fueron eliminadas.

Se ha tratado de que la nueva legislación contenga disposiciones claras y concretas y de que las obligaciones que ellas imponen se cumplan también en la forma más sencilla posible. Con respecto a lo manifestado en este párrafo, creemos conveniente hacer una aclaración. Se afirma, por lo general, que los requisitos y formalidades relacionados con este gravamen son complicados y difíciles. No se desconoce la parte de fundamento de tales manifestaciones, pero al propio tiempo conviene aclarar que un impuesto de esta naturaleza, que abarca los numerosos y complejos aspectos de las distintas actividades de la época, no puede quedar reducido en su aplicación a admitir declaraciones simples y escuetas o a que el contribuyente no discrimine ni individualice las modalidades de la acción productora de su renta. Por otra parte, y esto debe señalarse en especial a quienes sostienen aquel criterio, esas exigencias, además de favorecer la mejor percepción del gravamen evitando omisiones involuntarias u ocultaciones maliciosas y fraudulentas, representan también un beneficio directo para el contribuyente porque le permiten establecer los distintos conceptos sus réditos, sujetos a mayor o menor tasa, al

mismo tiempo, le facilitan los medios para señalar las deducciones o acreditaciones a que tiene derecho en sus pagos.

Son conocidas las dificultades a que ha dado lugar la aplicación de la ley N° 11.682 - 1939, porque en diversas oportunidades el P.E., se ha visto precisado a solicitar algunas reformas parciales e indispensables a los fines de su aplicación, y perfeccionamiento. Las Honorable Cárteras, por propia iniciativa, han sancionado también algunas modificaciones y han estudiado varios proyectos que tendían a corregir las deficiencias más notables.

El P.E. en alguna oportunidad se ha opuesto a ciertas reformas, no porque no las considerara justas y razonables, sino por entender que la ley del impuesto a los réditos es un todo orgánico que no puede modificarse parcialmente, sin ocasionar una alteración o resentir el espíritu del conjunto.

Pero ha manifestado oportunamente a la C.D., que esas iniciativas serán consideradas en un proyecto de reforma general de la ley que son objeto de un estudio detenido por parte de las oficinas técnicas.

Dentro de las aclaraciones formuladas y que después fueron concretadas en el decreto-ley N° 18.229, sin apartarse de los principios básicos de la ley N° 11.682 (t. 01 1939), y que sirven como agente de ilustración a los contribuyentes a que nos referimos en nuestro tema y también a los de las otras categorías, podemos citar:

a) - Materia sujeta a impuesto:

Se determina claramente lo que debe entenderse por rédito o materia sujeta a impuesto, a fin de evitar las discusiones que se suscitan entre sí ciertos

beneficios constituyen o no una ganancia sujeta al tributo.

La determinación de la renta sujeta a las leyes de impuesto a los réditos, no se ajusta, como es sabido, al concepto estrictamente económico de renta, porque las necesidades fiscales obligan, según lo demuestra la experiencia de todos los países que aplican el impuesto, a apartarse de este concepto para fijar uno típicamente fiscal, que evite complicaciones administrativas y aleje las posibilidades de evasión.

Así, se consideran sujetas al gravamen ciertas ganancias originadas por la enajenación de bienes que propiamente podría no constituir renta.

Esta solución se impone por la estrecha vinculación que generalmente guardan las operaciones de adquisición o enajenación de esos bienes con el giro general del comercio a que están afectados o por la naturaleza y destino de las mismas, o por su forma de enajenación, que presupone la existencia, aún accidental, de una organización semejante a las comerciales en estos casos resulta justo autorizar la deducción de los quebrantos sufridos y gravar las ganancias obtenidas. Además, no puede admitirse que sociedades que forman una unidad económica realicen entre sí enajenaciones a precios abultados para pretender que la adquirente haga amortizaciones mayores de las que corresponden al valor real de los bienes enajenados. Aunque este procedimiento no es admisible en el estado actual de nuestra legislación, las normas sancionadas impiden que sea intentado.

