



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



Ley de impuestos a las ventas: análisis doctrinario y crítico de la ley 12143 (t.o. en 1947)

Vieiro, Raúl Oscar

1951

Cita APA: Vieiro, R. (1951). Ley de impuestos a las ventas, análisis doctrinario y crítico de la ley 12143 (t.o. en 1947).

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

EL IMPUESTO A LAS VENTAS

(Análisis Doctrinario y Crítico)

Alumno: RAUL OSCAR VIEIRO

LEY DEL IMPUESTO A LAS VENTAS

Análisis doctrinario y crítico de la
Ley N° 12.143 (t.o.en 1947);
su decreto reglamentario N° 6.652/50
y disposiciones complementarias.

-oOo-

Instituto de Finanzas Argentinas

Director: Dr. Alfredo Labougle

Curso año 1951

N° de Registro: 14.381

1502-
-526

A MI MADRE,

a cuya perseverante preocupación
y noble anhelo debo la feliz con-
clusión de mi carrera.

PRELIMINARES

Este trabajo es producto de las enseñanzas recibidas durante mi paso por las aulas universitarias; del amor a la investigación que aquellas me despertaron; de la práctica realizada en el ejercicio de tareas vinculadas a la fiscalización de los tributos y de las lecturas llevadas a cabo en materia tributaria y asignaturas afines.

Pero, sobre todo, es un fruto nacido y desarrollado al calor de mis estudios sobre finanzas y economía, escuchando las clases y observando los consejos de distinguidos profesores nuestros, que hoy, al dejar la Facultad y desplazar hacia el recuerdo bellísimas horas de preocupaciones y afanes, comprometen mi gratitud y me hacen ofrecerles esta tesis doctoral para que juzguen, a través de ella, el provecho que he obtenido como consecuencia de la educación que ellos me dieron.

INDICE

I N D I C EINTRODUCCION

	Pág.
I - Conceptos generales	2
II - Breve reseña sobre la naturaleza financiera del impuesto	2
III - Mención sumaria de los antecedentes y evolución del tributo	4
IV - Perspectivas	7

- I -

Exegesis de preceptos generales de la ley
y su reglamentación. Funcionamiento
y aplicación del mecanismo
legal.

TITULO I

ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Precepto legal	10
Capítulo 1º	
1 - Materia imponible: concepto actual y evolución. Criterios fiscal y judicial	10
2 - Un nuevo hecho imponible: presunción legal	13
Capítulo 2º	
1 - Concepto impositivo de mercaderías, frutos y productos; distinciones y analogías	14
2 - Bienes de activo fijo importados: desafectación y venta	15
Capítulo 3º	
1 - Ambito de aplicación del gravamen: conceptos geográfico e impositivo	16
2 - Línea aduanera	17
3 - Exportación temporaria	19
Capítulo 4º	
Reiteración del impuesto sobre una misma materia: prohibición legal	19

TITULO II

BASES GENERALES PARA LA IMPOSICION

Enunciación	20
-------------------	----

Capítulo 1º

Momento del hecho imponible: presupuesto legal	21
--	----

Capítulo 2º

Precio neto de venta

1 - Concepto general y elementos determinantes	23
2 - Bonificaciones y descuentos. Devoluciones de mercaderías y envases	24
3 - Mermas, roturas y conceptos similares	27
4 - Otras deducciones: fletes y acarreos; intereses por financiación, etc.	28
5 - Caso particular del importador por cuenta de terceros: crítica a la norma legal	30
6 - Facturación y documentación	33

Capítulo 3º

Valor normal de plaza

1 - Concepto general	35
2 - Ventas realizadas por interpósita persona	36

Capítulo 4º

Vinculación económica

1 - Importancia del problema	37
2 - Análisis del mismo con referencia a las ventas en el mercado interno	38
a) bajo el régimen de la ley 12.143, t.o. y su reglamentación (decreto nº 56.466/35)	39
b) régimen de la ley 12.143, t.o. en 1947 y decreto reglamentario nº 6.652/50	40
3 - Naturaleza jurídica de la norma introducida por el decreto nº 24.671/45 y fecha de su vigencia	46
4 - Caso de vinculación económica en las operaciones de exportación de mercaderías	49
a) desde el punto de vista de la situación existente antes del decreto nº 24.671/45	50
b) situación creada a partir de la sanción del decreto citado	51
5 - Envíos de sucursal a casa matriz y viceversa: solución según el texto legal anterior; situación actual	54

Capítulo 5º

Casos especiales

1 - Cláusulas usuales en el comercio marítimo y su tratamiento impositivo	55
2 - Operaciones en moneda extranjera	56

TITULO III

RESPONSABLES DEL IMPUESTO

Capítulo 1º

Concepto general 57

Capítulo 2º

Productores e Industriales Nacionales

1 - Concepto general..... 58
a) Industriales que aportan la materia prima principal..... 59
b) Industriales que no aportan la materia prima principal 60

Capítulo 3º

Importadores Nacionales

1 - Concepto aduanero e impositivo: distinciones..... 62
a) Importador por cuenta propia 65
b) Importador por cuenta de terceros 65

Capítulo 4º

Exportadores

1 - Concepto aduanero e impositivo: distinciones..... 66
a) Por cuenta propia..... 67
b) Por cuenta de terceros 67

Capítulo 5º

Otros responsables

a) Despachantes de aduana 68
b) Intermediarios 69
c) Reparticiones oficiales 70

TITULO IV

LIQUIDACION DEL GRAVAMEN EN EL MERCADO INTERNO

Capítulo 1º

Conceptos generales y fundamento del mecanismo legal 70

I) METODO GENERAL

A) Productores e industriales nacionales

Capítulo 2º

Deducciones para llegar a las ventas brutas gravadas 72

1 - Exclusión de las ventas exentas	72
2 - Exclusión de los trabajos por cuenta de terceros	73
3 - Exclusión de las mercaderías de réventa	74

Capítulo 3º

Deducciones para establecer el monto neto de ventas gravadas	83
--	----

Capítulo 4º

Deducciones para fijar el monto imponible	83
1 - Compras de mercaderías o materias primas gravadas	83
1) Materias primas gravadas	84
2) Destinadas a la producción de artículos impondibles	91
3) Que formen parte integrante del nuevo producto	92
2 - Otras deducciones	94
1) Impuestos internos y otros gravámenes análogos	94
2) Importes netos facturados por terceros	98

Capítulo 5º

Deducciones no permitidas y oportunidad y condiciones para el cómputo de las admisibles	99
---	----

Capítulo 6º

Problemas que plantean las deducciones de materias primas respecto a la producción de artículos exentos	100
---	-----

Capítulo 7º

Materias primas gravadas o mercaderías para reventa, perdidas o inutilizadas	103
a) Que no estén cubiertas por seguros	103
b) Que estén cubiertas por seguros	103

B) Importadores

Capítulo 8º

Análisis de las disposiciones pertinentes que le son aplicables	104
a) Importador por cuenta propia	104
b) Importador por cuenta ajena	105

C) Otros Supuestos

Capítulo 9º

Deducciones admisibles	106
1 - Gravámenes que afectan al costo de venta de productos gravados, pero que no se asimilan a impuestos internos	106
2 - Incobrables	107
3 - Intereses de financiación	107

	Pág.
4 - Mano de obra de colocación	108
5 - Exceso de deducciones	110

II) METODO ESPECIAL

Capítulo 1º

1 - Concepto general y normas de la anterior reglamentación .	113
2 - Previsión reglamentaria actual	114

TITULO V

EXENCIONES

Estudio especial del fundamento y alcance legal y económico de las desgravaciones impositivas	116
---	-----

Capítulo 1º

Exenciones motivadas por la naturaleza del producto	118
1 - Relativas a productos naturales de la ganadería y de la agricultura	118
2 - Referentes a productos industriales de origen agrícola-ganadero	124
a) Pan, galleta común y productos similares de panadería.	124
b) Harinas	126
c) Frutas frescas y/o desecadas	127
d) Leche fresca o pasteurizada	129
e) Productos frescos de la pesca	129
f) Frutos del país	130
3 - Referidas a productos destinados a la calefacción o combustión	133
4 - De artículos usados en la higiene personal y otros destinados a la preservación del ganado	134
5 - De productos destinados a la construcción (vivienda popular)	136
6 - De artículos fuertemente gravados por los impuestos internos	141
7 - De otras exenciones especiales	142
1º) Sal fina y gruesa, hielo común y manutención preparada	143
2º) Acciones, títulos, divisas, valores, estampillas y billetes de lotería	144
3º) Papel destinado a la impresión de diarios, periódicos y revistas	146
4º) Diarios, periódicos, revistas y libros de texto	147

Capítulo 2º

Fundadas en el proceso productivo o de transformación ...	148
1 - Trabajos por cuenta de terceros	150
2 - Casos especialmente previstos por el artículo 27 de la actual reglamentación	157
a) Confección de prendas de vestir hechas a medida	158
b) Elaboración de recetas medicinales en general	159

	Pág.
c) Preparación de comidas y bebidas	160
d) Trabajos de reparación	161
e) Construcción de edificios, de esqueletos metálicos o de cemento, etc.	165
f) Otras actividades similares a las precedentes	166

Capítulo 3º

Que se apoyan en la calidad del sujeto productor	166
1 - Pequeño industrial	166
2 - Cooperativas de producción	176
3 - Granja	177
4 - Entidades de beneficio público	180
5 - Suministro de servicios públicos	181

Capítulo 4º

Basadas en las condiciones del sujeto adquirente	184
--	-----

TITULO VI

VENTAS DE MERCADERIAS AL EXTERIOR

I) Conceptos Generales

Capítulo 1º

1 - Hecho imponible real. Naturaleza del acto que se grava: problemas que plantea el léxico legal	186
2 - Hecho imponible teórico. Caso especial previsto por la norma vigente	190

Capítulo 2º

Análisis comparativo del hecho imponible respecto a las ventas en firme y a las en consignación o a fijar pre- cio	191
--	-----

Capítulo 3º

Precios para las exportaciones: determinación impositi- va	192
a) Del precio de venta bruta de exportación	192
b) Del precio de venta neta	193
c) Del precio de venta imponible	194

II) Evolución del sistema de liquidación

Conceptos	195
-----------------	-----

Capítulo 4º

Normas de la ley 12.143 (t.o.) y su decreto reglamenta- rio	196
--	-----

Capítulo 5º

Impuesto en suspenso: motivo de su implantación. Con-
troversias y caducidad del sistema 198

Capítulo 6º

1 - Sistema actual: estudio de la norma reglamentaria vigen-
te; bondad y crítica de la misma 200
2 - Deducción de compras de mercaderías y/o materias primas
adquiridas con el impuesto en suspenso y caducidad de
las autorizaciones 203

- II -

Aspectos formales y casos particulares de la
ley y su reglamentación: Análisis y crítica

TITULO I

TRANSFERENCIA Y CESACION DE NEGOCIOS

Conceptos 210

Capítulo 1º

Transferencia del fondo de comercio

1 - Reglamentación anterior (Decreto nº 56.466/35): Análisis
y crítica 210
2 - Reglamentación de vigencia (Decreto nº 6.652/50) 211

Capítulo 2º

Cesación de operaciones gravadas

Conceptos generales aplicables 215
a) En forma progresiva 217
b) De una sola vez 217

TITULO II

TASAS DEL IMPUESTO

Capítulo 1º

Según la ley 12.143 (t.o.) Diferencias de acuerdo al lu-
gar de negociación; motivos de la distinción. Paridad
actual 218

Capítulo 2º

Según modificaciones posteriores (leyes 13.343 y 13.478) ... 219
1 - Problemas que plantean respecto a su vigencia 219
a) Que la venta resultara de un contrato extendido en do-
cumento público o privado 221
b) Que el contrato de venta se hubiera perfeccionado an-
tes del 28 de setiembre de 1948 (fecha de sanción de
la ley 13.343) 221

c) Que exista precio convenido	223
d) Que la entrega o embarque de la mercadería fuera realizada antes del 1º de julio de 1949	223

Capítulo 3º

Autorización concedida al Poder Ejecutivo (artículo 29, ley 13.558)	229
1º) Facilitar la exportación de productos del país	231
2º) Contener aumentos en los precios de los artículos de primera necesidad en el mercado interno	231
3º) Evitar el incremento de las tarifas de ciertos servicios públicos	232
1 - Uso de dicha facultad	232
2 - Problemas emergentes de la autorización concedida al Poder Ejecutivo	233

Capítulo 4º

No incidencia de los aumentos de tasa sobre el costo de los productos vendidos: eficacia parcial de una prohibición legal	236
---	-----

TITULO III

OTROS CONCEPTOS

Capítulo 1º

Período fiscal y anticipo

1 - Breves consideraciones sobre los regímenes relativos al período fiscal	239
2 - Sistema actual	242
3 - Anticipos: Evolución y situación actual	242

Capítulo 2º

Declaración jurada y pago

1 - Deuda por cuenta propia	245
2 - Deuda por cuenta ajena	247

Capítulo 3º

Libros y Documentos

Carácter de éstos y condiciones requeridas. Sanciones	248
---	-----

Capítulo 4º

Organismo de aplicación del impuesto

Conceptos	250
-----------------	-----

Capítulo 5º

Esbozo final de posibles modificaciones

legales y reglamentarias

Conceptos	251
I - Hecho imponible: caracteres	251
II - Hecho imponible: medida	252
III - Hecho imponible: vinculación económica	252
IV - Responsables	253
V - Liquidación: mercado interno	258
VI - Liquidación: deducciones no admitidas	267
VII - Liquidación: ventas al exterior	270
VIII - Hecho imponible: momento	271
IX - Exenciones: por el producto (nacional)	271
X - Exenciones: por el producto (nacional y extranjero)	274
XI - Exenciones: por el sujeto	274
XII - Exenciones: casos especiales	275
XIII - Exenciones: por el proceso	276
XIV - Liquidación: procedimiento directo	279
XV - Transferencia del comercio gravado	279
XVI - Cesación de negocios	280
XVII - Tasas del gravamen	282

Capítulo 6º

Palabras finales

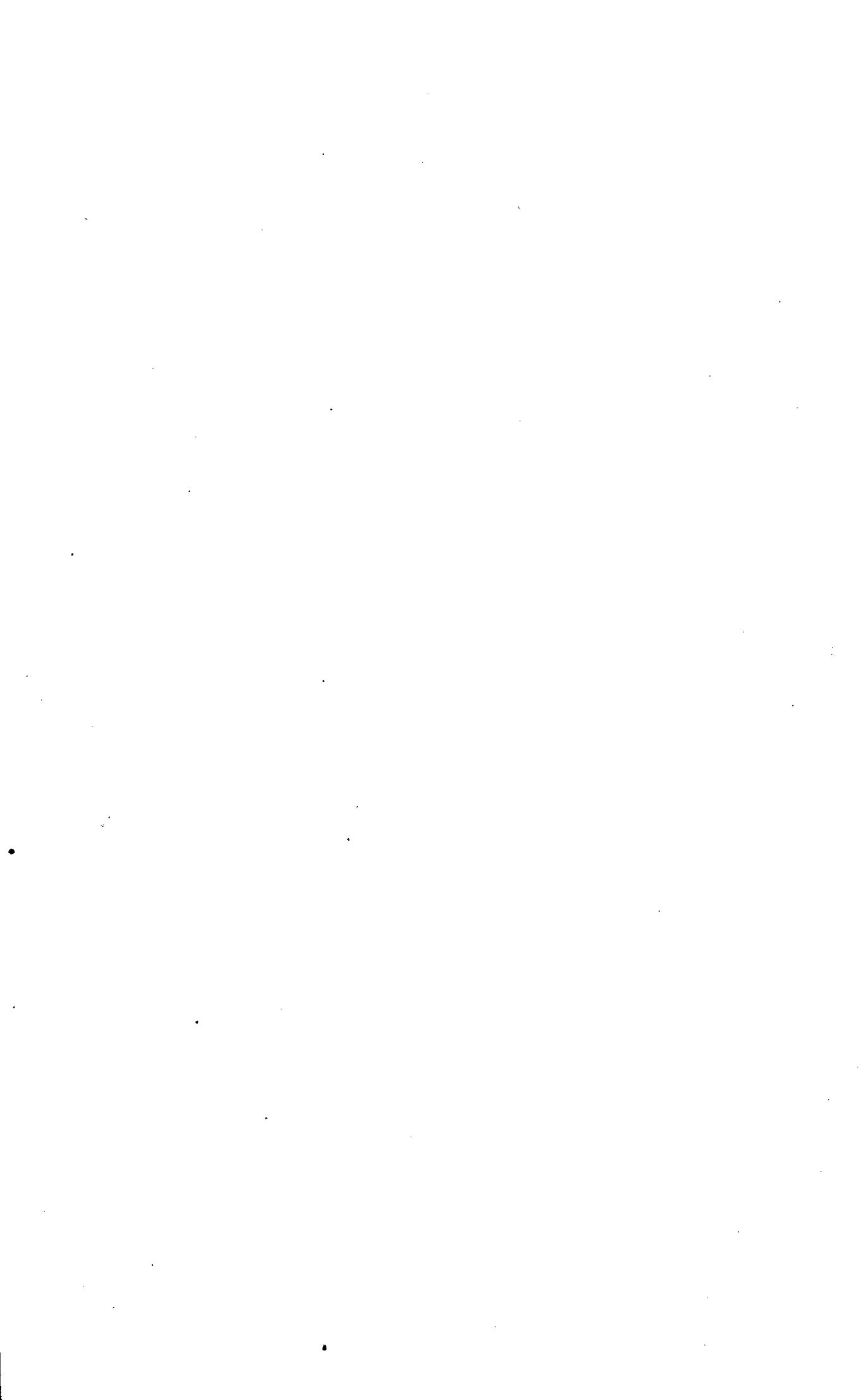
Conceptos	283
BIBLIOGRAFIA	284

APENDICE

Normas legales y reglamentarias

Ley 12.143 (texto ordenado en 1947)	286
Decreto reglamentario: Nº 6.652/50	292

INTRODUCCION



INTRODUCCION

I - Conceptos Generales

El impuesto a las ventas tiene, dentro de nuestra legislación financiera, una fecha de aparición más o menos reciente, desde que en verdad su vigencia se inicia recién en el año 1935. No obstante ello, su aplicación ha motivado diversos problemas de importancia que luego se reflejaron en modificaciones del texto legal original y que, últimamente, se tradujeron en la necesidad de dar una estructura nueva y definitiva a la ley vigente, para adecuar el mecanismo y pensamiento administrativos a las necesidades, no sólo del propio Fisco sino también de los responsables del tributo.

Nuestra intención, al realizar este trabajo, es precisar equitativamente las instituciones o figuras jurídicas y económicas que se mueven en torno a la ley que estudiamos, para hacer una crítica imparcial de la misma y propiciar, como conclusión, ciertas modificaciones al texto vigente que consideramos imprescindibles.

Trataremos principalmente de aplicar el porqué de las diversas normas legales en vigencia, yendo a la búsqueda de conceptos de normas anteriores cuando el análisis comparativo facilite la mejor comprensión de las nuevas.

Siempre nos animará el propósito principal de realizar un trabajo útil para nuestra Facultad.

II - Breve reseña sobre la naturaleza financiera del impuesto.

El impuesto a las ventas corresponde incluirlo entre los tributos que gravan el tráfico patrimonial que, al decir de Eheberg, ⁽¹⁾ son los que se perciben en ocasión de la transmisión del patrimonio o de partes del mismo. Indudablemente, esa transmisión de bienes patrimoniales nos interesa únicamente cuando es realizada en forma onerosa, cualquiera sea la figura jurídica (compra-venta, locación de obra, per

(1) EHEBERG, "Hacienda Pública", trad. español. de 19 edic. alemana, Barcelona, 1936, págs. 329 y ss.

muta, etc.) que envuelva la operación comercial que motiva dicho traspaso de dominio.

(1)

Dentro del léxico de Flora, el gravamen que tratamos se halla comprendido entre los "impuestos sobre los negocios" que, según dicho autor, gravan la circulación de la riqueza, su traspaso por medio de cualquier título y en tanto se refiera a cosas que no estén sustraídas a la circulación o mientras no se trate de otros actos sometidos a transmisiones gravadas por los medios ordinarios del registro y el timbre.

La justificación del impuesto a las ventas -y con él la de todos los demás gravámenes similares que se establecen sobre las transmisiones de bienes a título oneroso- reside en su carácter de tributo complementario de otros que, como el impuesto sobre la renta, buscan, en principio, gravar la renta total de un sujeto impositivo, pero sin alcanzarla íntegramente, por admitir ciertas deducciones en concepto de renta mínima no imponible y cargas de familia.

Justamente, el impuesto a las ventas -como en general los tributos al consumo- buscan alcanzar esas porciones de beneficio, o entradas, no alcanzadas por otros gravámenes, especialmente los directos.- Por otra parte, dado su gran rendimiento, constituye un vehículo fácil para que el Estado se haga de recursos.

En nuestra legislación, los aumentos de las transacciones gravadas, como consecuencia de la mayor evolución económica y el desarrollo de antiguas y nuevas industrias, han permitido obtener -según veremos- importantísimas recaudaciones, lo que prueba la importancia financiera de este tributo.

Cabe considerarlo dentro de los llamados "impuestos indirectos" por cuanto la persona llamada por la ley a pagarlo (productor nacional, industrial o exportador) no es quien en definitiva soporta el peso del gravamen, que se traslada -por vía del precio de venta- a o-

(1) FLORA, "Ciencia de la Hacienda". 3ra. ed. española, Madrid, 1928, págs. 299, 325 y ss.

tros sujetos (v.g. intermediarios) para incidir finalmente sobre el consumidor de los productos gravados.

Normalmente, se dice que el impuesto a las ventas en nuestra legislación es menos equitativo que el impuesto a los réditos, por cuanto éste por lo menos permite excluir, por vía de las deducciones de mínimo no imponible y cargas de familia, ciertas porciones de beneficio neto necesarias para la subsistencia del responsable del tributo y su familia.

Sin embargo, restringiéndonos exclusivamente a esa objeción, cabe destacar que también la ley de ventas -según veremos al examinar el artículo 10º, inciso a) de la ley y el artículo 27 de su reglamentación prevé exenciones del tributo fundadas en la necesidad de excluir ciertos gastos necesarios para la alimentación, vestido, calefacción y habitación, de los sujetos que, en definitiva, soportan el tributo.

Como observación final, es bueno destacar que, en el léxico de la ley y su reglamentación, se habla siempre de "responsables" del impuesto y no de "contribuyentes", por cuanto -dado su carácter de gravamen indirecto- el que tiene la responsabilidad legal de abonarlo no es, según dijimos, el que en realidad contribuye a la formación de los recursos del Estado.

III - Mención sumaria de los antecedentes y evolución del tributo

El impuesto a las ventas, legislado por la ley 12.143, nace -con su estructura actual- en el año 1935, en reemplazo del antiguo gravamen sobre las transacciones.

El anterior tributo (ley 11.680) no había gozado de aceptación alguna por cuanto gravaba reiteradamente y en distintas manos la negociación de una misma mercadería, alcanzando además otras operaciones comerciales que no constituían venta y también a la locación de servi

5

cios en determinados casos. Esto traía, como consecuencia, una pesada y perjudicial gravitación del impuesto sobre el costo de los productos transferidos, de los actos imponible realizados y de la prestación de los servicios gravados.

Para solucionar dichos inconvenientes, simplificar el pago del gravamen y racionalizar la función fiscalizadora, se buscó exclusivamente -según se hizo notar en la discusión parlamentaria de la nueva ley- comprender, dentro del impuesto, a la "primera venta" de mercaderías o, en otras palabras, hacer que el tributo sólo alcanzara la "venta" de mercaderías y que no gravitara más de una vez, en una misma etapa, sobre cada producto objeto de transacción onerosa.

Con tal motivo, se procuró arbitrar un sistema de liquidación que impidiera la doble imposición y, para ello, fué necesario optar por uno de los dos sistemas siguientes:

a) El vigente en el Canadá, según el cual el ciclo de sucesivas ventas entre comerciantes inscriptos no genera hecho imponible alguno, produciéndose éste tan pronto la mercadería sale del dominio de uno de los negociantes inscriptos para ser adquirida por un tercero que no tenga licencia oficial para realizar operaciones sin el pago del gravamen;

b) El de sucesivas compensaciones, que permitiría excluir -de una venta actual- los valores de mercaderías que ya hubieren tributado el gravamen en una etapa anterior.

El sistema adoptado por la ley argentina, fué este último, más práctico que el canadiense, por cuanto dificultaba la realización de fraudes y disminuía la necesidad de controles gubernamentales indispensables para evitar la posibilidad de evasiones del pago del tributo.

Mucho se discutió, en la consideración parlamentaria del proyecto de ley remitido a su consideración por el Poder Ejecutivo, tratán

do de precisar la incidencia del nuevo tributo. En general, se reconoció que el peso total del mismo gravitaría sobre los consumidores, aun cuando en determinados casos podía ser soportado por el propio productor o exportador, hecho éste que sólo ocurriría cuando, respectivamente, el industrial se viera impedido por la competencia en el mercado de transferir la carga impositiva o cuando el exportador nacional debiera ajustar el valor de venta de sus productos a un nivel de precios internacionales que no permitiera la difusión del tributo creado por la ley en discusión. (1)

Sin embargo, en general, la opinión fué favorable al nuevo impuesto, desde que su articulado buscaba atenuar -mediante exenciones oportunas- sus efectos perjudiciales para la economía de las clases populares, de menor poder adquisitivo y, por lo tanto, más afectadas por el tributo en discusión.

La ley dictada, como consecuencia, fué la N° 12.143, que inició su vigencia a partir del 1° de enero de 1935 y subsistió sin modificaciones sustanciales hasta el año 1943. Recién en este año se modificaron las cuotas impositivas, según tendremos oportunidad de ver al referirnos a las tasas del impuesto.

En el año 1945 se dictó un decreto, posteriormente ratificado por ley 12.922, que introdujo reformas de importancia en la ley vigente, precisando adecuadamente el hecho imponible, la fijación del precio neto de venta en general y para todas las ventas gravables y especialmente su determinación para el caso de intereses coligados en particular; y por último estableciendo una condición esencial -coincidente con el criterio administrativo- para la deducción de las "compras" de materias primas gravadas, según veremos oportunamente.

Más tarde se ordenó el texto legal, sobre la base de las normas modificatorias a la ley primitiva, resultando el contenido actual de

(1) En realidad, el elemento decisivo en la forma como puede operarse la traslación del tributo depende - según GRIZIOTTI - de la mayor o menor elasticidad e rigidez de la demanda y oferta de las mercaderías gravadas (ver autor citado, "Impuestos Director y Reforma Impositiva", Córdoba, 1927, págs. 90 y 91).

la ley en estudio (ley 12.145 t.o. en 1947). A ella nos referiremos en este trabajo, como asimismo a las leyes 13.343 y 13.478 que aumentaron la cuota impositiva. Complementariamente, estudiaremos la reglamentación dictada en 1950 que se halla vigente en la actualidad.

IV - Perspectivas

Para poder precisar las perspectivas que, como fuente de recursos fiscales, ofrece el impuesto que estudiamos, es necesario referirse a dos etapas de su vigencia:

1º.- Desde su establecimiento hasta el año 1948 inclusive, en que rigió la tasa del 1,25 % para las operaciones en el mercado interno y -hasta el año 1943- la del 3 o/oo para las ventas al exterior.

2º.- A partir del 1º de enero de 1949 en adelante, en que rige la tasa del 8 %.

Al sólo efecto comparativo, del primer período nos interesa la recaudación obtenida durante el año 1948 y, para el segundo ciclo, la del año 1949, cifras últimamente compiladas y registradas. Para el año 1950 y siguiente buscaremos precisar -a través de los índices precedentes- la tendencia posible de la recaudación.

Tenemos así que, según la Memoria del año 1948 publicada por el organismo administrativo, la recaudación obtenida en ese período ⁽¹⁾ alcanzó a 203,9 millones de pesos, siendo superior en 38,6 millones a los ingresos habidos en 1947. El incremento de producido representa un 23,4 % más, siendo consecuencia dicho aumento del mayor monto monetario comprometido en las transacciones gravadas y también del mayor número de éstas, como del aumento de los precios de venta.

En el año 1949 ya dentro de la segunda época antes indicada- el impuesto recaudado alcanzó a 940,1 millones de pesos, representando con referencia al año anterior un aumento de 736,3 millones, o sea más del 361 %. Estaba motivado este aumento principalmente por la eleva-

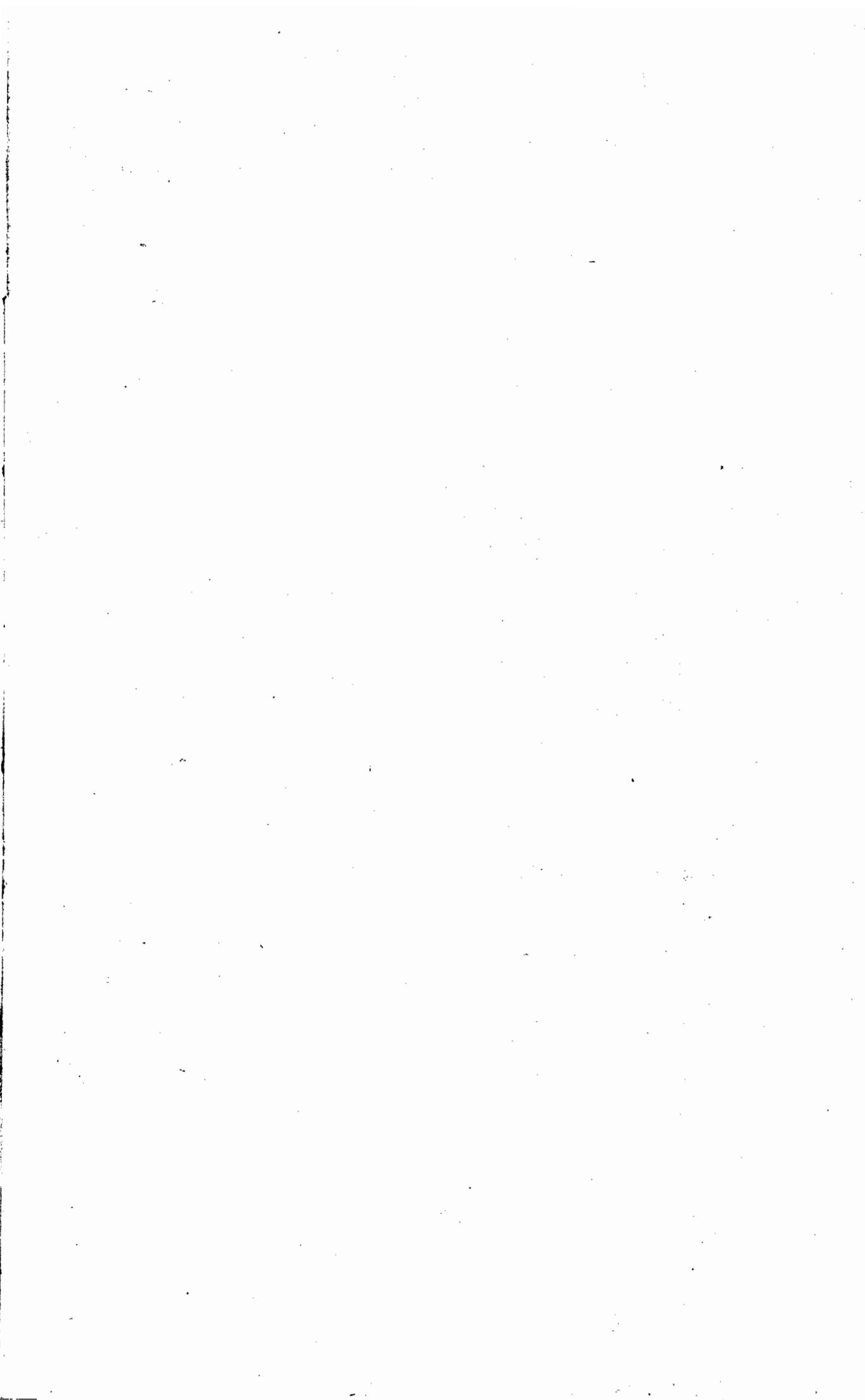
(1) Ver págs. 93 a 103 de la memoria citada.

ción de la tasa del tributo (leyes 13.343 y 13.478), aun cuando existían gran cantidad de operaciones, del año 1949, que satisficieron únicamente la tasa anterior, por tratarse de contratos concertados con anterioridad a la sanción de dichas leyes y reunir, además, las condiciones establecidas en las mismas para gozar de la franquicia que importaba pagar sólo el 1,25 %.

Por subsistir las condiciones del mercado interno e internacional y mantenerse el progresivo aumento de las operaciones comerciales que, por sus características, están sujetas al impuesto el producido del tributo habrá de superar -en las cifras que se den a conocer para el año 1950 - la suma de 1.500 millones de pesos, por cuanto el impuesto se referirá a materias imposables totalmente alcanzadas por la nueva cuota impositiva del 8 %.

Ese hecho evidenciaría, indudablemente, la gran trascendencia que el gravamen ha adquirido en la vida financiera de la República.

Por otra parte, su creciente importancia pone de manifiesto la conveniencia de modificar el texto legal vigente, dándole un ordenamiento más racional; precisando mejor sus normas; llevando a la ley exenciones que nacen del decreto reglamentario (v.g. las del artículo 27); resolviendo problemas no solucionados definitivamente aún, pese a las numerosas normas complementarias dictadas por el organismo de aplicación; y adaptando, por último, la ley y su decreto reglamentario a las necesidades económicas e industriales del país.



TITULO I
ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Precepto legal

Establece el artículo 1º de la ley 12.143 (t.o. en 1947) que están alcanzadas por el impuesto que dicha norma legal regula, las ventas de mercaderías, frutos y productos, realizadas en el territorio de la Nación Argentina. Fija, asimismo, el principio de que el gravamen deberá incidir sobre una sólo de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería.

Esto es, dicho artículo permite conocer entonces los elementos esenciales y circunstancias particulares que determinan la existencia del hecho imponible. Este requiere la concurrencia de los siguientes elementos:

- a) Que exista "venta", concepto cuyo alcance precisaremos debidamente;
- b) Que dicha venta lo sea de mercaderías, frutos y productos;
- c) Que la negociación se efectúe "en el territorio de la Nación Argentina" y finalmente,
- d) Que el impuesto gravite sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de las mercaderías.

Analizaremos a continuación cada uno de los elementos mencionados:

CAPITULO 1º

1 - Materia imponible: concepto actual y evolución. Criterios fiscal y judicial

Antes de la sanción del decreto Nº 24.671/45, ratificado por la ley 12.922, existía discrepancia entre el alcance que, según el organismo de aplicación del impuesto y la jurisprudencia, cabía asignar

al vocablo "ventas" mencionado en el artículo 1º y concordantes de la ley 12.143 (t.o.).

Mientras, en diversos fallos, sostuvo la justicia que la ley de ventas no había creado una figura jurídica distinta a la de "compra-venta", legislada por el derecho civil, debiendo -en consecuencia- el acto imponible, para caracterizarse como tal, reunir todos los caracteres fijados por el derecho común; el organismo de aplicación del impuesto sostuvo siempre que, para establecer el alcance preciso del vocablo mencionado en la ley, era necesario atender a su acepción económica y no jurídica.

Esto es, debía contemplarse exclusivamente la realización de un acto que importaba la transferencia de dominio, a título oneroso, de una mercadería con prescindencia de la verdadera figura jurídica que dicho acto envolvía. Así por ejemplo, aún la locación de obra y la permuta podían llegar a ser objeto de imposición, en cuanto se reunieran los demás requisitos exigidos por la ley (v.g. lugar de la transferencia, carácter del sujeto impositivo, naturaleza de la mercadería, etc.).

Prácticamente, el problema quedó resuelto mediante el artículo 1º del decreto N° 24.671/45, ratificado por la ley 12.922, aclaratorio y de acuerdo a este artículo el concepto "venta" adquiere un sentido económico y su naturaleza no es susceptible de ser vinculada exclusivamente a la calificación jurídica de "compra-venta".

El texto vigente o sea la ley 12.143 (t.o. en 1947), que contiene las modificaciones y aclaraciones introducidas por el decreto citado precedentemente, establece -como idea de venta gravable- todo acto que represente la transferencia, a título oneroso, de una mercadería, fruto o producto del dominio de una persona a otra o que, también, tenga por fin último la transmisión de dicho dominio, independientemente de la designación jurídica que le den las partes y de la forma de pago

de las mercaderías o bienes transferidos.

Cabe destacar que la mayor claridad existente en el texto actual, para fijar el concepto del acto imponible, es consecuencia de la evolución legislativa, originada en las controversias que suscitaban los distintos criterios interpretativos. Por otra parte, concuerda -la interpretación legal vigente- con la evolución doctrinaria operada en otras naciones en las que existen sistemas tributarios más perfectos que en nuestro país.

Así el autor de la obra "Retail Sales Taxation", Profesor Neil H. Jacoby, destaca que, dada la limitación conceptual del término "ventas" la "locación" se había desenvuelto, en la práctica de los impuestos a las ventas de Estados Unidos, como un medio preferido de evasión impositiva.

Igualmente, en la legislación Canadiense se presentó -como en los Estados Unidos de Norte América- el problema de la evasión de impuesto por la distinta denominación jurídica del acto, no obstante la real caracterización económica del mismo, que importaba siempre transferencia de dominio de mercaderías. Para solucionar dicho problema se procedió -como en las legislaciones de diversos Estados particulares de Estados Unidos de América y, actualmente, en la legislación argentina- a incluir, en el texto legal que regía el impuesto a las ventas, operaciones que, en rigor, no siempre se configuraban como tales desde el punto de vista estrictamente jurídico.

Por último, con respecto a la actual ley de ventas, resta aclarar que, no obstante la invariable interpretación administrativa, mantenida aún frente a pronunciamientos judiciales adversos, sobre el alcance preciso del vocablo "ventas", el organismo de aplicación del impuesto resolvió, con fecha 8 de septiembre de 1949 (Res. Gral. Nº 135), declarar que el decreto 24.671/45, en cuanto modificaba al ar

ticulo 1º de la ley de fondo era aplicable desde el 18 de octubre de 1945, en la Capital Federal y desde el 25 del mismo mes y año, en el interior.

Esta resolución, que contrariaba la norma aplicada invariablemente por dicho organismo, buscaba ajustar el criterio interpretativo de la administración pública al sentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos fallos (v.g. en el juicio Decaroli Hnos. contra Fisco Nacional), al confirmar el pronunciamiento de la Cámara Federal de Rosario. (1)

2 - Un nuevo hecho imponible: presunción legal

No obstante las consideraciones expuestas precedentemente y que se refieren a una efectiva transferencia de dominio de las mercaderías, la actual ley de ventas ha hecho nacer (en virtud del decreto N° 24.671/45) un nuevo hecho imponible. En efecto, el artículo 2º, último apartado, del texto ordenado en 1947, establece que cuando en las operaciones de exportación, sólo medie la remisión de mercaderías de casa matriz a sucursal o agente consignatario o viceversa, por ventas se entenderá la mera salida de la mercadería del país.

Este nuevo hecho imponible no es una venta real, sino un acto presunto que busca evitar posibles evasiones del pago del tributo y resolver definitivamente la aplicación del impuesto a hechos que si bien en forma inmediata no representan una transferencia de dominio entre partes económicamente independientes, llevan como fin último, traducirse en una verdadera venta de mercaderías nacionales o nacionalizadas.

Oportunamente, al referirnos en especial a las exportaciones veremos como se genera y caracteriza el hecho imponible en el caso de remisiones de productos al exterior.

 (1) En efecto, al fijar las fechas precitadas como comienzo de las nuevas normas simplemente aclaratorias, las calificaba, en definitiva, de "modificadorias", ya que regían sólo para el futuro (ver pág. 47).

CAPITULO 2º

I - Concepto impositivo de mercaderías, frutos y productos: distinciones y analogías.

El artículo 1º y los artículos concordantes de la ley, al referirse al acto imponible, mencionan, como susceptibles de transferencia, a las mercaderías, frutos y productos. Si bien el artículo 1º del decreto N° 6.652/50, reglamentario de la citada ley, expresa categóricamente que, cuando en dicha reglamentación las instrucciones, formularios, etc. emitidos por el organismo recaudador, mencionen la palabra "mercaderías" deberá entenderse indistintamente mercaderías, frutos y productos, cabe precisar el verdadero significado de dichos vocablos.

Así, surge como primera evidencia, que la ley al hablar de "mercaderías, frutos y productos" ha querido dar un alcance amplio al impuesto, en el sentido de que éste comprenda no solamente a operaciones efectuadas por comerciantes, sino también a actividades realizadas por personas que no revisten ese carácter. Pero es evidente también, que esta idea no basta para explicar la mención de los tres vocablos y sus acepciones correspondientes.

Es indudable que la ley no usa esos términos como sinónimos. Por el contrario, los usa en el sentido que es costumbre acordarles y que se refleja en disposiciones de nuestro Código Civil. Con tal motivo, frutos son -frente a la ley de ventas- las "producciones espontáneas de la naturaleza" y las originadas por "la industria del hombre o de la cultura de la tierra" (Art. 2424, Código Civil) y productos, en cambio, serían partes "de la sustancia" que se destinan a negociación, como sucede con las cosas que se extraen de las minas y las canteras (Art. 2866, del Código Civil).

Por otra parte, mercaderías son todos los géneros vendibles o -como dice el Diccionario de la Lengua Española- mercadería o mercan-

cia es cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta. Indudablemente esta acepción es correcta, no sólo desde el punto de vista gramatical, sino también del contable y económico.

En definitiva, si bien la ley está aceptando en forma implícita un distinto alcance jurídico de los vocablos mencionados, es evidente que los mismos unifican su significado en cuanto se vinculan a operaciones comerciales. En este caso -si bien la ley no atiende sólo a la calidad de comerciante del responsable- se refiere siempre a actos que importan una negociación u operación lucrativa y, en consecuencia, los objetos susceptibles de transferencia onerosa son siempre vistos como "mercaderías".

De aquí la corrección de la norma reglamentaria que, a los fines legales, asimila o conceptúa equivalente a los tres vocablos citados.

2 - Bienes de activo fijo importados: desafectación y venta

Como complemento de lo expuesto, es de interés destacar que las ventas de bienes del activo fijo no están alcanzadas por el impuesto, por cuanto los objetos motivos de transacción no constituyen, jurídica ni económicamente, "mercaderías".

Así para dilucidar el problema que representa la importación de bienes que se incorporan en forma aparente al activo fijo de un comerciante o industrial, pero que son negociados casi inmediatamente de ser importados, eludiendo -por no ser "mercaderías"- el impuesto que gravita sobre la venta, en el país, de géneros importados, el artículo 9º, segundo apartado, "in fine", establece una norma previsorá que busca evitar o atenuar dicha evasión impositiva.

En efecto, establece que, en el caso de bienes de activo fijo (v.g. maquinarias, muebles, útiles, etc.) importados directamente y

enajenados luego por el importador, se presumirá "juris tantum" que constituyen "mercaderías" en cuanto la venta fuera realizada dentro de los dos años de su introducción al país. O sea, esos bienes pierden, en tales circunstancias, frente al impuesto, su carácter de valores del activo fijo y son tratados como objetos comunes de negociación.

Este tratamiento y calificación diferenciales, fijados por la reglamentación, está vigente a partir de la fecha de aplicación del decreto N° 6.652/50 o sea desde el 1° de enero de 1950. Para la determinación del cómputo de los dos años se atiende al momento en que se efectúa la venta susceptible de imposición, sin importar -a nuestro juicio- que la importación original del bien se haya realizado con anterioridad a la vigencia de dicha norma reglamentaria; esto, por cuanto la calificación impositiva cabe fijarla en el momento en que se produce el hecho imponible, que en este caso está constituido por la "venta de mercaderías importadas" y no por el sólo hecho de su importación o introducción al país.⁽¹⁾

CAPITULO 3º

1 - Ambito de aplicación del gravamen: conceptos geográficos e impositivo

Al establecer el artículo 1º de la ley que analizamos, que sus disposiciones alcanzan a las ventas realizadas en "todo el territorio de la Nación Argentina", fija un concepto de jurisdicción territorial que interesa analizar para precisar debidamente el hecho imponible.

Al respecto, cabe expresar que la aplicación del gravamen regido por la ley 12.143 (t.o. en 1947) y el decreto N° 6.652/50, no tiene como límite el puramente geográfico del territorio, sino la negociación de la riqueza no expresamente exenta de ese territorio, con

(1) Por lo tanto, una máquina importada en el año 1949 y vendida en 1950, permite presumir -en manos de quien no se dedica a su comercio o profesión habitual- que se está frente a una "venta" de mercadería importada.

prescindencia del lugar donde se perfeccione el contrato de venta y atendiendo sólo al hecho de gravar una de las etapas de negociación de las mercaderías nacionales o nacionalizadas. (1)

Así el artículo 4º del decreto reglamentario vigente, aclara que no están gravadas las ventas de mercaderías de procedencia extranjera, en tránsito por la República, no despachadas por la Aduana, aún cuando el registro contable de dichas ventas se realizara en el país. De igual manera, como norma general, no están gravadas las ventas anteriores al despacho aduanero, aun cuando la operación se conviniera y contabilizara en el país, desde que, si bien el acto jurídico se realiza en el país y las mercaderías están también jurídicamente dentro del territorio nacional, su negociación no está sujeta al impuesto por considerarse que los productos vendidos no se hallan incorporados a la circulación económica nacional.