Se intercalan normas precisas tendientes a fijar el alcance de lo que se entiende por rédito neto, en forma tal que no puedan hacerse jugar contra la renta sujeta al impuesto, gastos que no se vinculan con ella.

b) - Fuente: Se mantiene, en materia de fuente, el principio fundamental de la ley en vigor que consiste en gravar todos los réditos de fuente argentina, o sean los que se originan en el país, con prescindencia de la nacionalidad o domicilio de sus beneficiarios, pero a ese concepto general se agregan normas concretas que permiten establecer cuales son esos réditos emanados del país, en los casos en que las operaciones que los originan se vinculen al propio tiempo con países extranjeros.

Allí donde ha sido posible seguir un criterio técnico para la determinación, más o menos exacta del rédito de fuente argentina, se han ajustado las disposiciones legales a esas técnica. Pero existen casos en que, por tener su origen las operaciones en países extranjeros y por existir allí todos los elementos y anotaciones de tales operaciones, no ha quedado otro recurso que establecer presunciones que fijen imperativamente la existencia de un por ciento de rédito de fuente argentina, para lo cual se ha seguido el criterio que, conforme a la experiencia, han adoptado otros países.

Las dificultades que siempre se crean al poner en vigencia una ley son muchas. Estas dificultades, que obedecen a distintas y, a veces, muy complejas causas, no faltaron en la oportunidad de poner en práctica la ley que comentamos. Superados los escollos que toda iniciación trae aparejados quedaron en pie variados problemas que el tiempo ya aatemperando paulatinamente. Entre las dificultades se han de anotar, en primer término, aquellas que derivan del medio ambiente. Para ser más precisos diremos del factor humano. La ley de impuesto a los réditos ha debido tropezar con la ignorancia de un porcentaje elevado de contribuyentes. Esta-

ría demás advertir que la solvencia económica no es sinónima de cultura o educación. Por otra parte, es justo reconocer que no toda la culpa ha de adjudicarse al contribuyente. En algunos casos los problemas los plantea la Dirección recaudadora por falta de idoneidad del personal que carece de experiencia, por tratarse de una ley nueva, o por falta de precedentes de los complejos casos planteados. Sintetizando podemos decir que las dificultades pueden concretarse de la siguiente manera: las que derivan del contribuyente; las que provienen del Gobierno, representado por las distintas oficinas recaudadoras; y las inherentes a la falta de idoneidad o insuficiente información de los técnicos, por la escasa o nula legislación al respecto existente en nuestro país.

Merece, por la causa citada en último término, dejarse una constancia especial sobre la función altamente beneficiosas que desarrolla la Facultad de Ciencias Económicas al dotar a gran número de jóvenes de vastos y profundos conocimientos que los capacitan para actuar con eficiencia. Es digna de reconocimiento la actuación de los egresados de la Facultad de Ciencias Económicas en las distintas reparticiones oficiales vinculadas a los problemas económicos del país, y entre ellas en la Dirección del Impuesto a los Réditos-Ley División General Impositiva. Dentro del vasto engranaje de la Dirección Impositiva, deben considerarse las oficinas fiscalizadoras como elementos de ponderable acción simplificadora de los problemas relacionados con el impuesto a los réditos. Estas oficinas citan a los contribuyentes para asesorarlos. De esta manera el contribuyente sabe cual es el procedimiento más práctico de llevar su estado económico; cuales son los comprobantes ú-

tiles; de que modo debe deducir su rédito, etc. Así se facilita grandemente la tarea de aplicar la ley. El progresivo y adecuado conocimiento que de la ley va teniendo el contribuyente canalizan, día a día, las dificultades que de su aplicación surgieron en el primer tiempo.

Hemos visto las ventajas de las oficinas fiscalizadoras. Para ser ecuánimes apuntaremos las desventajas que a nuestro juicio se le pueden imputar. En algunos casos, por cierto no muy numerosos, pueden deslizarse pequeñas o grandes contribuciones que escapan al control un tanto objetivo o global del empleado fiscalizador. Estas sumas que no ingresan al patrimonio de la Nación por causas ajenas al contribuyente, entendemos que quedan compensadas con holgura, si se considera que gracias a la oficina fiscalizadora el número de personas asesoradas es muy grande.