Asimismo la pérdida de nacionalidad de los productos del país de terminada por el envío de los mismos al extranjero para ser objeto de posterior venta, implica un traspaso de su dominio de manos nacionales a manos extranjeras, y que económicamente con prescindencia del momento y lugar en que se perfeccione posteriormente la negociación o en que el comprador del extranjero adquiere su propiedad, constituye una operación sujeta al impuesto. Así lo ha entendido el artículo 1º, del decreto N° 24.671/45, al modificar el artículo 2º de la ley de ventas y establecer que, en las operaciones de exportación cuando sólo ocurra el envío de mercaderías de casa matriz a sucursal o agente consignatario o viceversa, se entenderá por "venta" la simple salida de las mercaderías del país.

2 - Línea aduanera

Este último ejemplo prueba la no coincidencia del "territorio" a

(1) Entendemos por mercaderías "nacionalizadas" las que, siendo de origen extranjero, se han incorporado a la economía nacional.

los fines impositivos, con el ámbito puramente geográfico o jurídico del país. Podría agregarse entonces que, para la ley, el territorio de la Nación Argentina es el comprendido o delimitado por las líneas aduaneras; toda venta de mercaderías gravadas realizadas dentro de ese perímetro constituirían negociaciones dentro del "mercado interno" que podrían constituir transferencias de artículos de producción nacional o de mercaderías importadas. Asimismo, toda venta efectuada desde ese territorio, delimitado por líneas aduaneras, hacia el exterior constituiría una operación de exportación o no perteneciente a las negociaciones en plaza o en el "mercado interno".

Las aseveraciones precedentes están confirmadas por lo dispuesto en el artículo 11 de la ley de fondo que, al fijar el impuesto sobre las "mercaderías vendidas o remitidas en consignación al exterior", confirma que la aplicación del gravamen no se rige por el lugar -o ámbito geográfico- en que se perfecciona la venta, sino por la realidad económica: negociación, fuera o dentro del país, de mercaderías nacionales o nacionalistas, con la responsabilidad directa (artículo 6º, incisos b y c, de la ley citada), del vendedor o exportador.⁽¹⁾

Interpretar de otra manera los textos legales -aun cuando, como ocurría en la ley anterior, no existiera el artículo 2º, apartado segundo, de la norma legal actual- sería crear una situación injusta y desigual respecto a dos personas distintas, según que una perfeccionara la venta de mercaderías nacionales en el país y la otra (v.g. una sucursal de una casa matriz extranjera) enviara los productos al exterior para ser posteriormente vendidos por un comitente o consignatario que la represente. Por otra parte, una norma o interpretación distinta a la expuesta, permitiría dejar librado al arbitrio de los particulares la configuración meramente formal del

(1) En efecto, en el caso de mercaderías en consignación al exterior, la ley grava dichas mercaderías al salir del país, no obstante que su venta real se realiza en el lugar para donde fueron consignadas o sea en el extranjero. Hay aquí un evidente cambio de destino de mercaderías del país a manos extranjeras y ese cambio justifica la existencia del hecho imponible, no obstante que la venta se perfecciona en el exterior.

hecho imponible y con ello la aplicación del impuesto.

3 - Exportación temporaria

Por último un ejemplo evidente de que el concepto de "territorio", desde el punto de vista fiscal es distinto al de territorio, en el concepto simplemente geográfico, se le tiene en el caso de productos remitidos al exterior para su industrialización y posterior retorno al país, sin pérdida del dominio originario de las mercaderías. En tal supuesto -y según conformaremos al tratar lo relativo a las exportaciones- la sola salida de dichas mercaderías no constituye un acto gravado (o exportación, en el sentido impositivo), desde que no existe, jurídica ni económicamente, "venta" en la acepción legal (v. g. remisión al exterior de lana que retornan transformadas en hilados que son luego vendidos en el mercado interno).

CAPITULO 4º

Reiteración del impuesto sobre una misma materia:

prohibición legal

En su artículo 1º la ley en estudio establece el principio básico de que el impuesto debe incidir sobre una sola de las etapas de que es objeto la comercialización de cada mercadería.

Es decir, si en una etapa -preferentemente la primera- corresponde aplicar el gravamen, al realizar posteriormente la venta de un producto, la ley prohíbe que dicho tributo sea nuevamente pagado sobre el mismo artículo, en tanto se lo negocie en las mismas condiciones en que fué adquirido.

Aplicación práctica de este principio, la encontramos en la "re-venta de mercaderías de plaza", que -en el caso de tratarse de productos gravados- por haber satisfecho el impuesto en la etapa prece

dente, las posteriores negociaciones de la mercadería no son susceptibles de imposición en tanto se las venda en las mismas condiciones en que fueron adquiridas por su vendedor actual. Ejemplo también de esa previsión práctica de la ley lo encontramos en el sistema de compensaciones establecido por la norma legal para la deducción de ciertos valores (v. g. materia prima gravada, que se utiliza en la elaboración de artículos gravados), que han satisfecho el tributo en la etapa precedente y que son restados al valor total de las ventas brutas, del período que se liquida, a objeto de impedir que se tribute nuevamente el impuesto sobre el monto de dichas compras.

Según veremos más adelante, el principio de la doble imposición crea una serie de complejos problemas que han motivado sucesivas reformas legales y reglamentarias a fin de solucionarlos. Especialmente en el caso de las mercaderías vendidas al exterior se han sucedido diversos sistemas de liquidación del impuesto, buscándose mediante normas previsoras favorecer los intereses del contribuyente, al obviar la doble imposición y los intereses del Fisco, al evitar la evasión del gravamen y facilitarle, a su vez, la percepción correcta del mismo.

TITULO II

BASES GENERALES PARA LA IMPOSICION

Enunciación

Entraremos a considerar ahora lo relativo al momento en que se produce el hecho imponible y los elementos que permiten establecer, real o presuntivamente, la medida de la materia sujeta al pago del impuesto, comprendiendo en nuestro análisis los casos normales en que no existe intención de evadir el pago del tributo y aquellos otros en que el responsable busca disminuir ilegalmente la carga real del

impuesto.

Para ello estudiaremos separadamente:

- a) Momento del hecho imponible y
- b) Medida de la materia gravable o base inicial para su determinación.

CAPITULO 1º

Momento del hecho imponible: Presupuesto legal

Al producirse la transferencia de dominio de la mercadería objeto de la transacción gravada, nace el hecho imponible. Exteriormente, tal circunstancia se prueba mediante la factura o documento equivalente extendido por las personas obligadas al pago del impuesto, según lo preceptúa el artículo 3º de la ley.

La entrega de los bienes vendidos -cuya prueba se opera a través de la factura- puede ser real o simbólica, debiendo estarse, al respecto, a los conceptos generales que sobre compra-venta, establece el derecho común. (1)

De aquí que el artículo 9º, de la norma legal, establezca que el impuesto es adeudado desde el momento de la entrega de la mercadería o acto equivalente y se percibirá sobre la base de la declaración jurada que, en la forma y plazos fijados por la Dirección General Impositiva, debe presentar el responsable del impuesto.

Aunque es bueno aclarar que el impuesto adeudado desde el momento fijado por el artículo 9º no es un valor definitivo, sino que -según analizaremos más adelante- es susceptible de reducciones por hechos ocurridos con posterioridad a la transferencia del dominio y riesgos de la cosa vendida, y que se motivan en rescisiones de contrato o pérdidas en las mercaderías objeto de transacción.

Esto, como principio general; sin embargo la misma ley ha previs

(1) Ver el art. 463 y concordantes del Código de Comercio.

to momentos determinados en que conceptúa operada la transferencia de dominio, atendiendo para ello a ciertas circunstancias de índole particular.

Así el artículo 7º establece que, cuando los importadores introduzcan al país mercaderías por cuenta de terceros, aquéllos serán responsables del ingreso del impuesto desde el momento en que las mercaderías son retiradas de los depósitos de Aduana.

Vale decir, la incorporación al territorio aduanero -no al territorio estadístico⁽¹⁾- determina el momento de la imposición y allí, la ley presume, se opera la venta sujeta al pago del tributo. En este caso y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4º de la ley 11.683 (t.a. en 1947)⁽²⁾, que autoriza al Director General del organismo de recaudación para simplificar la aplicación del impuesto a las ventas, variando la forma de fijación de la materia imponible, el citado artículo 7º establece que el impuesto se aplicará sobre el valor declarado ante la Aduana, incluido derechos y gastos facturados por el importador.

De igual manera y para el caso de las ventas al exterior, el momento de imposición se fija por el instante en que las mercaderías "salen del país por cuenta propia o de terceros", según surge del análisis del artículo 6º, inciso c) de la ley y artículo 2º, último apartado, de la misma. Si la mercadería es exportada en consignación, el impuesto -según el artículo 9º, último apartado de la ley- es adeudado desde el momento del embarque y debe ser liquidado en la forma fijada por el artículo 24 de la reglamentación.

Es menester considerar ahora la forma como se establece la medida del hecho imponible. Para ello entraremos a estudiar el precio neto de venta a que se refiere la ley en su artículo 3º y concordantes.

(1) Por territorio estadístico cabe entender -según Convención de Ginebra de 1928- todo el territorio aduanero, todos los depósitos de Aduana o bajo el control de la misma y todos los puertos francos y zonas francas de un país (ver MORENO QUINTANA, "Política Económica", Buenos Aires, 1944, tomo I, pág. 218, nota II).

(2) Actualmente artículo 8º, de la ley 11.683 (t.o. en 1949).

CAPITULO 2º

Precio neto de venta1 - Concepto general y elementos integrantes

La base para el cálculo del impuesto que nos ocupa la constituye el "precio neto de venta" a que se refiere el artículo 3º mencionado y que -como hemos visto- resulte de la factura o documentación cambiada entre las partes.

Este precio neto de venta representa el valor -en dinero o estimable en numerario- que el comprador adquiere el compromiso de pagar y no tiene en cuenta el hecho cierto de que el pago, en definitiva, se efectúe. Basta, a los fines legales, que el precio neto de venta exista como obligación contractual a cargo del comprador de las mercaderías gravadas, sin interesar si el precio citado ha sido efectivamente percibido por el vendedor, desde que esta última consideración afecta el punto exclusivamente financiero de las partes y no la realidad de la existencia del hecho imponible y su correlativa medida.

Pero, si la obligación del comprador se modifica o desaparece total o parcialmente por haberse rescindido, en todo o en parte, el contrato de venta primitivamente convenido (v. g. las devoluciones) o si, por haberse desmerecido, deteriorado o perdido parte de las mercaderías vendidas (v.g. las mermas, roturas, etc.), disminuye el derecho contractual del vendedor, el precio neto de venta deba seguir, en consecuencia, esa variación y cabe admitir su posterior reajuste.

Esto es, en los casos de rescisión o modificación mencionados interesa contemplar la nueva situación del comprador, no por el hecho de si ha pagado o no su deuda, sino por cuanto su obligación a abonarla se ha transformado. En consecuencia, corresponde admitir esa modificación como una rebaja del precio de venta originariamente con-

venido, tanto se trata de ventas en el mercado interno como al exterior, dándole un tratamiento similar al de las bonificaciones y descuentos comunes.

Precisados los conceptos precedentes, entraremos a estudiar cómo se llega -partiendo del monto bruto de ventas totales- a determinar su valor neto, punto de partida para la determinación final de la materia imponible.

Surge del artículo 4º de la misma ley, que el precio bruto de venta convenido entre comprador y vendedor es susceptible de ser disminuído en varios conceptos para llegar al citado precio neto de venta. Dichos conceptos son:

- a) Bonificaciones, descuentos y devoluciones de mercaderías. Envases devueltos.
- b) Deducciones por mermas, roturas, evaporaciones, etc. y conceptos similares.
- c) Otras deducciones: fletes y acarreos; intereses por financiación, etc.

2 - Bonificaciones y descuentos. Devoluciones de mercaderías y envases.

Establece la ley como condición para que sea admitida la deducción de los descuentos, que los mismos hayan sido concedidos directamente al comprador y que se motiven en las compensaciones que, por épocas de pago, es común otorgar en el comercio, a fin de adelantar el cobro de las deudas nacidas como consecuencia de las ventas de mercaderías.

Asimismo, admite la deducción de las bonificaciones, también hechas al comprador y que se conceden en atención a diversos hechos, tales como: gran importancia del volumen de las compras, condición de antiguo cliente, calidad inferior o deterioros naturales o de fabri-

cación de las mercaderías vendidas, situación especial del comprador, etc.

Dichas bonificaciones y descuentos no pueden ser fijados arbitrariamente por las partes contratantes, desde que podrían constituirse en un medio fácil de eludir o disminuir el pago del impuesto. De aquí que la ley exige que los mismos se ajusten a las costumbres de plaza.

Esa concordancia es un medio mediante el cual la Dirección General Impositiva comprueba la veracidad y bondad de los descuentos concedidos; pero se requiere, además, la prueba fehaciente de su existencia: de aquí que se exija que dichos descuentos o bonificaciones estén facturados y contabilizados.

También las devoluciones de mercaderías y envases afectan al precio bruto de venta obtenido y, en consecuencia, interesan para la determinación del importe neto de dicho precio de transferencia, desde que constituye una detracción al valor de venta originariamente convenido.

Tanto en el caso de las bonificaciones y descuentos, como -en general- en el de las devoluciones de mercaderías y envases, la deducción procede cuando dichas rebajas de precio se efectúan sobre ventas sujetas al impuesto. Por lo tanto, las bonificaciones y descuentos sobre ventas de mercaderías eximidas del pago del impuesto y sobre productos de reventa, así como las devoluciones sobre las primeras, no son admisibles y este hecho se explica fácilmente por cuanto -según veremos más adelante⁽¹⁾ en la determinación del monto imponible se excluye, del monto bruto de ventas totales, el importe también bruto de las ventas exentas y de las compras para revender más su coeficiente de utilidad bruta, lo cual -de admitirse la detracción de dichas bonificaciones, descuentos y devoluciones- implicaría una doble deducción impositiva.

(1) Ver pág. 81

Respecto a las devoluciones de mercaderías revendidas, su deducción es procedente por cuanto si bien puede constituir una doble reducción del precio de venta total, la posterior aparición, en otro ejercicio impositivo, de dichas devoluciones entre las ventas brutas totales permite recuperar su importe, gravándolo en la medida en que antes constituyó un exceso de deducciones. Veremos más adelante, al explicar el procedimiento de liquidación del impuesto en el mercado interno como ocurren los hechos mencionados. (1)

Es necesario aclarar que la deducción de los envases es admisible solamente cuando existe previo desprendimiento de su dominio de parte del vendedor al comprador y, en consecuencia, formaba parte del precio de venta gravado en oportunidad de la transferencia de la mercadería envasada. En cambio si el envase pertenece siempre en propiedad al vendedor y, por lo tanto, éste no lo factura conjuntamente con el precio de venta del producto envasado, su posterior devolución no debe afectar al precio neto de venta, desde que es ajeno al mismo.

Apoyándose en las deducciones legales, diversos responsables sostuvieron la procedencia de la admisión entre los conceptos que estudiamos de las comisiones de venta, pagadas por el vendedor a sus agentes, representantes o corredores que le permitían o facilitaban la venta de sus artículos gravados, desde que afectaban igualmente al precio de venta obtenido en definitiva.

Si bien desde el punto contable y económico era cierto que dichas comisiones afectaban al precio de venta, no era admisible su deducción desde que no habían sido concedidas por épocas de pago y no provenían del vendedor al comprador, como exigía la ley para la deducción de las bonificaciones y descuentos.

Admitirlas sería contemplar la realidad de lo aseverado por los responsables, en cuanto las citadas comisiones afectaban realmente el valor convenido, pero era dar a la norma legal una extensión que ésta

(1) Ver página 81.

no tenía. De aquí la corrección de su rechazo.

Tal situación no ocurre —en nuestra opinión— en el caso de las comisiones giradas o pagadas a agentes de ventas en el exterior para las exportaciones de mercaderías, desde que tal gasto se produce con posterioridad al embarque de las mismas.

No obstante, en este último caso, la Dirección General Impositiva conceptuó que también dicha comisión seguía la suerte de la abonada en los supuestos de ventas en el país, sin contemplar que las circunstancias eran distintas: la comisión de venta abonada en el país retribuía un servicio efectuado en éste y constituía parte del costo interno del producto vendido; en cambio, la comisión de venta pagada al exterior remuneraba una actividad llevada a cabo en el extranjero y era ajena al precio de venta interno de los productos nacionales o nacionalizados objeto de exportación. Por otra parte, esta interpretación administrativa se apoyaba en lo establecido en el artículo 7º (hoy octavo) de la ley que, en forma taxativa, fija los conceptos deducibles; pero no se tuvo en cuenta que dicha norma se refería únicamente a las ventas en el mercado interno y no excluía la posibilidad de que, en las ventas al exterior, se aplicara un criterio distinto.

3. Mermas, roturas y conceptos similares.

Sería procedente admitir también otras deducciones que pueden afectar al precio bruto de venta y que nacen de la relación directa entre comprador y vendedor. Tales por ejemplo las reducciones de precio motivadas en perjuicios sufridos por el comprador (v. g. mermas, roturas, derrames, evaporaciones, etc.), que en definitiva representan una menor cantidad de mercaderías entregadas y, por lo tanto, un derecho al pago de un precio de venta también menor.

El concepto precedente es indudable que debe jugar para todas

las ventas gravables, cualquiera sea el mercado en el cual se negocien; pero el mayor problema se presentaba con referencia al mercado internacional. Por ello, el artículo 21, inciso d) de la actual reglamentación, menciona dichas deducciones como admisibles para las exportaciones con cláusulas C.I.F. o condición similar. También proceden en el caso del artículo 23 de la misma reglamentación que se refiere a las ventas al exterior con cláusula F.O.B. o condición similar y para las ventas de mercaderías exportadas en consignación, a que se refiere el segundo apartado del artículo 9º de la ley.

4 - Otras deducciones: Fletes y acarreos, intereses por financiación, etc.

Establece, el artículo 4º de la ley vigente que, para determinar el precio neto en estudio, no puede deducirse el importe abonado por flete o acarrero "cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino". Asimismo preceptúa que, cuando el transporte de los productos vendidos haya sido realizado con medios o personal del vendedor, aunque nada se determine en el contrato de venta respectivo, se entenderá -o más correctamente, se presumirá de derecho- que la venta ha sido realizada para ser entregados los productos en el lugar de destino.

Antes de entrar a su análisis, es necesario destacar que el término "flete" usado por la ley corresponde interpretarlo en la acepción amplia que le da el Código de Comercio en su capítulo V, en el cual se habla de acarreadores, con prescindencia de las distancias y de la circunstancia que el transporte se efectúe en ferrocarril, carro, nave, etc., y se llama también "flete" al precio estipulado por el transporte cualquiera sea el medio utilizado en el mismo (ver los artículos 162, 200 y 202 del Código citado).

No obstante la acepción que cabe dar, según lo expuesto, al término "flete", la ley ha creído necesario mencionar expresamente a los "acarreos" para evitar interpretaciones equivocadas, según las cuales aquel vocablo no incluye a los servicios que, en plaza, se abona a una empresa de transporte para el desplazamiento de las mercaderías vendidas. (1)

Precisado, entonces, el alcance del léxico legal, cabe destacar que la exclusión de la consideración de los fletes y acarreos para establecer el precio neto de venta, buscaba fijar el criterio administrativo que, en diversas épocas, había tenido un distinto alcance interpretativo. Muchas veces se admitió la deducción de dichos conceptos siempre que se facturasen separadamente del precio de venta convenido y en tanto se realizaran los transportes con elementos de terceros; más tarde, un criterio más ágil, admitió igualmente su deducción -aunque no estuvieran facturados por separado los importes respectivos- cuando, por las anotaciones contables, podían ser claramente determinados.

Siempre, sin embargo, diferían los criterios de los responsables y del Fisco; de aquí la norma legal que determina definitivamente el tratamiento impositivo que debe concederse a los conceptos en estudio.

Actualmente, entonces, los acarreos y fletes no son deducibles sino cuando el vendedor ha convenido la entrega de las mercaderías en su propia fábrica o establecimiento de ventas y, con carácter de mandatario, por cuenta del comprador, contrata y paga el transporte de las mercaderías vendidas -para su entrega en su destino determinado- con una entidad acarreadora de terceros.

Tampoco es deducible el importe que, por los aludidos conceptos, se abone a terceros para el transporte de mercaderías desde la casa

(1) En efecto, algunos intérpretes podrían considerar que el vocablo "flete" comprendía sólo al precio de transporte por vía fluvial y marítimo y por ferrocarril; pero no el efectuado por medio de carros, automotores, etc. Por eso se agregó "acarreos" que se refiere al precio de estas últimas formas de transporte de mercaderías.

central a las sucursales o agentes de ventas del país, cuando la entrega de los artículos vendidos se convino realizarla en el local de las citadas sucursales o agencias, desde que representa un gasto interno de la empresa directamente vinculado con el costo de venta de sus productos.

Por último, es necesario destacar que la mención expresa de la ley respecto a los fletes y acarreos de venta, deja en la duda el tratamiento a otorgar a los mismos cuando se refieren a las compras.

Sin embargo, tal duda se desvanece si se considera que en manos del comprador los fletes y acarreos de compra afectan el costo neto de las mercaderías adquiridas y por lo tanto, su deducción es admisible, en la medida en que se admita la exclusión por vía de compensación y según veremos al referirnos al procedimiento de liquidación de las ventas en el mercado interno de las mercaderías o materias primas gravadas.

Esto es, dichos fletes y acarreos no interesan para la fijación del precio neto de venta, objeto de nuestro análisis, pero lo mencionamos por la similitud de la materia y por interesar, en definitiva, para la determinación de la materia imponible.

Con referencia a los intereses de financiación, o sea aquéllos incrementos del valor de las ventas que se producen como consecuencia de las facilidades otorgadas para su pago y que algunos intérpretes consideran un elemento extraño al verdadero precio de transferencia y, por ello, no alcanzado por el impuesto, es de interés destacar que el criterio administrativo no admite su deducción, desde que se sujeta al respecto a las enunciaciones taxativas que, con referencia a las deducciones, establece la ley. (1)

5 - Caso particular del importador por cuenta de terceros:

crítica a la norma legal.

(1) Ver su consideración especial en las págs. 101 y 103

En el caso del importador por cuenta de terceros la ley establece, en su artículo 7º que el impuesto se calculará "sobre el valor, incluido derechos y gastos facturados por el importador".

Tal disposición merece una objeción fundamental y es que los importadores por cuenta de terceros pueden asumir -ante la Aduana, la responsabilidad de introducir mercaderías al país por cuenta de personas que, a su vez, desde el punto de vista de la ley de ventas, pueden estar o no inscriptos como responsables del impuesto en los registros que, al efecto, lleva el organismo de recaudación del tributo.(1)

Esta última posibilidad justifica un distinto tratamiento impositivo que dicha norma legal no prevé; pero que surge de la naturaleza del impuesto y de su técnica.

En efecto, en el caso de un introductor nacional de mercaderías, no inscripto ante la Dirección como responsable -ya sea porque realiza accidentalmente importaciones o porque elude el pago del tributo la Dirección responsabiliza, del ingreso anticipado del gravamen, al mandatario que introduce las mercaderías por cuenta de aquél, considerando que el hecho imponible se produce al momento de su introducción al país y en la medida del valor facturado en el exterior, más los derechos y gastos facturados por el importador. En esta forma y en relación al impuesto pagado sobre el monto imponible así establecido, se atenúa o evita la evasión fiscal.

Pero, en el caso de un importador que introduce mercaderías al país por cuenta de un responsable inscripto ante la Dirección General Impositiva, el artículo 7º es innecesario, desde que existe una relación directa entre el verdadero introductor de las mercaderías y el Fisco. En consecuencia, el impuesto debe abonarse en el momento en que las mercaderías son vendidas por vez primera en plaza y en la medida del verdadero precio de venta obtenido. Esto es así, por cuanto

(1) O también porque, siendo productor de artículos exentos, importa materias primas destinadas a ser usadas en la obtención de esos productos. Este último supuesto no interesa para el análisis (ver pág. 101)

(2) De acuerdo a la Res. Gral. Nº 88 del 23/11/48 debe además computarse el coeficiente de utilidad bruta que, para los distintos ramos, establece la citada resolución.

-en nuestra opinión- la norma particular (art. 7º) no puede dar por cumplida en su totalidad y en forma definitiva la obligación tributaria, según veremos más adelante.

Por ello, el actual decreto reglamentario establece -en su artículo 11, inciso b), que son importadores los que a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros no inscriptos como responsables del impuesto, introducen al país mercaderías procedentes del extranjero. Y esto es lo correcto, desde que siendo la ley una norma que grava las "ventas" no podía admitirse -salvo el caso excepcional explicado-(1) que alcanzara la simple introducción de mercaderías al país, desinteresándose de su verdadera enajenación posterior por el solo hecho de que la importación no fué realizada directamente, sino por interpósita persona.

De aquí que, prescindiendo del léxico incorrecto de la ley, cabe dar a sus términos el sentido exacto, que surge de la propia naturaleza del hecho imponible y de los principios generales que regulan la determinación de la materia imponible correspondiente.

Esta ha sido la misión, en este aspecto, del decreto reglamentario vigente sin que su norma importe exceder los límites legales, en cuanto no modifica, sino completa el verdadero y recto sentido de la ley.

Por otra parte, es necesario aclarar que -de acuerdo al segundo apartado del artículo 13 de la reglamentación- el ingreso que efectúan los importadores (o exportadores) por cuenta de terceros, no excluye la responsabilidad que directamente corresponde a estos últimos, quienes deberán liquidar el impuesto sobre el valor real de venta obtenido en la negociación de la mercadería importada, acreditándose el importe del impuesto ingresado por su cuenta.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, es necesario recordar que los

(1) O sea, el de los terceros no inscriptos como responsables del tributo.

importadores (y los exportadores) por cuenta de terceros no inscriptos ante la Dirección como responsables, no ingresarán el gravamen cuando las mercaderías importadas (o exportadas) por su intermedio, estuvieran legalmente exentas en esas etapas de su comercialización, según lo preceptúa el artículo 14 del reglamento vigente.

Al hablar de "esas etapas de su comercialización", la norma citada se refiere:

- a) Para la importación: a la primera venta, en el país, de la mercadería importada (v. g. venta de carbón mineral, venta de diarios, periódicos, etc., extranjeros).
- b) Para la exportación: a la última venta, en el país, o a la primera venta al exterior, de mercaderías nacionales o nacionalizadas (v. g. ventas de carbón mineral nacional, remisión y venta al exterior de diarios, periódicos, revistas nacionales, etc.).

Vale decir, la norma del artículo 14 -que se restringe exclusivamente a los productos cuya venta en plaza o al exterior está exenta del impuesto- fija una excepción al concepto general sostenido por nosotros en párrafos precedentes, en cuanto se refiere a los importadores por cuenta de terceros.

6 - Facturación y Documentación

Según venimos explicando, las deducciones estudiadas son admisibles siempre que "se contabilicen y facturen", de acuerdo a lo establecido por el artículo 4º de la ley.

La facturación es necesaria pero no indispensable, desde que otro elemento de prueba, que ofrezca fe, puede sustituirla. Lo que interesa al organismo de percepción del gravamen es que no se simulen bonificaciones, descuentos, etc., con el fin exclusivo de reducir in

correctamente el monto sujeto a imposición.

En determinado momento, la posición de dicho organismo -especialmente en el caso de los fletes de venta- fué un tanto rígida, al exigir siempre la facturación de los mismos, no satisfaciéndose con otros medios de prueba. Posteriormente -con un criterio más racional- se admitieron comprobantes distintos, pero igualmente veraces, que las facturas, para darle importancia por último a las anotaciones contables.

Es así que el artículo 8º de la reglamentación vigente establece que las deducciones permitidas por la ley y el reglamento -entre las cuales se encuentran las que inciden directamente sobre el precio neto de venta- sólo serán admitidas cuando estén claramente especificadas en la contabilidad del responsable y puedan, a su vez, controlarse con los documentos y papeles comerciales que las justifiquen.

Indudablemente, las anotaciones contables valen en la medida que se puedan comprobar mediante los documentos originales cambiados entre comprador y vendedor o con otros contratantes; de aquí la exigencia complementaria de los documentos y papeles comerciales citados.

Es de interés destacar que -a nuestro entender- las "anotaciones contables" a que se refiere la reglamentación pueden ser, tanto las del propio responsable que efectúa su liquidación de impuesto, como la de un tercero con el cual haya realizado transacciones o actos comerciales. Puede ocurrir el caso de un sujeto impositivo que, por diversas circunstancias, no tenga registrado en su contabilidad un descuento o bonificación concedido a otro, pero que -en los libros de este último- sea posible establecer la verdad de dichas rebajas. Es indudable, en este caso, que una vez probado por los funcionarios fiscalizadores de la Dirección General la existencia real de las mismas, correspondería admitir su deducción impositiva.

No obstante que habremos de estudiarlo más adelante, es necesari-

rio recordar que el artículo 7º del actual reglamento, determina cuáles son los libros y registros contables que debe llevar un responsable del tributo; como así también las condiciones y consecuencias que importa la manera y cuidado con que son llevados.

CAPITULO 3º

Valor normal de plaza

1 - Concepto General

Hemos visto lo que se entiende por precio neto de venta, cuál es el momento de su determinación y qué elementos influyen sobre él; pero ese análisis lo hemos realizado sobre la base de que dicho precio de venta sea el fijado por partes económicamente independientes y sin que sus intereses coligados intenten desnaturalizar el verdadero valor convenido.

Vale decir, hemos razonado -salvo los casos especiales señalados- teniendo en cuenta que dicho precio de venta, basado en el principio económico según el cual en un mismo mercado, a un mismo tiempo y respecto de una misma mercadería, no pueden existir precios substancialmente distintos, se ajustaba al que normalmente se convenía en las transacciones realizadas por otros responsables del impuesto. Esto es, hicimos el análisis considerando la existencia de un "valor normal de plaza".

Puede ocurrir, sin embargo, según parcialmente también llevamos visto, que el precio bruto de venta -base para la determinación del precio neto- no se ajuste a dicho valor normal. En este caso, el artículo 5º de la ley establece la norma general, según la cual, a los fines de la aplicación del impuesto y cuando las facturas y documentos de los responsables no expresen el valor normal de plaza, la Dirección General Impositiva tiene facultad para estimarlo de oficio, de

conformidad con lo establecido en la ley 11.683 (t.a. en 1949).

Pero es indudable que, si el precio convenido entre las partes no se ajusta al normal en el mercado interno, es admisible su consideración cuando el sujeto impositivo demuestre fehacientemente su realidad. Esto, por cuanto --a nuestro entender-- la norma del artículo 5º envuelve implícitamente una presunción "juris tantum" que, en consecuencia, admite la prueba en contrario.

Cuando se trate de liquidación de impuestos relativos a las ventas de mercaderías al exterior y corresponda la fijación, de oficio, del precio de venta --para ajustarlo al normal de plaza-- el artículo 22 de la reglamentación, determina que se admitirá, en lo pertinente, las deducciones previstas en sus artículos 20 y 21. Posteriormente, al hablar en especial sobre el tema relativo a la fijación de oficio del precio de transferencia de las mercaderías exportadas, veremos lo dispuesto por el artículo 22 citado en cuanto se refiere a la imposibilidad de establecer un "precio mayorista vigente en el lugar de destino" y la forma de solucionar, legalmente, la dificultad. (1)

2 - Ventas realizadas por interpósita persona

Siempre dentro del ánimo de alcanzar el precio normal de venta, la reglamentación en su artículo 19, establece que:

"A los fines de la determinación del monto imponible, cuando un responsable realice ventas por intermedio de sucursales, representantes, consignatarios, etc., se considerará precio de venta el que las sucursales o los intermediarios facturen a sus compradores".

O sea, el decreto reglamentario --siguiendo el camino trazado por el segundo apartado del artículo 5º de la ley-- busca alcanzar con el impuesto el mayor precio de venta obtenido, al desprenderse los bienes del dominio del responsable por intermedio de terceros que no responden sino a los intereses económicos de aquél.

(1) Ver págs. 52 y 55.

Fijado el precio de venta bruto sobre la base del importe facturado por las sucursales, etc., a sus compradores, corresponde --para llegar al precio neto de venta-- practicar las deducciones que hemos estudiado, en tanto las mismas existan. Indudablemente que dichas rebajas de precio se refieren sólo a las relaciones de las sucursales con sus clientes y no a las que es usual se concedan --generalmente con fines contables-- la casa principal y sus filiales o agentes.

Al estudiar todo lo relativo a "vinculación económica" veremos otras situaciones que suelen plantearse al Fisco para la determinación exacta del "precio neto de venta" y el monto imponible sobre el cual debe, en definitiva, pagarse el gravamen.

CAPITULO 4º

Vinculación económica

1 - Importancia del problema

El problema de la vinculación económica tiene una importancia trascendental en la aplicación del gravamen que nos ocupa, ya que, mediante la creación de distintas personas jurídicas o diversos sujetos de derecho, es posible disminuir el monto imponible y desvirtuar la verdadera naturaleza del acto alcanzado por el tributo.

Así, por ejemplo, una sociedad que se dedica a la industrialización de un producto, cuya venta efectúa posteriormente en plaza, puede desnaturalizar el hecho imponible, alterando el monto del impuesto a pagar, mediante la creación de un sujeto impositivo distinto, de existencia jurídica aparentemente independiente, aun cuando de economías vinculadas.

En ese caso, por medio de la aparición de este nuevo sujeto, la empresa productora puede aparecer vendiéndole sus productos a un precio inferior al normal y pagando, en consecuencia, el impuesto so

bre una cantidad imponible menor; a su vez, la empresa adquirente puede vender dichos productos, en el mercado interno, al precio corriente de venta al consumidor y su operación no estaría sujeta al impuesto ya que no revestiría el carácter de productor o industrial nacional (tampoco el de importador o exportador), eludiéndose en esta forma el pago del impuesto sobre el mayor precio de venta obtenido en la negociación.

Para estudiar el problema de la vinculación económica, vista en la faz que interesa al impuesto a las ventas, nos referiremos a las operaciones realizadas en el país y a las ventas al exterior.

2 - Análisis del mismo con referencia a las ventas en el mercado interno.

La ley 12.143, t.o., no traía disposición alguna que, en forma concreta y específica, impidiera aquella evasión; sólo, mediante la coordinación de algunos de sus artículos era posible llegar a evitarla, pero siempre la interposición legal estaba expuesta a ser discutida por los responsables, que admitiendo la existencia de una vinculación económica con otras firmas, sostenían sin embargo que la Dirección no estaba facultada para gravar el mayor precio de venta, constituyendo el desdoblamiento de entidades una forma lícita de evadir el ingreso del tributo.

Para solucionar las controversias ocurridas entre el organismo recaudador y los responsables del gravamen, el decreto N° 24.671/45 contenía una disposición incorporada actualmente al artículo 5º, párrafos 2º, 3º y 4º de la ley- mediante la cual se buscaba solucionar en forma concreta y precisa el problema planteado.

Analizaremos a continuación el problema que nos preocupa, estando vigente la anterior o la actual norma de la ley de ventas:

a) Bajo el régimen de la ley 12.143 t.o. y su reglamentación
(decreto N° 56.466/55):

La citada ley establecía, en su artículo 2°, que "el gravamen se aplicaba sobre el precio neto de venta...", expresando a su vez, el artículo 4° de la reglamentación (decreto N° 56.466/55), que el precio neto de venta sobre el cual se aplicaría el impuesto era el que resultaba de la factura o documento equivalente extendido por el vendedor al comprador.

Esto es, al establecer las precitadas normas que la determinación del precio -elemento indispensable para fijar la medida del impuesto- nacía de un documento probatorio de la relación entre dos sujetos distintos (vendedor y comprador) estaba hablando implícitamente de una transferencia real de dominio; de un desprendimiento de bienes, de un patrimonio determinado hacia otro patrimonio completamente independiente; de una salida de valores de parte de una economía hacia otra economía distinta. Esto no podía ocurrir en el caso de existir una sola suma de bienes comunes, aun cuando sus titulares parecieran ser personas jurídicas distintas, ya que al no haber un "vendedor" y un "comprador" independientes no había transferencia de dominio; no había "venta" y, en consecuencia, tampoco podía existir un "precio neto" capaz de ser tomado en cuenta para determinar la materia imponible en su adecuada medida.

Vale decir, las operaciones imponibles a que la ley de ventas se refería eran exclusivamente -por recta interpretación- aquellas en que intervenían intereses económicos opuestos, consecuencia de ventas reales, efectivas y no aparentes o teóricas y debían siempre representar, por lo tanto, verdaderos cambios de la propiedad de ciertas mercaderías, frutos o productos.

Afianzaba ese criterio el hecho de ser la ley de ventas una nor

ma de orden eminentemente económico y haberse efectuado su aplicación -por el organismo administrativo- teniendo en cuenta siempre la realidad económica, ya que de otra manera la aplicación del gravamen podía estar sujeta a la voluntad de los posibles responsables, por cuanto éstos, mediante la aparición de nuevas sociedades (originadas en unas mismas manos propietarias), estaban en condiciones de alterar la verdadera medida del hecho imponible supeditando, a su mayor o menor ingenio, la fijación definitiva del impuesto a pagar.

Existiendo entonces una serie de indicios evidentes de vinculación económica -no sólo de interés económico- entre dos empresas no corresponde hablar de comprador y vendedor. El hecho imponible nace en manos de la empresa productora y se concreta definitivamente en poder de la empresa revendedora, que no es sino la misma entidad que, con un vestido jurídico distinto, efectúa la venta al consumidor de los productos de su propia producción o industrialización. De aquí que en manos del distribuidor (o aparente revendedor) es donde se determina el verdadero "precio neto de venta" a que se referían los artículos 2º y 4º de las normas precitadas.

b) Régimen de la ley 12.143, t.o. en 1947 y decreto reglamentario N° 6.652/50)

El decreto N° 24.671/45 vino a solucionar, en forma expresa y a fin de evitar controversias con los responsables, el problema planteado. Su texto fué posteriormente incorporado a la ley y constituye actualmente el artículo 5º, párrafos 2º, 3º y 4º, de la norma básica.

Era pues, perfectamente claro el fundamento justificativo de la nueva reforma: no podían titularse "compradores" a los organismos desdoblados (v.g. empresas de fabricación y venta) de un ente común con el cual constituyen una "unidad económica" y para quienes la acumula-

ción de mercaderías es sólo consecuencia de los simples trasposos motivados por el sistema de organización a que resolvieron adecuarse.

El apartado segundo de la norma legal citada establece el principio según el cual, en el caso de ventas efectuadas a través de personas o sociedades económicamente vinculadas con el responsable del tributo, el impuesto deberá ser liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido.

Por otra parte, el tercer apartado de la misma disposición legal menciona ciertas circunstancias según las cuales se presume que hay vinculación económica. Puede esta norma jugar, en principio, aun sin que existan los elementos de análisis enunciados en el segundo apartado (v.g. origen de los capitales, dirección de los negocios, utilidades, etc.), o complementarlos.

En realidad, no puede definirse lo que es una "vinculación económica"; sólo es posible fijar algunos elementos cuyo examen es indispensable para establecer la existencia o inexistencia de dicha vinculación. Para que ésta exista, sería necesario analizar:

- 1º) El origen de los capitales de ambas empresas;
- 2º) La dirección efectiva del negocio;
- 3º) El reparto de las utilidades;
- 4º) La centralización de las adquisiciones; los gastos administrativos comunes; la unificación del regimen contable; la existencia de idénticos asesores contables y técnicos, etc.

Pero, de todos los elementos mencionados es indudable que el origen de los capitales invertidos en las empresas coligadas y su consecuencia, el reparto de las utilidades, son los índices más significativos para establecer la mencionada vinculación económica, desde que dichos índices se vinculan con la existencia de un titular único de las empresas desdobladas.

De aquí que la noción de "vinculación económica" esté dominada, en principio, por la idea de permanencia, en las mismas manos de la propiedad de los distintos entes jurídicos que se pretende aparentar; idea ésta de propiedad o dominio que, como vimos, se exterioriza principalmente por la tenencia del capital, que asegura el provecho de los beneficios y la conducción de los negocios. Esto, sin dejar de reconocer -como comprobaremos más adelante- que la determinación de la vinculación que nos preocupa es un problema de suma complejidad, que debe resolverse frente a cada caso en particular, analizando y dando su justo valor a cada uno de los elementos de juicio que permitan presuponer, con fundamento, la existencia del nexo económico citado.

Consecuencia de lo que hemos expresado es el hecho de que, la existencia de vinculación entre empresas jurídicamente distintas, requiere, en principio:

1.- Que el capital invertido en los negocios de cada empresa o una proporción sumamente preponderante de dicho capital pertenezca a las mismas personas físicas o jurídicas.

Por ejemplo, una empresa productora de artículos gravados, que efectúa la distribución -a comerciantes minoristas o al público- de sus productos, por medio de un conjunto de empleados (o repartidores) o efectúa sus ventas valiéndose de sucursales, puede constituir con varios de sus empleados (o con todas o algunas de sus sucursales) una nueva sociedad que se dedicara exclusivamente a colocar sus artículos, en plaza, a un precio de venta superior. Si en la nueva sociedad, la empresa productora posee la totalidad o, por lo menos, en proporción la casi totalidad del capital invertido (v.g. un ochenta a un noventa por ciento), sería evidente que la nueva entidad constituiría una prolongación de los intereses de la productora en cuyas manos se mantendría prácticamente el control y la dirección de la sociedad

distribuidora. Esto es, los intereses del productor subsistirían en manos del revendedor casi con la misma intensidad que se registra en la sociedad originaria, beneficiándose mediante las entidades artificialmente desdobladas con el mayor rendimiento de la explotación.

Conviene repetir que siempre el desdoblamiento de empresas debe responder -para que exista vinculación económica- a un propósito de liberado y comprobado de lucro, como ser el de aumentar -en la medida del impuesto evadido- el rendimiento de las inversiones afectadas a los negocios, aumento éste que sólo busca beneficiar a las mismas cabezas, interesadas ostensible u ocultamente en los resultados definitivos de la explotación.

2.- Que, como consecuencia, de lo anterior exista identidad de personas propietarias en ambas empresas; ésto es, que haya lo que hemos denominado como titular único, entendiéndose por titular una misma entidad matriz o un mismo conjunto de individuos o sujetos.

3.- Complementariamente, interesa considerar si los resultados de cada sociedad aparentemente distinta tienen o carecen de influencia recíproca y si las cuotas sociales se hallan sujetas solamente a las contingencias propias de los negocios de cada una de las entidades en que hayan sido aportadas o si, por el contrario, resultan beneficiadas o perjudicadas por las consecuencias de las operaciones comerciales de cada una.

No obstante lo analizado en los puntos precedentes, también exigiría vinculación económica en el supuesto de una empresa productora que genera, a su vez, a otras entidades que les quedan sometidas, aun que el capital de las últimas no esté en su mayor parte en manos de la primera. La expresión "vinculación económica", no puede entonces referirse exclusivamente a la existencia de un conjunto de personas o a una preponderancia definida de capital: lo que debe tenerse pre

sente es que económicamente las entidades desdobladas constituyen una unidad en el desenvolvimiento total del negocio; esto es, del ciclo completo de producción y posterior negociación de los artículos gravados.

No basta, por lo tanto, el hecho de que sean las mismas las personas que figuren como integrantes de entidades creadas artificialmente, pues puede ocurrir que dicha identidad no exista (o que permanezca oculta) y que, no obstante, haya vinculación económica. De aquí que muchas veces sea necesario recurrir a otros índices demostrativos de la existencia de dicha vinculación: v.g. la carencia de patrimonio o la escasez del mismo en la empresa distribuidora, vinculada dicha deficiencia con una financiación constante y excesivamente liberal hecha por la empresa productora; la fuente originaria de los capitales que figuran como aportes propios de los componentes de la sociedad revendedora, pero que pueden provenir de liberalidades o aparentes donaciones o retribuciones extraordinarias de la entidad industrial; la representación común frente a terceros; parentesco consanguíneo entre los componentes de una y otra empresa; relación anterior -derivada de un contrato de locación de servicio- entre los componentes de una y otra entidad, que hace presuponer la subsistencia, aunque en forma oculta, de los intereses de la entidad patronal (productora) anterior; realización, con terceros, de contratos comunes, como ser la efectuación de propaganda, la adquisición de útiles, etc.

También la coincidencia de personas, constituyentes de los organismos directivos de empresas teóricamente independientes, permitiría robustecer la presunción de vinculación entre distintas empresas, ya que el mismo criterio y el mismo interés dirigirían a las entidades, demostrándose esa identidad a través del control indirecto de sus respectivas administraciones.

En resumen, cabe destacar que, atento a la complejidad del problema, los elementos analizados no pueden aisladamente ser índices demostrativos de la vinculación que estudiamos; sólo observados y constatados en conjunto o complementariamente podrán constituir elementos irrefutables de dicha vinculación.