En los últimos tiempos la Dirección Impositiva ha dispuesto que un cuerpo de inspectores perfectamente capacitados visiten al contribuyente. Con este sistema el inspector puede verificar de visu la declaración del contribuyente, sobre todo en los establecimientos industriales grandes, fábricas, etc. No cuesta mucho imaginar que la Dirección Impositiva no puede disponer de tantos inspectores como sean necesarios para visitar a todos los contribuyentes. El procedimiento se utiliza especialmente en los casos en los cuales la suma a recaudar es considerable, o en aquellos otros en los que se sospechen maniobras tendientes a ocultar el verdadero estado financiero del contribuyente.

B I B L I O G R A F I A

- JUAN B. ALBERDI - Sistemas Económicos y Rentísticos.  
Boletín Oficial.
- Corte Suprema Nacional - Colección de Fallos.
- ATILIO DELL'ORO MAINI - El impuesto a la Renta y su aplicación en la República Argentina.  
Año 1920.
- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados.
- Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores.
- Gaceta del Foro - Revista de Jurisprudencia.
- JOAQUIN V. GONZALEZ - Manual de la Constitución Argentina.
- JUAN A. GONZALEZ CALDERON - Derecho Constitucional Argentino - año 1926.-
- La ley - Revista de Jurisprudencia.
- AGUSTIN DE VEDIA - Constitución Argentina - año 1907.
- MARIANO DE VEDIA Y MITRE - El régimen Tributario de la Argentina - año 1926.-
- OSCAR D. VICCHI - Impuesto a los Réditos - año 1944.
- STOURM, RENE - Systeme Général d'impost - año 1912.
- Ministerio de Hacienda de la Nación - Proyectos financieros y económicos de la Nación - años: 1941 - 1942.
- El Impuesto a los Réditos - Ciclo de Conferencias.
- PEDRO D. FOURCADE - Impuesto a los Réditos.

-----

I N D I C E

CAPITULO PRIMERO - GENERALIDADES

Concepto de la renta del suelo - Antecedentes argentinos.  
Fundamentos del Impuesto.

CAPITULO SEGUNDO - Ley Nº 11.682.

RENTA DE PRIMERA CATEGORIA - Inmuebles rurales.

I - Propietarios que arriendan sus campos.

- a) - Forma de determinar el rédito bruto: Arrendamientos en dinero efectivo. Arrendamiento en especie. Inversiones a cargo del arrendatario que aumentan el rédito. Gravámenes que el arrendatario toma a su cargo. Renta devengada.
- b) - Rédito neto: Deduciones del rédito bruto: Impuesto y tasas. Gastos de conservación. Amortización de mejoras. Amortización de inmuebles. Intereses devengados, por deudas hipotecarias.
- c) - Reformas introducidas por el decreto Nº 18.229 y su reglamento.
- e) - Ausentismo.

II - PROPIETARIOS QUE EXPLOTAN SUS CAMPOS DIRECTAMENTE.

- a) Forma de determinar el rédito bruto: Casos en que se llevan anotaciones. Sin anotaciones. Estimación de oficio. Deduciones generales del rédito bruto: Impuestos y tasas. Gastos de conservación. Amortización de inmuebles y mejoras. Intereses hipotecarios o prendarios, devengados.

- b) - Forma de determinar el resultado impositivo según los distintos tipos de explotación: Agrícola. Ganadera. Forestales. Frutales.

Agrícola:

Fecha del cierre del año fiscal. Valuación de existencias. Inversiones: Molinos. Alambrados. Maquinarias agrícolas. Útiles de labranza. Coeficientes y formas de amortizar.

Ganadera:

Tipos de explotación: Criadores e Invernadores. Derivados: Granja. Lechería. Inventarios de hacienda. Tipos de valuación. Costo estimativo. Reproductores: amortización. Vacas vientre. Lanares. Equinos. Porcinos.

Subproductos: lanas, cueros, etc.

Parición: Índices, comparación, capacidad de los campos. Relación de hectáreas y cabezas.

Inventarios: Valuación por categorías. Cambios de categoría.

Coeficientes: Coeficientes de relación de precios. Gastos que se relacionan con la explotación. Inversiones que se relacionan con la explotación. Coeficientes que se relacionan con la explotación.

Explotaciones forestales y frutales:

Parte que se considera inversión. Su amortización. Entradas. Gastos.

Asimilación de la renta del suelo a la tercera categoría. Decreto No. 18.229.

-----