Sin perjuicio de lo expuesto, es de interés destacar la norma del tercer apartado del artículo 5º de la ley, en cuanto fija una serie de circunstancias que permiten presumir la existencia de una vinculación económica.

Como hemos dicho, esta norma presuntiva puede robustecer más la idea de unidad económica nacida de los índices antes citados y que son expresa o implícitamente mencionados por el segundo apartado de la misma disposición legal. Pero, también aun frente a la inexistencia de estos últimos, puede permitir la creencia en una aparente vinculación de empresas, correspondiendo al responsable del impuesto demostrar lo contrario.

Las circunstancias mencionadas por el tercer apartado a que nos referimos establecen una presunción "juris tantum" y permiten presuponer la vinculación en estudio cuando ocurriera que:

- a) La totalidad de las operaciones del responsable son absorbidas por las otras empresas;
- b) Lo sea la totalidad de determinada categoría de dichas operaciones;
- c) La casi totalidad de determinada categoría de dichas compras se realicen a la misma persona o entidad.

Como se observa, la ley -situándose en la posición de la empresa vendedora- toma como índice demostrativo de la vinculación económica

la totalidad de las ventas o de determinada categoría de éstas; en cambio, cuando le interesa analizarla en su carácter de empresa adquirente sólo le satisface, para presumir tal vinculación que la casi totalidad de las compras de mercaderías o de determinada categoría de éstas sean realizadas a otro sujeto impositivo teóricamente distinto.

Pero estos índices no excluyen otros que también pueden permitir la presunción de la vinculación que analizamos y aún pueden existir los índices ya mencionados sin que haya vinculación económica alguna. En este último caso existiría "interés económico" entre las empresas, pero no "vinculación económica". Tal ocurre cuando dos entidades jurídicas y económicamente diversas convienen en absorber una la totalidad de las ventas de la otra o en producir mercaderías gravadas y venderle a la otra empresa la totalidad de su producción; esto, por cuanto ambas empresas pueden buscar la segura colocación de sus productos o el abastecimiento oportuno y seguro de mercaderías o materias primas con las que comercian. Supuesto que ocurriera este caso de "interés" y no de "vinculación" económica, el precio fijado por las partes y la realidad de la transferencia de dominio de las mercaderías deben ser aceptados como lícitos y conformes a la verdad.

Es de interés destacar que las ventas o compras, que se deben tener en cuenta para considerar si existe vinculación económica o no, son las que se refieren a todas las mercaderías con las cuales comercia un responsable y no únicamente a las mercaderías gravadas, ya que como hemos visto, la presunción que nace de la venta total o apreciablemente importante de productos de una empresa a otra, es sólo uno de los elementos que determinan tal vinculación, pero no el único y decisivo.

3 - Naturaleza jurídica de la norma introducida por el Decreto

Nº 24.671/45 y fecha de su vigencia

Como hemos visto, la antigua ley 12.143 t.o., no traía disposición expresa alguna que solucionara en forma concreta el problema relativo a la vinculación económica entre empresas: sólo mediante la interpretación concordante de diversos artículos era posible llegar a la solución del problema citado. En cambio, según también hemos visto, el Decreto 24.671/45 (incorporado al texto de la ley vigente), se refería en forma concreta a dicha cuestión. Su aplicación, trajo consigo el problema de establecer la naturaleza aclaratoria o modificatoria de la norma y el comienzo de su vigencia.

La dificultad derivaba del hecho que, conforme a los principios generales del derecho, las normas modificatorias de una ley rigen sólo para el futuro; en cambio las de orden aclaratorio, que tienen por objeto interpretar ~~no sólo aclarar~~ el sentido de las leyes a que se refieren, forman parte integrante de éstas y se considera que llevan su misma fecha de iniciación en cuanto se vincula con su vigencia. Esto, sin perjuicio de reconocer que ~~en el supuesto de la norma modi~~ficatoria el legislador puede dar efecto retroactivo a la ley, sin que ello viole principio constitucional alguno (salvo que se tratara de disposiciones penales), puesto que la irretroactividad de las leyes en materia civil es un principio legal que puede, en general, ser dejado sin efecto por otra ley, especialmente si ésta es de orden público.

Surge, como consecuencia, que las leyes fiscales pueden ser retroactivas sin más límites que la de no lesionar derechos adquiridos, equiparables ~~según lo ha hecho notar la jurisprudencia~~ al derecho de propiedad que ampara la Constitución Nacional.

Por otra parte ~~y respecto a la norma aclaratoria~~ el legislador puede también limitar expresamente su efecto en el tiempo, cuando razones de equidad así lo aconsejen (v.g. artículo 7º, decreto 24.671/45

y actual artículo 15 de la ley vigente).

Como consecuencia de lo expuesto, las normas modificatorias entraron en vigor a partir del 18 de octubre de 1945 (día inmediato siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial: artículo 2º, Cód. Civil); las aclaratorias estarían en vigor a partir del 1º de enero de 1935 (fecha de vigencia de la ley de ventas) y por último, las normas aclaratorias relativas a conceptos interpretados en forma distinta por la Dirección, iniciarían su vigencia a partir del 10 de octubre de 1945 (fecha de sanción del decreto N° 24.671/45: artículo 7º del mismo o artículo 15 de la ley vigente).

Cabe entonces analizar si la disposición relativa a vinculación económica entre empresas, que fuera introducida en la ley por el citado decreto posteriormente ratificado por el Congreso, es de carácter aclaratorio o modificatorio y determinar, en consecuencia, desde cuando está en vigor.

La Dirección General Impositiva, mediante la Circular General N° 227, fijó la fecha de vigencia de las distintas disposiciones del decreto en estudio. Al referirse en especial al artículo 3º del mismo (actualmente artículo 5º de la ley) estableció que, dado su carácter modificatorio, debía aplicarse desde el 18 de octubre de 1945 en la Capital Federal y desde el 25 de octubre de ese mismo año en el Interior.

Vale decir, el propio organismo de aplicación del impuesto, -basado en fallos judiciales desfavorables- reconocía el carácter modificatorio (y no, aclaratorio) de la norma y fijaba, en consecuencia, el comienzo de su aplicación válida. No obstante, en mérito a las consideraciones que hemos hecho, es indudable que la nueva disposición al considerar que, en los casos de vinculación económica, debía irse a la búsqueda del mayor precio de venta obtenido no hacía sino expresar

en forma concreta, un concepto que por vía interpretativa estaba contenido ya en la ley. Consecuentemente, en ese aspecto, la nueva disposición no podía ser calificada de modificatoria, sino simplemente de aclaratoria.

En cambio, era indudable que constituía una novedad, o una verdadera modificación, lo previsto en el párrafo segundo del mismo artículo del decreto, en cuanto mencionaba la presunción y sus índices de terminantes.

O sea, el artículo 3º citado, revestía el carácter de modificatorio y sólo podía regir para el futuro, únicamente en lo relativo a la presunción mencionada, pero no en cuanto al fondo del problema. Consecuencia de ello es que, por los períodos anteriores a la sanción del decreto, era el organismo de aplicación el que debía demostrar que las entidades que intervenían en las transacciones formaban parte de un mismo conjunto económico y que dichas transacciones no configuraban el hecho imponible -venta- sujeto a la imposición de la ley 12.143 t.o., sino que dicho acto imponible se producía en una etapa posterior, mientras que -a partir de la fecha de sanción del decreto mencionado- cuando se presentaban determinadas circunstancias que enunciaba el mismo artículo (absorción de la totalidad o determinada categoría de operaciones, etc.), la prueba se invierte y es el responsable del impuesto quien debe satisfacerla.⁽¹⁾

4 - Caso de vinculación económica en las operaciones de exportación de mercaderías

Las consideraciones de los puntos anteriores se refieren especialmente a la posible vinculación entre empresas del país; la relativa a empresas nacionales y otras radicadas en territorio extranjero, merecen una consideración especial también. A ella nos referiremos a

(1) Y aquí justamente, en esa inversión de la prueba, estaba la modificación.

continuación:

- a) Desde el punto de vista de la situación existente antes del decreto N° 24.671/45:

Ni la ley ni su reglamentación traían norma específica alguna relativa al problema que planteaba la vinculación entre empresas nacionales y extranjeras, cuando las mismas buscaban -mediante la alteración de los precios reales de venta- desnaturalizar la verdadera medida del hecho imponible.

Sin embargo, en la práctica, el organismo recaudador del tributo -basándose en análogas consideraciones que las estudiadas con referencia a las operaciones totalmente realizadas en el país por entidades coligadas- buscaba precisar la magnitud exacta de la materia gravable, atendiendo a los precios reales de transferencia fijados entre empresas nacionales y extranjeras de economías independientes y que se dedicaran a la negociación de productos similares a los de las empresas económicamente vinculadas.

En esta forma, analizando ramos de comercio semejantes y atendiendo a hechos y circunstancias parecidas, existentes entre las entidades nacionales desvinculadas de economías extranjeras y las otras que, por el contrario, constituían sucursales, agencias o casas matrices de sociedades o personas del exterior, el organismo recaudador evitaba o disminuía la posibilidad de evasión del pago del gravamen.

Eran características o hechos similares los que se referían a las condiciones imperantes en las plazas nacionales y extranjeras que intervenían en las negociaciones comparadas; a la magnitud de las operaciones en cada caso efectuadas; a las condiciones normales de venta de las explotaciones tomadas como modelo y a los gastos internos de las empresas coligadas o no; a las calidades de los productos transferidos; a la situación general del mercado internacional en las épocas

objeto de análisis comparativo y a las demás circunstancias que, directa o indirectamente, podían influir sobre el valor de los productos negociados, tanto en manos de las empresas vinculadas como también en los de las entidades tomadas como base para la comparación.

Evidentemente, el procedimiento era correcto y se fundamentaba en el verdadero espíritu legal, pero -como hemos dicho- no existía una norma especial que directamente resolviera la situación especial planteada. Recién aquélla aparece con el decreto N° 24.671/45, que analizaremos a continuación.

b) Situación creada a partir de la sanción del decreto citado:

El apartado cuarto del artículo 3° de dicha norma (actual artículo 5° de la ley) resuelve expresamente el problema que venimos estudiando.

En efecto, esa disposición establece una presunción "juris tantum", y es de aplicación para los casos de venta de mercaderías al exterior, en cuanto concurren algunas de las circunstancias siguientes:

- 1.- Que no se fije precio de venta a las mercaderías exportadas;
- 2.- Que, en caso de fijárselo, el precio declarado sea inferior al precio de venta mayorista en el lugar de destino.

En tales supuestos el impuesto deberá aplicarse sobre el precio mayorista de la plaza extranjera, con deducción de los gastos incurridos con posterioridad al embarque. O sea, tomando como punto inicial el precio en el mercado comprador, se lo retrotrae al punto de embarque en la plaza nacional vendedora, gravando -en ésta- el valor F.O.B. (puerto argentino).

Es indudable que, en tales casos, se plantea el problema del momento o época a la cual hay que referir el precio mayorista tomado en cuenta para la determinación presuntiva del valor de las mercaderías nacionales vendidas.

Y se explica: Dicho precio podía referirse al vigente en el momento en que las mercaderías nacionales arribaban al puerto o lugar de destino; o a aquel en que ellas eran embarcadas en el país o al de la terminación, en la República, del respectivo contrato de venta.

En cada uno de ellos era posible que existieran distintos precios con diferencias importantes, que pudieran alterar sensiblemente las bases para la comparación y, en consecuencia, para la fijación del monto estimativo.

De existir esas diferencias, en nuestra opinión, debería tomarse el precio mayorista vigente en el mercado extranjero pero referido al instante en que las mercaderías son embarcadas en el puerto argentino. Ello, sin desconocer el carácter consensual del contrato de compra-venta, pero atendiendo a una razón de orden práctico y a la posibilidad de referir el estudio del precio comparativo a un momento perfectamente conocido y fácil de precisar.

De no existir esos distintos precios y si solamente uno de ellos éste sería, indudablemente, el tomado en cuenta.

Puede ocurrir que en la plaza compradora no exista precio mayorista vigente o éste no fuese de público y notorio conocimiento o existiesen dudas sobre si el mismo se refiere a iguales o análogas mercaderías que las exportadas.

En esos casos -y también cuando mediara otras circunstancias que impidieran o dificultaran la comparación- se tomarán como base para la determinación de la materia imponible los valores de venta obtenidos por entidades independientes que vendan al exterior idénticos o similares productos. Así lo dispone el artículo 22, segundo apartado de la reglamentación.

Vale decir, se llevó a la letra del decreto reglamentario un procedimiento que se aplicaba comunmente -según vimos- en la práctica ad

ministrativa.

Es de interés aclarar que el procedimiento referido es similar al fijado por el artículo 9º, inciso a) de la ley de réditos y último párrafo de la misma norma legal (ver ley 11.682 t.o. en 1947), por lo cual se habría buscado también una base uniforme para partir de ella a objeto de establecer, en ciertos casos, la materia imponible estimativa de ambos gravámenes.

Para concluir el análisis precedente, tomaremos como ejemplo un caso teórico:

Supongamos el caso de una entidad establecida en la República Argentina que -en el año 1950- vende a otra empresa, situada en los Estados Unidos de Norte América, 10.000 unidades de mercaderías nacionales al precio F.O.B. Buenos Aires de 7,5 dólares cada una.

El precio vigente en Nueva York, mercado de destino, es teóricamente de 12 dólares la unidad. Los gastos de flete incurridos por la empresa exportadora nacional fueron de m\$ñ 97.000 y los de seguro de m\$ñ 23.000. El cambio aplicable consideremos que sea de m\$ñ. 500 los cien dólares.

Sospechando que el valor de venta declarado por el exportador no se ajusta a la realidad, retrotraeremos el precio mayorista extranjero al valor F.O.B. puerto argentino y determinaremos su equivalencia en moneda nacional. Luego, compararemos el valor obtenido con el declarado: Si existe diferencia a favor del vendedor nacional existirá, presuntivamente y salvo que se pruebe lo contrario, vinculación económica entre comprador y vendedor.

Tenemos entonces:

1) Precio mayorista plaza extranjera (Precio C.I.F., Nueva York):

10.000 unidades a 12 Dlls.c/u. = 120.000 Dlls.

al cambio computable: 120.000 por 5 =

m\$ñ. 600.000

de la hoja anterior		m\$. 600.000
<u>a deducir:</u> Art.21,inciso b),D.R.		
a) Gastos de transporte	m\$. 97.000	
b) Seguros	<u> 23.000</u>	<u> 120.000</u>
Teóricamente, precio F.O.B.Buenos Aires:		m\$. 480.000
2) <u>Precio declarado:</u>		
10.000 unidades a 7,5 Dlls.c/u. = 75.000 Dlls.		
al cambio computable: 75.000 por 5 =		<u> 375.000</u>
	DIFERENCIA	<u> 105.000</u>

En consecuencia, los cálculos demuestran la existencia de un precio de venta al extranjero mayor que el efectivamente declarado. Cabe tomar como valor, a los fines de la fijación de la materia imponible del exportador, el valor de venta de m\$.480.000, por ser éste el que, en teoría y según la norma legal, se ajusta a la realidad. (1)

Sobre la base de dicho precio deberá practicarse la liquidación del impuesto, aplicando -en lo pertinente- las disposiciones del artículo 20 del decreto reglamentario y sus normas concordantes.

Si el precio mayorista vigente en el extranjero no existiera o fuera dudoso, tomaríamos en cuenta a empresas independientes del país que vendan a otras, también independientes, del exterior.

5 - Envíos de sucursal a casa matriz y viceversa; solución según el texto legal anterior; situación actual.

Sin perjuicio de lo analizado, es necesario recordar que la ley al ser modificada por el decreto 24.671/45 (ratificado por la ley N° 12.922) ha creado un nuevo hecho imponible al referirse, en forma expresa y directa, a los envíos de mercaderías de casa matriz a sucursal o agente consignatario y viceversa.

A ese nuevo acto, sujeto al impuesto que estudiamos, nos referi-

(1) Esto en cuanto -como ya dijimos- el responsable no pruebe que, aun existiendo esa diferencia, no hay realmente tal "vinculación".

mos ya cuando analizamos lo referente a los elementos del tributo, especialmente en el apartado segundo, del capítulo 1º, que se vinculaba con "un nuevo hecho imponible". A los conceptos allí vertidos nos remitimos. (1)

Ahora bien, en lo relativo a la fijación del precio neto de venta que correspondería considerar en el caso precedente, es de aplicación lo dicho con referencia a los supuestos generales de vinculación económica entre comerciantes del país y el exterior, en cuanto los valores facturados no se ajustaran a los que fueran admisibles para empresas desvinculadas.

CAPITULO 5º

Casos Especiales

Además de los casos vistos, que se vinculaban al momento y medida del hecho imponible, existen otras posibilidades que es necesario tener en cuenta, ya que introducen algunas variedades respecto de las situaciones analizadas, requiriendo un tratamiento especial para la determinación del precio neto de venta.

Tenemos así:

1 - Cláusulas usuales en el comercio marítimo y su tratamiento impositivo:

Oportunamente, al hablar en particular de la forma de liquidación del gravamen para las ventas de mercaderías al exterior, nos hemos de preocupar en fijar con claridad los diversos supuestos que pueden presentarse.

Sólo diremos ahora que, de las diversas modalidades utilizadas en el comercio internacional, la reglamentación vigente -en sus artículos 21, 23, 24 y 25- se refiere preferentemente a las cláusulas C.I.F.

6

(1) Ver pág. 13

(costo, seguro y flete), F.O.B. (libre a bordo) y F.A.S. (libre al costado vapor), estableciendo el principio general según el cual el precio de venta a tomar en consideración será el que, resulte de la factura o documento equivalente cambiado entre las partes contratantes, sin perjuicio de posteriores reajustes, en otros periodos impositivos como ocurre en el caso de las consignaciones al exterior o, también, dejando a salvo la posibilidad de establecer el precio neto de venta sobre la base de un simple cálculo aritmético, mediante la aplicación de un precio unitario tomado en función de la cantidad total de mercaderías exportadas, tal como acontece en los casos de exportaciones de cereales y oleaginosos.

2 - Operaciones en moneda extranjera

Fija el artículo 10 de la reglamentación vigente una disposición análoga a la del artículo 20 del anterior decreto reglamentario, en cuanto se refiere a las ventas de mercaderías convenidas en moneda extranjera.

En ambos casos se establece que, para tales ventas, se tomará para su equivalencia en moneda nacional el valor realmente obtenido en la negociación.

Es decir, en el supuesto que, vendidas las mercaderías al exterior, se las hubiera contabilizado a un tipo de cambio determinado y que luego, al negociar las divisas provenientes de la exportación, se hubiera aplicado un tipo distinto de cambio, aumentando o disminuyendo la cantidad de moneda nacional originariamente contabilizada, la diferencia debe siempre computarse a los fines del impuesto, afectando en consecuencia el precio de venta definitivo.

Si existieran ciertas circunstancias particulares que surgieran como consecuencia de las normas oficiales sobre cambios o de la forma

(1) En realidad, en la cláusula F.A.S. no hay una venta al exterior, sino una simple venta en el mercado interno, ya que la mercadería se entrega en plaza antes de su despacho aduanero.

en que fué convenida la operación y que hicieran variar el valor neto recibido en definitiva, las diferencias en más o en menos que se hubieran producido, deberán ser objeto de un tratamiento análogo al indicado en el párrafo precedente.

Esto último, en cuanto dichas diferencias estén vinculadas directamente con la operación de venta y no surjan como consecuencia de un simple acto especulativo ajeno a la negociación objeto del tributo.

TITULO III

RESPONSABLES DEL IMPUESTO

Nos referiremos, a continuación, a los sujetos llamados por la ley y su reglamentación para el pago del impuesto, no debiendo olvidar que -como principio general- dichas personas son, en la realidad financiera del tributo, simples agentes anticipadores del mismo, ya que pueden recuperar el impuesto al negociar las mercaderías gravadas.

CAPITULO 1º

Concepto General

El artículo 6º de la ley de ventas y el 11 de su reglamentación enumeran quienes son los sujetos responsables del pago del gravamen, resultando los siguientes:

- a) Los productores e industriales nacionales;
- b) Los importadores;
- c) Los exportadores;
- d) Otros sujetos, cuya responsabilidad es subsidiaria y no substitutiva respecto a las que corresponden a las personas mencionadas en los incisos precedentes. Dentro de este grupo nos encontraríamos con los despachantes de aduana (artículo 11 inciso d, reglamento); revendedores, consignatarios, corredores, etc. (artículo 12, "in fine" de la

ley).

Ello, en tanto una disposición expresa de la norma legal, sea de-
jar de desconocer el carácter de productor, industrial, importador o
exportador del sujeto impositivo, no lo libere de toda responsabilidad
tributaria atendiendo a circunstancias especiales, tales como la clase
de mercaderías, la magnitud de las operaciones, la calidad de las per-
sonas, etc.-

Fijaremos en este título los caracteres principales de los suje-
tos impositivos a quienes corresponde calificar de responsables, sin
dejar de ver más adelante los casos particulares que, además de requie-
rir un tratamiento especial, modifican o alteran la personalidad legal
atribuida inicialmente a aquellos sujetos.

Precisaremos, a continuación, los rasgos particulares de cada uno
de los responsables ya mencionados, destacando el origen, naturaleza y
características de sus respectivas responsabilidades.

CAPITULO 2º

Productores e industriales nacionales

En general, revisten el carácter de productores e industriales
los sujetos impositivos cuya responsabilidad nace de la transformación,
elaboración u obtención de materias primas o productos destinados a la
venta.

En forma específica, cabe distinguir a los fines de la ley en-
tre el "productor" y el "industrial": El primero sería el que obtiene
de la naturaleza las sustancias o materias primas objeto de posterior
negociación; en cambio, el industrial es aquél que directa o indirecta-
mente manufactura o elabora esas materias primas o elementos básicos.

Dentro del concepto del "industrial", corresponde discriminar, a
su vez, entre el que asume tal calidad desde el punto de vista económico

o industrial propiamente dicho y el que reviste ese carácter sólo a los fines legales.

Sería "industrial", desde el primer punto de vista, aquel que efectivamente y por lo común en su propia fábrica o instalaciones realiza un proceso de transformación, sea o no propietario de la materia prima transformada.

En cambio, a los fines legales, industrial es únicamente el que transforma la materia prima principal, que le pertenece o de la cual es propietario, aun cuando la ejecución del trabajo la efectúe en talleres ajenos, por interposición persona, o bajo la figura jurídica de locación de obra.

Siempre, en esta última acepción, el carácter de industrial está vinculado directamente con la propiedad de la materia prima principal y no sólo con la ejecución material de la obra.

Asimismo, siempre dentro de la significación legal del vocablo que analizamos, el concepto de "industrial" parecería exceder la calificación común o económica, ya que la ley admite como tal a quien vende mercaderías simplemente en un estado distinto al de su adquisición, aun cuando no mediara un proceso de modificación de los frutos, productos o materias primas (v.g. casos de adición, mezcla, etc.).

Pero es evidente que cabe al intérprete aclarar el sentido lógico de la norma legal, considerando que la simple adición, mezcla, combinación u operación análoga recién constituirá un proceso industrial cuando tales operaciones signifiquen una verdadera transformación de las materias primas, frutos o productos.

De acuerdo a lo explicado, podemos distinguir dos clases de sujetos atendiendo a la propiedad de la materia prima principal que es motivo de modificación. Ellos son:

- a) Industriales que aporten la materia prima citada;

Concurren en estos responsables los dos conceptos de "industrial" es decir el sentido técnico o económico y el legal o impositivo, ya que el proceso de transformación es realizado directamente por los interesados -en sus propios talleres o en instalaciones de terceros arrendadas- utilizando materia prima principal de su propiedad.

b) Industriales que no aportan materia prima principal:

Si, conforme se ha expresado, la responsabilidad del industrial está vinculada con la propiedad de la materia prima principal, es indudable que la persona que ejecuta un trabajo (o transformación real) sobre o con materia prima principal de otro no es responsable, en principio, de impuesto alguno. (1)

Teóricamente, existiría entre el propietario de dichos elementos básicos y la persona que materialmente ejecuta el trabajo, una simple relación de locación de servicio o -siempre dentro de la acepción legal- un desplazamiento de la mano de obra, la cual en vez de realizar la transformación en los talleres del propietario de los materiales básicos, la efectuaría en su propio establecimiento industrial.

Sin embargo, dentro de este tipo de industriales, pueden existir responsables del tributo, aunque no aporten la materia prima principal y es el caso en el cual los mismos incorporan a la obra que efectúan, sobre materiales de terceros y por encargo de éstos, mercaderías de su propia importación o producción.

De aquí, entonces, que podamos también distinguir otras dos clases de sujetos:

- 1º) Que incorporan mercaderías de su propia importación o producción;
- 2º) Que no incorporan mercaderías de esas condiciones en ningún caso.

De las dos clases mencionadas, la responsabilidad legal sólo puede alcanzarse a los designados en primer término, siempre que la merca-

(1) Hay industriales que, en razón de la insuficiente capacidad productiva de sus planteles mecánicos o por la carencia de tipos especiales de máquinas que le permitan la obtención de determinadas mercaderías, encargan a terceros la elaboración por su cuenta, suministrando la materia prima o los productos semi-elaborados. El tercero aplica en forma exclusiva su mano de obra y/o máquinas especializadas. Otras veces, puede agregar también productos complementarios o accesorios.

dería incorporada -en el supuesto de haber sido producida por quien realiza la obra- tenga individualidad propia, con anterioridad a su integración, unión o agregación al trabajo encargado. En este caso, como igualmente en el de la incorporación de mercaderías importadas, la medida de la materia gravable estará dada por el valor real o presunto de enajenación de las mercaderías separadamente producidas o importadas a que nos hemos referido.

Un ejemplo de ese supuesto lo tenemos en el caso en que una fábrica productora de maquinarias realizara toda su producción entregando su materia prima principal a otro industrial que fuera quien -en sus propios talleres- efectuara verdaderamente el proceso de transformación de la misma, fabricando a su vez (o importando directamente), motores u otras unidades perfectamente individualizadas que incorporase al producto final cuya elaboración se le hubiere encomendado.

En este ejemplo correspondería discriminar dentro del proceso productivo total tres situaciones:

a) Fabricación de la unidad total, cuya responsabilidad es atribuida a quien encargó la obra o al propietario de la materia prima principal. Este deberá satisfacer impuesto al vender el producto terminado.

b) La realización del trabajo productivo, que no hace nacer responsabilidad alguna para el industrial que realmente realizó la transformación, usando de su trabajo, el de sus asalariados y su equipo industrial.

c) La elaboración y venta del producto incorporado por el ejecutante de la obra, que hace nacer para éste una responsabilidad legal.

Por último cabe considerar el caso de los productores o industriales nacionales que, no obstante realizar extracción de productos naturales o transformar la materia prima principal de su propiedad, no son

(1) Responsabilidad que -como hemos dicho- se limita a la venta de los productos de la propia industria e importación.

responsables en definitiva del impuesto. Poseen, por el hecho de la obtención o transformación mencionada, una responsabilidad potencial; pero la ley y su reglamentación -al eximirlos expresamente- los alejan del ámbito del gravamen, quitándoles en consecuencia toda responsabilidad legal. Oportunamente, veremos en forma especial en que condiciones y bajo cuales circunstancias se produce esta exención.

CAPITULO 3º

Importadores Nacionales

La ley de ventas al gravar, conforme lo establece su artículo 1º las ventas de mercaderías, frutos y productos realizados en todo el territorio de la Nación, está indicando que ella alcanza no sólo a la negociación en plaza de productos nacionales, sino también a la venta, en el mercado interno, de productos traídos del exterior. Esta última circunstancia, es la que motiva el nacimiento de un nuevo responsable: el importador.

Su responsabilidad, por otra parte, se origina en el hecho de la "venta" de mercaderías importadas y no en la simple introducción al país de productos extranjeros.

Analizaremos a continuación aspectos especiales que pueden presentarse en el estudio de estos responsables:

I - Concepto aduanero e impositivo: distinciones

Esto es, se requiere la concurrencia de dos condiciones:

- a) Que la mercadería sea importada;
- b) Que, siendo importada, sea ulteriormente vendida.

Con el concurso de esos dos requisitos es procedente la imposición, en manos del importador. Queda perfectamente caracterizado la naturaleza del impuesto: éste alcanza a la primera venta, en el país,

de las mercaderías extranjeras; consecuentemente, no, es un gravamen a la importación.

Si el importador nacional no vende las mercaderías provenientes del exterior, sino que las consume o destina a su activo fijo, no le corresponde pagar impuesto alguno.

Es necesario entonces precisar la condición "subjetiva" del importador, a fin de otorgarle el carácter de responsable cuando produzca el acto "objetivo" de la venta sujeto al tributo.

En la práctica, existen numerosas situaciones que vuelven confusa la apreciación del responsable previsto por la ley de ventas. Por consiguiente, es necesario determinar en forma clara el concepto de "importador" a los fines de dicha ley, ya que pueden existir diferencias con respecto a la persona que reviste ese mismo carácter desde el punto de vista de las disposiciones aduaneras.

Como enunciación general, podemos decir que es importador, frente a la Aduana, toda persona a cuyo nombre se encuentran documentadas las mercaderías, ya sea por consignación o por transferencia de dominio. Esto es, reviste ese carácter el sujeto que, al momento de satisfacerse los derechos respectivos, tengo el dominio de las mercaderías provenientes del extranjero.

Ahora bien, como regla, toda introducción de géneros del exterior debe verificarse con intervención de un despachante de Aduana, a quien le deben ser transferidos todos los documentos necesarios para el despacho. Ese sujeto -mediante una ficción jurídica- es el verdadero propietario de las mercaderías ante el organismo aduanero y contra él ha de accionar éste en caso de existir alguna infracción a las normas legales o para exigir el pago de los correspondientes derechos.

Pero, en la realidad, esa transferencia de documentación no se efectúa sino al solo efecto de los trámites a cumplir para la introduc-

ción de las mercaderías, sin que exista un desprendimiento real de dominio, ya que dicho auxiliar de comercio no actúa sino como un simple mandatario.

Por consiguiente, el despachante no puede ser conceptuado como importador, frente a la ley de ventas, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria que les corresponde a la cual nos referiremos más adelante.

Debe tenerse en cuenta, además, la circunstancia de que el organismo aduanero exige la mención expresa del dueño de la mercadería (o mandante a los fines del despacho) en la documentación que tramite el despachante (o mandatario), debiendo considerar nosotros como "importador" a aquel sujeto, ya que -jurídica y económicamente- es el verdadero titular del derecho de propiedad de las mercaderías, con prescindencia de la actuación del auxiliar citado y de su dominio ficticio.

Cabe recordar también que una persona -sin ser despachante de Aduana- puede efectuar los trámites necesarios para la introducción de los géneros importados, debiendo para ello inscribirse ante el organismo citado y no pudiendo realizar el despacho por interpósita persona, sino directamente o valiéndose de un despachante.

Pues bien, en el caso que esa persona realice directamente los mencionados trámites, será importador tanto desde el punto de vista a aduanero como en el criterio de la ley de ventas.

Podrán igualmente figurar inscriptos como importadores ante la repartición específica, además de aquellos que realizan sus propios despachos, las personas que deseen gozar de ciertas franquicias aduaneras motivadas en el destino de los productos importados (v.g. papel para la impresión de diarios y periódicos).

En este último caso, estas personas son también "importadores" para la ley en estudio, sin perjuicio de que, en determinados casos,

no deben satisfacer tributo alguno por introducir artículos cuya venta en plaza está expresamente exenta.

Pues bien, precisada la condición "subjetiva" del importador, cabe destacar que, no innovando la ley de ventas respecto a las normas aduaneras, ese carácter se mantiene —en potencia— dentro del campo tributario en análisis, sin perjuicio de exigir la concurrencia de un elemento más, que es justamente el que hace nacer el hecho imponible, o sea la negociación en el país de la mercadería importada.

Podemos distinguir dentro del concepto de "importador" desde el punto de vista aduanero y de la ley de ventas, dos personas:

a) Importador por cuenta propia: Es el sujeto que, directamente y a su propio nombre, introduce mercaderías al país, ya sea realizando el despacho personalmente —en los casos ya explicados— o valiéndose de un despachante.

Siempre es él quien posee el dominio de las mercaderías y el que efectúa su primera venta en el país, sin que altere esta situación la transferencia ficticia que pueda haber hecho, a los fines aduaneros, al auxiliar de comercio citado.

En este caso, la condición de importador y la responsabilidad que le corresponde por las ventas de las mercaderías importadas por cuenta propia, no la pierde por la circunstancia de que más tarde haya cesado en sus operaciones de importación, desde que —para la aplicación del impuesto— interesa el momento de la venta y no el instante en que las mercaderías fueron introducidas.

Por ello también que no corresponda —como norma general— pagar el tributo, aun cuando se continúe importando, hasta tanto las mercaderías importadas no salgan a la venta.

b) Importador por cuenta de terceros: Puede ocurrir también que una persona, por no figurar inscripta como importador ante la Aduana

o por otras circunstancias, realice la operación de introducir las mercaderías al país valiéndose de otro importador registrado ante el organismo aduanero, quien puede, a su vez, actuar directamente o con intervención -según vimos- de un despachante.

En este caso, la transferencia de la documentación efectuada, por el consignatario⁽¹⁾ o dueño de las mercaderías, al tercero no implica un desprendimiento real de dominio; consecuentemente, allí no existe acto imponible.

Este nacerá recién cuando el verdadero titular del derecho de propiedad enajene posteriormente, en plaza, los artículos importados.

Sin perjuicio de lo expresado, cabe recordar -y a ello nos remitimos- los conceptos vertidos en ocasión de estudiar especialmente a los importadores por cuenta de terceros en el Título II, Capítulo 2º, apartado 5 de este trabajo.⁽²⁾

CAPITULO 4º

Exportadores

Son aquellos que remiten al exterior mercaderías -nacionales o nacionalizadas- por cuenta propia o de terceros.

Esto según el léxico legal; pero la verdadera naturaleza del acto imponible que genera la responsabilidad del exportador no es -como veremos más adelante- la sola "salida" de mercaderías del país, sino que se requiere siempre la existencia de una "venta" real o presunta de las mismas.

Como en el caso de los importadores, cabe atender a lo siguiente:

1 - Concepto aduanero e impositivo; distinciones.

La ley de ventas, según llevamos dicho, no innova respecto a las disposiciones aduaneras, con referencia a las condiciones requeridas

(1) Se entiende, en este caso, por "consignatario" a la persona a cuyo nombre están consignadas o enviadas desde el exterior, las mercaderías.

(2) Ver páys. 30, 31, 32 y 33.

para la calificación de "exportador". De aquí que corresponda considerar -dentro de la ley de ventas- las mismas circunstancias y la concurrencia de idénticas condiciones a las exigidas por el organismo aduanero.

Pero, debemos distinguir también la existencia de exportadores que remiten al exterior mercaderías por cuenta propia o de terceros, surgiendo aquí -igual como ocurría en el caso de los importadores- diferencias entre el sujeto considerado "exportador" a los fines aduaneros y el calificado como tal para la ley que estudiamos.

Tenemos entonces dos clases de exportadores:

a) Por cuenta propia: Son aquellos que remiten mercaderías de su propiedad al exterior, directamente o con intervención de un despachante de Aduana. En ambos casos, les corresponde una responsabilidad directa, ya que "venden" al exterior mercaderías que le pertenecen efectivamente.

b) Por cuenta de terceros: Puede ocurrir que el propietario de las mercaderías, nacionales o nacionalizadas, no pueda exportarlas por cuanto no está inscripto como exportador ante la Aduana; en este caso es evidente que habrá de valerse de otro exportador registrado, el que revestirá el carácter de tercero y efectuará, directamente o con intervención de un despachante, la exportación.

Pues bien, en este supuesto el exportador ante la Aduana no es el sujeto calificado de igual manera por la ley de ventas. A ésta, como norma general, le interesa el remitente de mercaderías al extranjero en cuanto sea el mismo propietario de los géneros exportados.

La intervención del "exportador por cuenta de terceros" o del despachante de Aduana no altera la responsabilidad legal que corresponde a quien, teniendo el dominio de las mercaderías, las vende al extranjero, salvo que alguna norma legal exprese exceptúe a dicha opera-

ción.

Vale decir, frente al lenguaje no muy preciso de la ley que parecería hacer responsable directo al exportador por cuenta de terceros, están los claros conceptos del decreto reglamentario, según los cuales sólo incumbe responsabilidad directa -aunque no definitiva- a ese exportador cuando la exportación (o venta de mercaderías al exterior), que él realiza, la efectúa por cuenta de un tercero no inscripto, ante el organismo recaudador del impuesto, como responsable del pago del tributo.

CAPITULO 5º

Otros Responsables

Subsidiariamente y sin perjuicio del carácter de responsables por cuenta propia que cabe asignar a los importadores y exportadores reales, hemos mencionado también la responsabilidad inmediata, aun cuando no definitiva, de los importadores y exportadores por cuenta de terceros. La existencia de estos últimos procuraba -según vimos- evitar la evasión del tributo, pero nunca substituir la responsabilidad legal que correspondía a los sujetos por cuya cuenta actuaban.

Nos referiremos a continuación a otras personas que pueden asumir una posición de importancia dentro de la ley de ventas:

a) Despachantes de Aduana: El artículo 11, inciso d) de la reglamentación ha incorporado, en calidad de responsables -también subsidiarios- del impuesto a los despachantes de Aduana. La necesidad de atribuir esta responsabilidad a dichos sujetos ha surgido de las situaciones planteadas, con motivo de la introducción a plaza o remisión al extranjero de mercaderías por personas no inscriptas como responsables del impuesto a las ventas.

Lleva en sí esta disposición reglamentaria la previsión de evi-

tar que la realización de operaciones de la índole señalada, por parte de estos responsables no inscriptos significara una posibilidad más de evasión del gravamen. En efecto, de no haberse atribuido la responsabilidad de la retención del impuesto a los despachantes de Aduana, dichas operaciones se realizarían sin conocimiento inmediato del organismo recaudador y sin posibilidad de constatar, en el instante del despacho aduanero o posteriormente, la existencia del hecho imponible y el pago, en consecuencia, del impuesto correspondiente, por desconocerse la entrada o salida de mercaderías. Sólo la buena fe del importador o exportador no inscriptos que se presentarían más tarde a dicho organismo, evitaría la evasión definitiva del pago del tributo; pero esta posibilidad eminentemente aleatoria sería dejar en manos de los responsables únicamente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. De aquí entonces la necesidad de la norma previsora reglamentaria.

Surge, también, de las obligaciones que el reglamento impone a los despachantes de Aduana, que sus funciones ante la ley de ventas no se concretan sólo a su carácter de agente de retención, sino igualmente a su condición de agente de información para el organismo administrador, el cual -mediante las declaraciones juradas presentadas por dichos agentes- está en condiciones de localizar y, por lo tanto, exigir en su debida medida el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a los verdaderos responsables del impuesto, aun cuando no se hallaren inscriptos como tales.

b) Intermediarios: El artículo 12, última parte, de la ley, contempla la posibilidad de inscripción obligatoria de los revendedores, consignatarios, corredores, etc., que se vinculen con hechos o actos susceptibles de ser alcanzados por el impuesto; asimismo prevé la sujeción de los mismos a las obligaciones que emergen de la ley. Esto a

objeto de contar con todos los instrumentos posibles para evitar la evasión de la ley mediante la interposición de personas, que desdoblarian la negociación de una mercadería alterando el verdadero valor de venta de las mismas.

c) Reparticiones oficiales: Por expresa disposición del artículo 12 de la reglamentación, las reparticiones oficiales en tanto realizan operaciones sujetas al gravamen quedan incorporadas como responsables, con la salvedad de que esta disposición no las afecta si las leyes que las rigen contienen expresa exención referente al pago de este tributo.

Es indudable que la responsabilidad que a las reparticiones oficiales atribuye la citada norma del decreto reglamentario, es aplicable siempre y cuando dichos organismos desarrollen su acción o actividad dentro del derecho privado no alcanzando, por tanto, la obligación de tributar el gravamen cuando su actividad se desenvuelve dentro del marco del derecho público.

Al referirnos a la exención especialmente prevista por la ley para las ventas realizadas por los establecimientos o entidades de beneficio público (artículo 10, inciso d, de la misma) estableceremos --por vía comparativa-- el alcance de la responsabilidad que cabe atribuir a los organismos públicos, en tanto efectúen actos sujetos a imposición.

TITULO IV

LIQUIDACION DEL GRAVAMEN EN EL MERCADO INTERNO

CAPITULO 1º

Conceptos generales y fundamento del mecanismo legal

La ley, en su artículo 8º, establece las deducciones que corresponden practicar --sobre el monto bruto de ventas totales-- para llegar a determinar el valor exacto de la materia imponible, sobre la cual

deben aplicarse las tasas del tributo.

Ese artículo se refiere exclusivamente a las ventas en el mercado interno, según expresamente lo indica. Para las ventas al exterior o en otras condiciones distintas de las consideradas en el artículo 8º (v.g. las exportaciones en consignación o a fijar precio, las ventas de cereales y oleaginosos, etc.) la ley deja el peso, de la determinación del procedimiento de liquidación, al decreto reglamentario.

Asimismo la disposición del artículo 8º de la ley, constituye la norma general para la liquidación del impuesto en el mercado interno, desde que el reglamento prevé un procedimiento de liquidación directa que analizaremos posteriormente.

I) METODO GENERAL

Para estudiarlo distinguiremos el caso de los productores o industriales nacionales y el de los importadores, desde que, si bien sustancialmente existe un fondo común de coincidencia en el procedimiento de liquidación aplicado en cada caso, es necesario tener en cuenta ciertas particularidades propias de la distinta calidad impositiva de los responsables.

A) Productores e industriales nacionales

Las disposiciones que se refieren a la determinación de su materia imponible se concretan en el artículo 8º citado y en los artículos 15, 16, 17, 18 y concordantes de la reglamentación.

Es necesario, para realizar sus análisis ordenado, atender a las deducciones que, a partir del monto de ventas brutas totales, va gradualmente llevando hacia la fijación del monto imponible.

Si se parte entonces para el análisis del importe total de ventas, es indudable que el mismo incluye conceptos que no están alcanza

dos por el impuesto por no constituir materia gravable, ya porque se trata de productos expresamente exentos, o porque su obtención no proviene de un proceso industrial comprendido por la ley o porque se trata de mercaderías revendidas en el mismo estado de su adquisición. En cualesquiera de estos casos, se trata más de "exclusiones" del monto de venta bruto total que de "deducciones", desde que las primeras buscan despejar el campo de las ventas totales restringiéndolo exclusivamente a las ventas potencialmente gravables; mientras que las segundas actúan dentro del ámbito de las ventas alcanzadas, en principio, por la ley para hacerlas objeto de reducciones tendientes a convertir las "ventas brutas gravables" en "ventas netas gravadas".

Analizaremos, entonces, los conceptos que nos interesan bajo los siguientes títulos.

- a) Deducciones para llegar a las ventas brutas gravadas;
- b) Deducciones para establecer el monto neto de ventas gravadas;
- c) Deducciones para fijar el monto imponible; y
- d) Deducciones no permitidas expresamente.

CAPITULO 2º

Deducciones para llegar a las ventas brutas gravadas

Comprenden, como hemos dicho, las deducciones necesarias para reducir el monto de las ventas totales a las exclusivamente sujetas al impuesto.

Los casos a contemplar son:

1 - Exclusión de las ventas exentas

El artículo 8º, inciso b) de la ley y el artículo 15, inciso a), de la reglamentación, establecen que, del monto bruto total de ventas debe deducirse el monto bruto de ventas de mercaderías de producción,

elaboración o importación del responsable, eximidas del pago del tributo por el artículo 10 de la norma legal básica.

Estas exenciones, según veremos al referirnos a ellas en especial, pueden estar fundadas en la naturaleza del producto (v.g. ganados, aves y huevos, carne fresca, etc.); en el destino de la mercadería (v.g. ventas de papel destinado a la impresión de diarios, etc.); en la calidad del sujeto productor y en las condiciones del sujeto adquirente.

La deducción de esas ventas sólo procede cuando su exención legal se produce en las mismas manos del responsable que, al practicar su liquidación de impuesto, las incluye en su monto total de ventas.

Producida la deducción de las ventas eximidas, no es aceptable la deducción de las materias primas gravadas destinadas a su producción, desde que admitirla sería permitir una doble deducción legal: directamente, por deducción de las materias primas citadas e indirectamente, por exclusión de las ventas exentas de cuyo costo de producción forman parte.

Tampoco, por iguales consecuencias, son deducibles las bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre las citadas ventas exentas.

2 - Exclusión de los trabajos por cuenta de terceros

Si bien la ley no los menciona expresamente en su artículo 8º, el inciso f) del artículo 15 de la reglamentación se refiere directamente a ellos. Así, dice el citado inciso autoriza la deducción de:

"los importes facturados por trabajos a terceros con materia prima principal aportada por éstos, en cuanto no sea de aplicación el artículo 3º de esta Reglamentación, y siempre que dicho valor de factura figure incluido en el monto de ventas declarados".

O sea, fija el principio general, según el cual los valores de factura de esa clase de trabajos, con suministro de materia prima prin

principal por parte del encargado del mismo, no deben incluirse en el monto de ventas gravadas. Pero, especialmente contempla la posibilidad de que el ejecutante de la obra incorpore mercaderías de su importación o producción gravada, en cuyo caso únicamente puede excluir, del monto de sus ventas totales, el exceso del valor facturado respecto del precio (real o presunto) de venta de las mercaderías incorporadas. Esto lo dice la reglamentación porque sólo en ese exceso existe exención para el ejecutante de la obra, desde que respecto al valor de la mercadería de su producción o importación es un simple responsable legal.⁽¹⁾

Igualmente son deducibles los importes que el responsable facture a otro por trabajos de reconstrucción, reparación, etc. de bienes que son también procesos exentos en tanto --como veremos-- dichas operaciones no importen la creación de un producto nuevo. En realidad, aún el proceso de reparación, rehabilitación, etc., de bienes no es sino un trabajo por cuenta de terceros: de aquí su igual tratamiento.

Se entiende que la deducción de los valores de facturas que estudiamos, corresponde siempre que los mismos estén, a su vez, formando parte del monto bruto total de ventas del responsable, pues su exclusión debe ser en la misma medida en que figuran incluidos en dicho monto total.

Por eso, si incorrectamente el sujeto impositivo incluyera --en su monto de ventas totales-- las mercaderías exentas y los trabajos por cuenta de terceros por sus valores netos, sólo podría deducirse el importe igualmente neto de los mismos, debiendo apartarse de la norma legal para evitar un perjuicio de índole fiscal.

3 - Exclusión de las mercaderías de reventa.

Hasta ahora hemos contemplado la reducción del total de las ventas brutas, considerando valores real y totalmente incluidos en el mis-

(1) Ver págs. 60 y 61.

mo. Se trataba siempre de ventas u operaciones efectivamente realizadas y que -en la misma medida en que figuraban dentro del monto total- eran posteriormente, y por vía de deducción, excluidas del campo de imposición legal.

Consideraremos ahora operaciones que no están realmente incluidas, en su totalidad o en parte, en el valor bruto del conjunto de las ventas de un responsable, pero que teóricamente se las considera, sin embargo, comprendidas por cuanto se les dá un tratamiento similar al de las ventas exentas. Se trata de las mercaderías que son adquiridas para ser luego revendidas en el mismo estado de adquisición.

La ley (artículo 8º, inciso d) y la reglamentación (artículo 15, inciso d) autorizan la deducción del importe neto de las compras de mercaderías para revender, incrementado en la utilidad bruta que se piensa obtener al negociarlas. Esto es, se trata de construir y deducir un monto teórico de ventas, ya que su deducción total se efectúa en el período fiscal en el cual se produjeron las compras objeto de deducción; pero sin interesar, inicialmente, si su monto presunto de venta figura totalmente incluido en el conjunto de las ventas contra las cuales se lo hace jugar. De aquí que pueda haber una deducción en exceso o en defecto de mercaderías revendidas, pero esa diferencia habrá de compensarse en ejercicios futuros según explicaremos más adelante.

La deducción de las mercaderías objeto de reventa requiere dos condiciones:

- a) Que las mercaderías hayan sido adquiridas en el mercado interno;
- b) Que se las revenda en plaza en el mismo estado de adquisición

Si las mercaderías son adquiridas en el exterior y revendidas en plaza o si, compradas en el mercado interno se las vende al extranjero

ro, en cualesquiera de las dos eventualidades no se cumplen las condiciones precitadas y debe satisfacerse el impuesto, aunque la venta de las mercaderías se efectúe en las mismas condiciones de su adquisición. Esto, siempre que la ley, atendiendo a otros hechos, no las exceptúe expresamente del pago del tributo.

Lo expuesto indica que, el sólo hecho de adquirir una mercadería y revenderla en el mismo estado, no es de por sí decisivo para justificar la exención: se requiere también la circunstancia del lugar en que se las adquiere y negocia.

Por ejemplo, la compra en el país de mercaderías terminadas (v.g. maquinarias industriales) y su reventa posterior en el mismo, no motiva gravamen alguno; pero su importación (v.g. de Estados Unidos) y su primera venta en nuestro territorio o la compra en el mercado interno y la venta al Uruguay del mismo artículo, motiva actos que generan hechos imponibles.

En cambio, la compra de periódicos y revistas en la Argentina y su venta, como ejemplo también, al Uruguay o la importación de revistas extranjeras y su posterior negociación en nuestro país, no originan hechos imponibles -no obstante no cumplirse las dos condiciones ya citadas- y ello se explica fácilmente por cuanto las ventas de dichos artículos están expresamente exentas (inciso e, artículo 10, de la ley).

De igual manera, la compra en plaza y su posterior negociación en la misma de una mercadería, está sujeta al pago del tributo si se la vende en un estado distinto al de su adquisición, desde que sería aplicable el inciso a), segundo apartado, del artículo 6º de la ley; recordando siempre que tal imposición se mantiene mientras la norma legal no exima a la mercadería citada. Así, la compra en plaza de trigo y su posterior venta, en el país, bajo la forma de harina no hace

nacer tampoco un hecho imponible -no obstante venderse la mercadería en un estado distinto- por cuanto la ley (artículo 10 inciso a) exime expresamente la venta, en el mercado interno, de harinas de trigo de producción nacional.

En el caso de responsables que adquieren en plaza envases que utilizan luego para el acondicionamiento de sus productos, no pueden pretender que se dé a esos envases el tratamiento de mercaderías de reventa por el hecho de venderlos en el mismo estado en que fueron adquiridos y, en consecuencia, que se les permita deducir un coeficiente de utilidad sobre el costo de los mismos.

En efecto, los envases referidos no son vendidos separadamente en el mismo estado en que se adquieren, único caso en que cabe admitir el tratamiento citado, sino que son utilizados para vender el producto elaborado o importado por el responsable. En esta situación, es evidente que lo que se vende, no son los envases y sí otra cosa distinta cual lo es el producto o mercadería envasado, formando una sola unidad y colocándose el envase en las mismas condiciones que cualquier materia prima gravada adquirida por el industrial para su utilización en el proceso productivo.

En definitiva, cumplidos los requisitos de la compra y venta en el país y de las condiciones del estado en que se negocian las mercaderías objeto de reventa, no interesa -para determinar su exclusión del monto total- si las mismas han sido o no materia imponible en la anterior etapa de su negociación.

Vale decir, tanto se trate de una mercadería gravada o exenta en manos precedentes, corresponde siempre detenerse a examinar, en forma exclusiva, la etapa actual de su negociación y ver si en ella se cumplen las condiciones exigidas por la ley, desde que se están juzgando los actos de un distinto sujeto impositivo que aquél otro que le pro-

veyó de las mercaderías que él revende.

Sin embargo, el inciso c) del artículo 8º, del citado texto, habla de "compras de mercaderías gravadas", como si sólo interesara a la ley la desgravación en manos del revendedor en tanto éste negociara exclusivamente --en el mismo estado-- artículos que hubieran sido gravados en etapas anteriores.

Evidentemente, esa aparente limitación de las deducciones que estudiamos, restringiendo estas últimas a una determinada clase de compras de mercaderías, representaba una incorrección del lenguaje utilizado por la ley.

De aquí que, yendo por la buena doctrina, el inciso d) del artículo 15, de la reglamentación, hable de compras netas de mercaderías "gravadas o no con este impuesto", subsanando la deficiencia legal apuntada y dejando definitivamente aclarado que la circunstancia de haber sido o no materia imponible en negociaciones anteriores, no interesa a los fines de la exención que comentamos.

Comprobaremos luego que ese léxico reglamentario no es usado, sin embargo, de la misma manera o con idénticos alcances para el supuesto de las adquisiciones de materias primas destinadas a la producción de artículos gravados y esta diferencia se explica fácilmente por la distinta forma de jugar esas últimas en la determinación de la materia imponible correspondiente.

En efecto, veremos que el hecho de haber sido materia imponible en operaciones anteriores, es una condición esencial que deben reunir las materias primas para poder ser deducibles.

Por último, aclarada la redacción legal y establecidas oportunamente las condiciones o circunstancias necesarias que deben concurrir para justificar la exclusión --del monto total de operaciones en cada año fiscal-- de las ventas presuntas de mercaderías destinadas a

ser revendidas, veremos en forma práctica como se produce, en ejercicios futuros, la compensación de las deducciones de dichas mercaderías que fueron anteriormente deducidas en exceso en los períodos impositivos de su adquisición a terceros.

Con tal objeto, hemos de suponer el caso de un fabricante nacional de máquinas industriales, que a su vez revende al público otras máquinas adquiridas en plaza a productores nacionales o importadores, que asumieron oportunamente el carácter de responsables del tributo.

Consideraremos que el fabricante y revendedor del ejemplo ha efectuado -en cada uno de los años fiscales 1950 y 1951- ventas brutas totales por \$ 149.000,- y \$ 166.000,- respectivamente, presentando para el análisis la siguiente situación impositiva:

	<u>1950</u>	<u>1951</u>
Ventas brutas totales	\$ 149.000.-	\$ 166.000.-
<u>A deducir:</u>		
Compras netas (de mercaderías para reventa)	" 50.000.-	" -
Utilidad bruta (estimada sobre costo neto)	" 35.000.-	-
Otras deducciones (v.g. descuentos, materias primas gravadas, etc.)	<u>" 43.000.-</u>	<u>" 43.000.-</u>
MONTO IMPONIBLE	<u>\$ 21.000.-</u>	<u>\$ 123.000.-</u>

Hemos de suponer, además, para simplificar el análisis que sus "otras deducciones" son iguales -en cuanto a cantidad y conceptos- en los dos años fiscales y que su monto bruto de ventas de mercaderías de su producción gravada, que estimamos asciende a \$ 115.000,- es también idéntico en los dos ejercicios considerados.

En consecuencia, las ventas reales de mercaderías revendidas en

cada período son:

- a) De \$ 34.000,- (\$ 20.000,- de costo y el 70 % de utilidad), en el año 1950, y
- b) De \$ 51.000,- (\$ 30.000,- de costo y el 70 % de utilidad), en el año 1951.

Vemos pues que, no obstante venderse en el primer período, una parte de las mercaderías compradas en el mismo, para ser luego revendidas, se deduce totalmente el valor presunto de venta de dichas mercaderías, con lo cual se está sustrayendo al pago del impuesto materia gravable, justamente en el exceso del importe de las supuestas reventas respecto de las efectivamente realizadas, que son las indicadas en los incisos a) y b) precedentes.

Ahora bien, restando de los \$ 115.000,- de ventas sujetas a impuesto, las deducciones que corresponden en concepto de descuento, materias primas gravadas, etc., debería satisfacerse el impuesto sobre un monto imponible de \$ 72.000,- (\$ 115.000 menos \$ 43.000); sin embargo, dicho monto alcanza, en el primer ejercicio, el valor de \$ 21.000,- lo cual indica que \$ 51.000,- fueron absorbidos por el exceso de la deducción de mercaderías revendidas.

En cambio, en el segundo año fiscal, en que suponemos que no han existido compras de artículos para revender, en vez de satisfacerse impuesto sobre \$ 72.000,- (\$ 115.000 de ventas gravadas menos \$ 43.000 de deducciones del período, se tiene que abonar tributo sobre un monto de \$ 123.000,- formado por las mercaderías de su producción gravada del ejercicio y \$ 51.000,- de ventas reales de mercaderías revendidas. Esto, sobre el puesto de que el coeficiente de utilidad estimado en oportunidad de la deducción se cumpla efectivamente, al ser revendidas las mercaderías.

Vemos entonces que, en el segundo período, se gravan operaciones

que no están alcanzadas con el impuesto, ya que no provienen de la producción, importación y exportación del responsable, sino que se trata sólo de reventa; pero, es indudable que con ello se busca recuperar la materia imponible perdida en el ejercicio precedente, al exigir el exceso de mercaderías de reventa.

Las devoluciones de mercaderías revendidas -no obstante no ser sobre "ventas sujetas al impuesto" como exige el artículo 4º de la ley- son deducibles en el ejercicio en que se las concede, aun cuando pueda ocurrir que exista, en el mismo, una doble deducción (venta teórica más devoluciones de esas mismas ventas). Y esta deducción es correcta, puesto que en otro ejercicio posterior dichas devoluciones reaparecerán inevitablemente formando parte del monto total de ventas sin que sea procedente deducción alguna en ese nuevo período fiscal.

En cambio, en el caso de las devoluciones de mercaderías exentas (v.g. las del artículo 10 de la ley) no es admisible aceptar su deducción, por cuanto al reaparecer, en ejercicios posteriores entre las ventas totales, también en el mismo ejercicio deberá admitírselas entre las deducciones, en concepto de operaciones exentas, de ese período, no recuperándose jamás la materia imponible que pudo dejar de percibirse al ser originariamente deducidas en el año fiscal en que se produjeron.

La referencia, respecto a esta última clase de deducciones, la practicamos aquí por cuanto deseamos que se vea claramente su distinto tratamiento impositivo, en función de la admisibilidad de las devoluciones de mercaderías de reventa. Cabe aclarar que respecto a las otras deducciones por bonificaciones y descuentos no son admisibles nunca, en cuanto se refieran a ventas de mercaderías eximidas o revendidas; sólo, como hemos visto, corresponden en los casos de ventas sujetas al pago del impuesto.

Las ideas expresadas explican también la mención que, de las "mercaderías de reventa", hace el artículo 5º, segundo apartado, inciso b)

del reglamento, al referirse a la valuación de las existencias que se transmiten en los casos de transferencia del fondo de comercio. Oportunamente nos referiremos, en forma extensa, a este punto.

El coeficiente de utilidad bruta a que se refiere la ley y la reglamentación deberá ser determinado por el responsable, de acuerdo a las ventas de ejercicios precedentes, según surja de sus anotaciones contables y en tanto las condiciones del mercado permitan presumir que se han de mantener en un mismo plano.

Si esas mismas condiciones autorizan a suponer una mayor utilidad bruta a obtenerse en la reventa de las mercaderías, es indudable que -probado este hecho- el responsable tendría, en nuestra opinión, derecho a computar un coeficiente mayor que aquel que simplemente surge de sus anotaciones. Asimismo, en el caso que estas últimas no permitan obtener un porcentaje fehaciente de utilidad bruta, la Dirección General Impositiva se reserva el derecho de fijarlo de oficio (artículo 15, inciso d, "in fine", de la reglamentación).

Para concluir, es necesario tener en cuenta que, si se revendieran mercaderías a un precio menor que el de costo de adquisición, sólo se admitirá la deducción del importe real de venta, debiendo rectificarse, en consecuencia, las liquidaciones de impuesto de los años en los cuales fueron deducidas las mercaderías y su correspondiente incremento de utilidad bruta. De igual manera, no obstante guardar silencio al respecto la ley y su reglamentación, si el sujeto impositivo revendiera mercaderías a un precio de venta real superior al valor de la deducción original (costo más utilidad), creemos que tiene derecho a rectificar su liquidación anterior y computar como deducción el verdadero monto de venta que posteriormente obtuvo. Todas estas consideraciones nacen, directamente y por lógica interpretación, de lo dispuesto en el tercer apartado, del artículo 18, del decreto reglamenta

rio.

CAPITULO 3º

Deducciones para establecer el monto neto de ventas gravadas

Hechas las exclusiones de conceptos a que nos referimos con anterioridad, nos encontramos con las ventas brutas gravadas exclusivamente. Debemos ahora llegar a su monto neto: para ello deben deducirse las bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre mercaderías gravadas, conforme lo determinan los artículos 8º, inciso a) y 15, inciso b) de la ley y la reglamentación, respectivamente.

Sobre las consideraciones que son necesarias hacer al respecto, nos remitimos a las ideas expresadas, sobre dichas deducciones, al referirnos a la determinación del precio neto de venta, debiendo hacer notar que -de acuerdo al artículo 16 del decreto reglamentario- no es necesario, para su deducción, que los descuentos, bonificaciones, etc. acordadas por el responsable durante el período a liquidar, correspondan a ventas realizadas en igual plazo.

CAPITULO 4º

Deducciones para fijar el monto imponible

Producidas todas las deducciones y exclusiones a que nos hemos referido, nos encontramos con el importe neto de las ventas gravadas. Sobre éste debería, en principio, pagarse el impuesto; pero, teniendo en cuenta el mandato imperativo del artículo 1º de la ley, en tanto prohíbe que el impuesto se aplique sobre más de una etapa -normalmente la primera- de la negociación de una mercadería, deben practicarse otras deducciones que estudiaremos a continuación.

1 - Compras de mercaderías o materias primas gravadas

Dispone, el inciso c) del artículo 8º, de la ley y el inciso c), del artículo 15, de su reglamentación, que son deducibles las compras netas de materias primas destinadas a la elaboración, siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- a) Que se trate de materias primas gravadas en etapas precedentes;
- b) Que se destinen a la producción u obtención de nuevos productos también sujetos al pago del impuesto, y
- c) Que estén destinadas a formar una parte constitutiva o integrante del producto a venderse.

Antes de entrar al estudio particular de estas condiciones, es necesario aclarar que la deducción de las materias primas gravadas sólo alcanza a los valores "netos" de compras, ya que los mismos constituyeron en teoría y de no existir intermediarios, ni alguna de las circunstancias especiales a que luego nos referiremos los precios "netos" de ventas sobre los cuales debió satisfacerse el tributo en etapas precedentes. Y como la deducción de las citadas materias primas busca evitar, según dijimos, la doble imposición, aquella deducción sólo debe limitarse al monto sobre el cual pudo haberse pagado el impuesto.

Así por ejemplo, si un curtidor nacional vende, a otro industrial del país, cueros curtidos por \$ 30.000 y le concede descuentos por \$ 6.000, su precio "neto" de venta sujeto a tributo es de \$ 24.000; el comprador, a su vez, sólo puede deducir la misma cantidad de \$ 24.000 y no \$ 30.000 (compras brutas), por cuanto de no hacerlo así en el exceso de \$ 6.000, se estaría admitiendo una deducción injustificada para los fines de la ley, que son exclusivamente los de evitar la doble imposición.

1º) Materias primas gravadas:

El hecho de que la ley exija que se trate de "mercaderías gravadas" en la etapa anterior, no quiere decir que deban haber satisfecho efectivamente el impuesto. Sólo interesa el carácter potencial de su imposición en manos anteriores. Puede ocurrir el caso de materias primas producidas por industriales nacionales que hayan eludido el pago del impuesto o que, por ser "pequeños industriales" no les correspondiera satisfacerlo, en cualesquiera de los dos casos dichas materias primas son perfectamente deducibles en manos del industrial que las destina a su producción gravada, siempre que el proceso de que provengan haya estado alcanzado, también, por el tributo.

Aún, puede ocurrir que sobre dichas materias primas no tuviera que pagarse impuesto en la etapa precedente, en atención a la calidad del sujeto productor y no a la naturaleza impositiva de las mismas. En este caso, también es admisible su deducción en manos del industrial que las utiliza.

Por ejemplo: las ventas de mercaderías gravadas (v.g. tejidos), realizadas por productores expresamente exentos (v.g. cooperativas de producción; entidades de beneficio público) son deducibles en la liquidación del industrial que las usa para producir otros artículos gravados (v.g. trajes en serie), desde que la exención que la ley atribuye al sujeto productor de dichas materias primas, no modifica la circunstancia de provenir las mismas de un proceso de transformación también gravado, desde que -si bien es este caso dicha deducción no se apoyaría sólo en el mandato imperativo del artículo 1º de la ley- el inciso c), del artículo 8º, de la misma norma, admite la deducción de las compras "de mercaderías gravadas con el impuesto", atendiendo exclusivamente a la condición de dichas mercaderías y no a las del que las produce.

Demostración práctica de lo explicado, es el caso de la deducción

-en manos de un productor nacional de bolsas de paño- de las compras de tejidos efectuadas por éste a la Corporación Argentina de la Tejeduría Doméstica, entidad declarada exenta del pago del tributo por Resolución Ministerial N° 768/48 y su modificatoria N° 1/50. La Dirección General Impositiva, en oportunidad de habersele planteado el problema de las compras a dicha Corporación admitió una hipótesis similar a la nuestra.

En el caso de un "pequeño industrial" -concepto que explicaremos oportunamente- sus ventas de artículos provenientes de un proceso gravado (v.g. aserrado de maderas) son compras deducibles en poder de un industrial que las destine a producir artículos alcanzados por el impuesto (v.g. fabricación de envases de madera).

Asimismo, puede ocurrir el caso de compras de mercaderías gravadas efectuadas a intermediarios que, por ser revendedores de las mismas, no han satisfecho impuesto sobre los sucesivos aumentos de precios de transferencias iniciados desde la primer compra al productor gravado o importador, hasta la venta al nuevo industrial que habrá de utilizarlas en un proceso imponible. En consecuencia, este último se encuentra ante la disyuntiva de si debe deducir su valor real de compra neta o si debe entrar a investigar cuál fué el último precio de venta gravado en etapas precedentes, para deducir sólo el valor citado, desde que -en la medida de éste- se evita, mediante su compensación contra ventas imponibles, la doble imposición prohibida por la ley.

Sin embargo, atendiendo a que la ley y su reglamentación, al referirse a la deducción de las materias primas gravadas, únicamente se refieren a las "compras" del responsable, tiene éste derecho a deducir el valor neto de las mismas, al efectuarlas a terceros, sin interesarle si éstos son o no sus productores e importadores originarios.

Esta es la solución justa, pero evidentemente la misma permite deducir un margen del precio de compra -sucesivos incrementos en manos de los intermediarios- sobre los cuáles no existe materia imponible en transferencias anteriores. Para ver claro el problema expuesto consideraremos el caso de un productor de artículos gravados que vende a un intermediario mercaderías de su producción por \$ 40.000; éste a su vez, las revende a otro productor gravado con una utilidad bruta del 40% (o sea en \$ 56.000). Hay en este ejemplo \$ 16.000 que no satisfacen impuesto alguno, por cuánto -en manos del revendedor- se trata de mercaderías que no han sufrido transformación alguna; sin embargo el segundo productor tiene derecho, según hemos explicado, a deducir integralmente la suma de \$ 56.000, que representa el costo neto de su compra de materias primas gravadas, destinadas a la producción sujeta a tributo. En consecuencia, en el exceso de deducción citado, el nuevo productor está excluyendo del tributo ventas sobre las cuales correspondería pagar impuesto; pero este hecho no puede desvirtuar, a nuestro entender, la norma clara de la ley y su reglamentación.

En ninguna circunstancia podrá deducirse el importe de las compras de materias primas exentas en etapas precedentes, ni el valor de adquisición de las instalaciones permanentes (maquinarias, muebles, útiles, etc.) ni sus amortizaciones, de acuerdo a lo prohibido por el artículo 9º, segundo apartado del decreto reglamentario.

Por otra parte, si únicamente se permitiera deducir el valor de compra, en la medida en que fué efectivamente gravado en negociaciones anteriores, se estaría alcanzando con el impuesto, los sucesivos sobrevalores que se fueron sumando mediante las ventas realizadas por los intermediarios, haciendo tributar, indirectamente, el gravamen a operaciones anteriores exentas, desde que esos sobrevalores formarían parte del precio de venta en manos del actual productor, sin ser redu

cido -en la misma cantidad- por vía de la deducción de las compras.

Si el responsable efectuara las ventas, de sus productos sujetos al gravamen, a un precio inferior al de costo neto de su materia prima gravada, no correspondo la deducción total del valor de éstas; debería admitirse su deducción hasta la concurrencia del valor de venta mencionado, y en tanto no fuera de aplicación la norma preceptuada en el primer apartado, del artículo 5º de la ley. Según la reglamentación en este caso de venta inferior al costo, la Dirección General Impositiva se reserva la facultad de estimar el importe deducible en concepto de tales materias primas.

En otro aspecto, tenemos que las materias primas y mercaderías que un "importador por cuenta de terceros" introduce al país para un industrial nacional, que es realmente su importador efectivo, son deducibles -según la norma legal- en manos de éste, como si dichas materias o mercaderías hubieran estado gravadas en etapas precedentes.

Dice, en efecto, la ley -en los incisos c) y d) del artículo 8º- que son deducibles, para llegar a la materia imponible, las compras de mercaderías adquiridas en el mercado interno o importadas en las condiciones del artículo 7º de la misma ley.

Vale decir, la citada disposición da por cumplida la obligación impositiva referente al pago del impuesto sobre la primera venta de dichas mercaderías, confiriendo, por lo tanto, al importador por cuenta de terceros que -según ya vimos- es un simple mandatario, el carácter de un verdadero importador directo.

Sin embargo, la norma legal citada contraría toda la economía de la propia ley: efectivamente, según explicamos en su oportunidad, el impuesto que analizamos procura alcanzar las "ventas" de mercaderías en el momento en que se produce su efectiva transferencia de dominio y sólo, por excepción, se refiere expresamente a ventas presuntas o

teóricas.

Dentro de estas últimas únicamente están comprendidas las remisiones de mercaderías entre casa matriz y sucursales del país y el extranjero; los envíos en consignación o a fijar precio y las importaciones por cuenta de terceros no inscriptos ante la Dirección General Impositiva como responsables del tributo.

Pero con las siguientes finalidades: Que en el caso de las remisiones de casa matriz y sucursales o viceversa, la imposibilidad de establecer la realidad y verdadero valor de una venta cierta hace necesaria su determinación por vía legal, según oportunamente tuvimos ocasión de ver; que, a su vez, en el caso de las consignaciones, hay una "venta" sujeta a condiciones futuras que pueden alterarla fundamentalmente y hasta anularla; que, por último, en el supuesto de la tributación en manos del importador por cuenta de terceros, se busca evitar la evasión del gravamen por la dificultad de ubicar posteriormente al verdadero importador (responsable no inscripto).

Ahora bien, salvo en el primer caso en que se da por completamente cumplida la obligación tributaria, en los otros dos ejemplos de ventas teóricas no existe un hecho imponible definitivo, sino susceptible de ser apreciado en su justa medida cuando se precisa el verdadero valor de venta obtenido o se individualiza al responsable o vendedor real de las mercaderías.

De aquí entonces el error de dar por definitivamente pagado el impuesto en manos del introductor por cuenta de terceros y de admitir la deducción, en manos del adquirente, de las mercaderías importadas por su cuenta.

En consecuencia no es procedente -en nuestra opinión- admitir, como compra en plaza, la deducción del precio de venta teórico sobre el cual el importador mandatario satisfizo provisoriamente el tributo, da

do que éste es una especie de pago a cuenta sobre el que efectivamente debiera abonarse en oportunidad de la venta real en el país.

Por eso, respetando el verdadero espíritu de la ley y la realidad del acto imponible, los incisos c) y d) del artículo 15 de la reglamentación, sólo admiten la deducción de materias primas gravadas o de mercaderías que fueron adquiridas en el mercado interno, habiendo pagado en etapas precedentes el impuesto en forma definitiva, atento a la etapa respectiva de su negociación.

Vale decir, la reglamentación nada dice de la deducción de las materias y mercaderías "importadas en las condiciones del artículo 7º" de la ley. Indudablemente, uno u otro sistema no altera al monto del impuesto a pagar, ya que es lo mismo disminuir -del monto imponible- el valor de las supuestas compras hechas en esas condiciones, que establecer previamente el impuesto a pagar y rebajarlo en la cantidad del pago a cuenta efectuado por el importador mandatario.

No obstante, entonces, que prácticamente puedan no surgir diferencias de impuestos entre la aplicación de uno u otro criterio, conceptuamos que el precepto reglamentario es más correcto, por cuanto vuelve las cosas a su justo lugar: admite deducciones de ventas reales y hace del importador mandatario un sujeto impositivo similar -aunque no totalmente igual- a un simple agente de retención, evitando la posible evasión del impuesto. Concuerdá, por otra parte, esta opinión con la que expusiéramos en oportunidad de referirnos a los verdaderos responsables del impuesto y en particular, del importador especial a que nos hemos referido aquí.

Por último alcanzar, como norma general, con el impuesto la introducción de mercaderías hechas por un importador por cuenta de terceros, sería aplicar un verdadero "impuesto a la importación", desde que se aplicaría al sólo hecho de su introducción al país y se des-

vincularía de su efectiva negociación en el mismo, olvidándose que la ley grava únicamente las ventas de mercaderías importadas y no su ~~so~~ la introducción al país.

2º) Destinadas a la producción de artículos imponibles:

Como hemos visto, la segunda condición legal es que las materias primas ya estudiadas se destinen a la obtención de nuevos productos alcanzados por el tributo.

De aquí que, si el productor o industrial nacional destina materias primas gravadas para la fabricación de productos exentos o dedica mercaderías de su elaboración para donaciones o entregas a título gratuito, no sea admisible su deducción, conforme lo establece -para las transferencias no onerosas- el artículo 18 de su reglamentación en vigor.

Dentro de este punto, se plantea el problema de si son deducibles las materias primas gravadas destinadas a ser usadas en la producción de artículos que, en atención al proceso de su obtención o transformación, se los conceptúa gravados; pero que están exentos en mérito a la calidad de la persona a la cual son vendidos (v.g. a una Cooperativa de Consumo).

Se arguye que la ley sólo habla de materias primas gravadas destinadas a la fabricación de productos también gravados y que la condición especial de la entidad adquirente no puede variar el derecho expreso que confiere la ley, desde que no quita a la mercadería resultante del proceso productivo la naturaleza objetiva de artículo tributario del impuesto.

De aceptar esas conclusiones ocurrirían estos hechos:

a) Se produciría una doble deducción de dichas materias primas: directamente, por su inclusión entre los conceptos deducibles e indirectamente, por la deducción de las ventas a entidades exentas (v.g.

Cooperativas de Consumo), por formar parte del costo de producción de aquellas. Ocurriría que, en la medida de la deducción excesiva, se absorberían ventas sujetas al pago del tributo.

b) No se cumpliría la finalidad legal de la deducción de las materias primas gravadas. En efecto, dicha finalidad se asienta sobre el principio de evitar la doble imposición; luego, es lógico no admitirle otra deducción de la materia prima gravada que aquella que se produce por vía del valor de venta a la citada entidad exenta.

Proceder de otra manera, sería hacer beneficiario al productor de una situación que -dada la traslación e incidencia del impuesto- la ley contempla exclusivamente para las cooperativas de consumo, en cuanto asuman el carácter de adquirentes de artículos gravados.

Ahora bien, como la ley, a través de la exención a las ventas a ellas, procura no hacerles gravitar un mayor costo, el hecho de que el productor no deduzca las materias primas gravadas utilizadas (o destinadas a ser utilizadas) en la producción de artículos gravados de los cuales las provee, no las perjudica por cuanto no puede afectar el precio de venta a las cooperativas.

Por ello la nueva reglamentación, al referirse a la deducción de las materias primas gravadas las menciona como destinadas a "la obtención de otras mercaderías sujetas a este impuesto"; esto es, a mercaderías que efectivamente constituyan materia imponible en manos de su productor y consecuente vendedor. Como tal cosa no ocurre en las ventas a las Cooperativas de Consumo, no obstante que las mercaderías vendidas puedan constituir productos gravados para el productor, no son deducibles las materias primas gravadas.

3º) Siempre que dichas materias primas gravadas formen parte integrante del nuevo producto:

Exige la ley que las compras que estudiamos, para ser deducibles,

deben formar parte físicamente del producto a venderse, no bastando el solo hecho de que sean utilizadas en el proceso de producción o industrialización; ni interesando tampoco que, su incidencia sobre el precio de venta, hace necesario tenerla siempre en cuenta aun cuando no formen parte del nuevo producto.

El criterio administrativo no fué siempre, al respecto, uniforme. La justicia oportunamente -por vía de la Corte Suprema de la Nación- había sostenido que toda mercadería "utilizada" en un proceso gravado debía ser deducible, sin que existiera en la norma legal exigencia alguna respecto a la incorporación física, de dichas mercaderías, al producto elaborado. Aplicado este criterio al caso del petróleo y lubricantes consumidos totalmente en el proceso productivo, sin incorporación a la nueva mercadería, fué luego aceptado por el organismo administrativo.

Al dictarse el decreto N° 24.671/45, modificatorio de la ley de ventas, se estableció, por vía legal, la exigencia que el fallo judicial había negado. Actualmente son deducibles, entonces, las materias primas "utilizadas" para producir o industrializar nuevas mercaderías para la venta, pero en tanto aquellas se incorporen efectiva y físicamente a las mercaderías producidas y salgan -por vía del costo de éstas- nuevamente a la venta.⁽¹⁾ Esto no ocurre en el caso de los combustibles, lubricantes y fuerza motriz, entre otros.

Decláse en la elevación al Poder Ejecutivo del proyecto de decreto-ley a que nos referimos precedentemente que:

"Es evidente que la deducción sólo puede alcanzar a las primeras -materias primas gravadas que se incorporan al nuevo producto- a fin de evitar la doble imposición. En modo alguno se justificaría que comprendiese a las segundas -las que no se incorporan (v.g. combustibles, etc.)- ya que éstas últimas, por no salir nuevamente a la venta, no pueden ser materia de doble gravamen".

Cabe mencionar, como cuestión final, que basándose en el allanamiento administrativo al fallo judicial citado -y antes del decreto N°

(1) La deducción de tales materias primas se hará, según dijimos, en el período impositivo de su adquisición y por su valor neto de compra.

24.671/45- algunos responsables habían pretendido extender el alcance de aquél a otras deducciones distintas de las que habían motivado la decisión judicial. Por ejemplo, se sostuvo que también correspondía la deducción de agujas, válvulas, cojinetes, caños, etc., basándose en que los mismos se consumían en el proceso productivo, de igual manera que los combustibles y lubricantes.

Pero ello no era exacto: dichos materiales no se consumían tras su uso en un acto productivo determinado -como ocurría con los combustibles y lubricantes-, sino que se iban desgastando progresivamente en procesos sucesivos, como consecuencia de su utilización en los mismos, sin que pudiera vincularse los directa y exclusivamente con un proceso de transformación único. No cabían, entonces, extender la deducción nacida del allanamiento administrativo, desde que -al respecto- no pueden admitirse por analogía los beneficios legales, dado el carácter restrictivo de las exenciones y deducciones impositivas.

2 - Otras deducciones

Analizaremos, a continuación, otros conceptos susceptibles de disminuir el monto de las ventas netas gravables. Entre ellos, tenemos:

- a) Los impuestos internos y otros gravámenes análogos;
- b) Los importes netos facturados por terceros, en concepto de trabajos por cuenta del responsable.

Veremos las características particulares de cada uno de estos grupos de deducciones.

Impuestos internos y otros gravámenes análogos: La ley, en su artículo 8º, inciso e), establece que son deducibles "los impuestos internos nacionales y provinciales abonados". Por su parte, el artículo 6º, inciso e), de la anterior reglamentación establecía las siguientes condiciones:

1º) Que los gravámenes a deducir incidieran sobre las mercaderías (o materias primas) en el estado en que las vendiera el responsable que los deducía. Sólo, en el caso de materias primas exentas, destinadas a la elaboración del responsable, cabía admitirle la deducción de los impuestos internos abonados, sobre las mismas, en etapas precedentes.

Si bien la reglamentación hablaba de materias primas exentas destinadas "a la elaboración del responsable", cabe entender que se refiere a su elaboración gravada y no a la exenta, desde que, en el primer caso, de no admitirse la deducción de dichos impuestos, los mismos -al formar parte del costo de compra de las materias primas y, en consecuencia, del costo directo de producción del responsable- pagarían indirectamente el impuesto, desoyendo el criterio judicial según el cual no debe pagarse impuesto sobre impuestos.

Respecto a los gravámenes que nos ocupan, en cuanto ellos puedan pesar sobre las materias primas gravadas nada decía la reglamentación anterior -ni tampoco la actual-, desde que, al ser deducibles sus costos netos, implícitamente y por formar parte de ellos, los eran también los impuestos internos abonados sobre los mismos. Sólo en el caso de no ser deducibles las materias primas, por ser exentas o porque siendo gravadas no se incorporaban físicamente al nuevo producto, era importante destacar la procedencia de su deducibilidad. De aquí, la norma que, respecto a las materias primas exentas, contienen la anterior y la actual reglamentación.

2º) Que los tributos deducibles hubieran sido abonados directamente, por quien los deducía, a la Administración General de Impuestos Internos de la Nación (más tarde Dirección General Impositiva).

Evidentemente, si bien la primera de las limitaciones reglamentarias era correcta, no ocurría lo mismo con la segunda, por cuanto reg

tringía ilegalmente el campo de las deducciones admisibles. En efecto, no contemplaba la existencia de impuestos internos que fueran percibidos por organismos provinciales, en uso de las facultades impositivas propias de cada provincia.

Partía del concepto erróneo de que todo impuesto interno debía ser abonado a la Nación y admitía como deducibles los que habían sido satisfechos directamente por el propio sujeto que los deducía, con la sola excepción de los relativos a las materias primas exentas para elaboraciones también gravadas.

Sin embargo, la ley de unificación de dichos impuestos -que se basaba en un convenio entre la Nación y las provincias- únicamente ponía a cargo del Estado Federal la percepción de los impuestos internos sobre determinados artículos, expresamente mencionados, respecto de los cuales las provincias se despojaban de su facultad de imponerlos. Pero, dichas jurisdicciones locales conservaban plenamente el derecho de aplicar gravámenes análogos sobre otros productos distintos de los expresamente contemplados por la ley citada y en tanto no fueran artículos alimenticios o de primera necesidad para los cuales, con carácter general, la ley de unificación prohibía a las provincias hacerlos objeto de imposición alguna, ya se vendieran en estado natural o manufacturados y estuvieran o no gravados con los impuestos internos nacionales.

Por lo expuesto, podían existir tributos de la naturaleza que nos ocupa, que eran abonados a órganos públicos distintos de la referida Administración General y cuya deducción -ateniéndose fielmente al texto de la ley- era, a todas luces, correcta.

La norma reglamentaria actual no impone la condición del pago a un órgano administrativo determinado, sino que fija las condiciones siguientes:

- a) Que se trate de impuestos internos u otros gravámenes similares (v.g. sobreprecios);
- b) Que recaigan sobre la mercadería en el estado en que la venda el responsable; con la sólo excepción de los tributos correspondientes a las materias primas y/o mercaderías exentas, integrantes del producto gravado;
- c) Que los nuevos productos obtenidos se encuentren sujetos al pago del impuesto a las ventas.

Puede ocurrir el hecho de impuestos internos abonados directamente por el responsable y que afecten al costo de su producción gravada, sin ser deducibles por faltarle la condición de gravitar sobre materias primas deducibles. Como ejemplo de ello, tenemos los combustibles utilizados en el proceso industrial del responsable que, al no formar parte física del nuevo producto, no pueden rebajarse del precio de venta gravable y, en consecuencia, tampoco puede admitirse como deducción el impuesto interno abonado sobre los mismos.

Volviendo a la nueva norma reglamentaria, cabe destacar que la misma salva los inconvenientes apuntados de la reglamentación anterior al fijar adecuadamente -y en concordancia total con la ley- el alcance de la deducción en estudio.

Por último, en el caso que un impuesto interno fuera percibido por una provincia violando el compromiso contraído mediante la ley de unificación, es igualmente admisible su deducción en manos del responsable que lo hubiera abonado, en tanto se cumplan las otras condiciones exigidas para su admisión.

Es menester recordar, asimismo, que la Dirección General Impositiva en diversas interpretaciones hizo extensiva la deducción de los "impuestos internos" a tributos que, si bien no eran tales desde el punto financiero, creaban -para el responsable- obligaciones simila-

res y gravitaban, sobre el valor de venta de sus productos, en idéntica forma que los impuestos referidos (v.g. sobreprecio a la fibra de algodón; impuesto móvil a la yerba mate; sobreprecio al cemento portland, etc.).

Esto ocurría con la anterior reglamentación, sin que existiera un mandato expreso de la misma. Actualmente, la reglamentación vigente confiere, en forma especial, a la Dirección General ya mencionada, la facultad de extender la deducción a otros gravámenes, a su juicio, similares.

Importes netos facturados por terceros: El inciso g), del artículo 15 de la reglamentación en vigor, autoriza a deducir los importes netos facturados por terceros que, trabajando materia prima principal aportada por el responsable que encarga el trabajo, incorpore mercaderías gravadas con el impuesto.

La deducción, de acuerdo a la norma reglamentaria, se limitará al valor neto de tales mercaderías y ello se explica por cuanto el ejecutante o realizador real del trabajo no ha revestido la calidad de responsable ⁽¹⁾ y -hasta el margen de ese valor- el encargante de la tarea no hace sino adquirir teóricamente, mercaderías que, frente a la materia prima principal por él aportada, revisten el carácter de mercaderías primas accesorias, también gravadas en plaza.

Como ejemplo de lo expuesto, tenemos el caso de los importes abonados por un comerciante, vendedor de paños importados, a una empresa de tintorería donde envió a teñir los paños (materia prima principal) objeto de su comercio gravado.

En este supuesto, el organismo administrativo permite deducir el 30 % del valor que le es facturado, por cuanto presume que, en esa proporción, el tintorero ha utilizado material gravado de plaza (v.g. anilinas).

(1) Pues ha trabajado sobre materia prima principal de otro.

Si no se aceptara dicho porcentaje -determinado por estudios comparativos- se produciría indirectamente un caso de doble imposición en la medida del costo de dichas materias primas accesorias.

En efecto, el costo y consecuentemente el valor de venta del paño teñido resulta afectado por tales elementos accesorios y al gravarse el precio de enajenación del género importado, sin admitir la deducción a que nos referimos, se alcanza la misma materia dos veces con el mismo impuesto: una en manos de su productor o importador originario y otra en manos del importador del ejemplo.

De ahí su deducción especial.- Igual criterio fué aplicado, aunque con distintos porcentajes, a operaciones análogas (v.g. timbrado y grifado de tafiletes para la confección de sombreros, encolado y engomado de hilados, bronceado y dorado, etc.).

Dice la reglamentación que, cuando no se pueda determinar el valor neto de dichas deducciones o cuando se consideren excesivos -respecto al precio facturado- los valores determinados por el responsable, la Dirección General Impositiva fijará un coeficiente a los fines de la deducción precitada.

CAPITULO 5º

Deducciones no permitidas y oportunidad y condiciones para el cómputo de las admisibles.

Ya nos hemos referido a la no deducibilidad de bienes del activo fijo y sus amortizaciones; como también a otros bienes que, susceptibles de desgastarse paulatinamente en el proceso productivo, no se los admite como deducción por cuanto no desaparecen tras el primer uso que se hace de ellos. A los conceptos expuestos, nos remitimos. (1)

Respecto a la oportunidad y condiciones que deben reunir las deducciones, es necesario recordar lo dispuesto por el artículo 16, de

(1) Ver páy. 94

la reglamentación, según el cual las compras de materias primas gravadas y de mercaderías para reventa, son deducibles en el año fiscal en que se efectúen las adquisiciones, sin interesar el ejercicio en que efectivamente se industrialicen o revendan.

Para realizar, a su vez, las deducciones en concepto de bonificaciones, descuentos, devoluciones y gravámenes deducibles abonados, no es necesario que los mismos se refieran a ventas realizadas en el mismo ejercicio anual en que fueron concedidos o pagados, evitándose así dificultades en la liquidación y en la fiscalización del tributo.

CAPITULO 6º

Problemas que plantean las deducciones de materias primas respecto a la producción de artículos exentos.

Estos problemas se producen especialmente en los casos de mercaderías importadas directamente por el responsable y destinadas a la producción de artículos que no tributan el impuesto (v.g. importación de tinta para producción de libros de texto).

Para precisar debidamente el problema, debemos tener en cuenta que las exenciones establecidas por leyes fiscales pueden ser de dos calidades: objetivas y subjetivas. Vale decir, unas veces atienden al producto o mercadería y otras a la calidad de la persona que realiza el acto alcanzado por la ley.

En el caso de exenciones objetivas, como ser por ejemplo la relativa a los libros de texto, lo que se desgrava es la mercadería y no interesa, a los fines legales, el origen de la materia prima que la constituye. Así, al venderse un libro de texto, se vende un producto integralmente exento y no, en forma independiente, sus elementos constitutivos, que pueden ser materiales importados; también en el supuesto de la importación de tabaco para la elaboración, por un indus-

trial nacional, de cigarrillos destinados a venderse en plaza, la exención legal se refiere al producto elaborado y no le interesa el hecho de que su materia prima sea importada, por lo tanto no cabe distinguir en él -como se ha pretendido muchas veces- un sujeto impositivo distinto del industrial (v.g. considerarlo importador de tabaco), desde que la desgravación alcanza, por vía del producto terminado, a toda su materia prima.

En cambio, en el supuesto de un industrial nacional que no paga impuesto en atención a su condición de productor (v.g. "pequeño artesano"), la exención es de orden subjetivo y no se fija por la mercadería objeto de su manufactura. La ley atiende al sujeto pasivo de la relación impositiva y, como productor, desgrava sus ventas, sin interesarle si éstas son hechas en plaza o al exterior y si representan ventas de mercaderías directamente importadas por el mismo. De aquí que la materia prima que utilice, aun cuando fuere importada, no le cambia su situación impositiva y, por consiguiente, no puede tratarse lo como un "importador". (1)

Asimismo, hay otras exenciones -que también veremos extensamente más adelante- que se determinan en función, no del productor ni tampoco del producto, sino del proceso de transformación, que la reglamentación considera que no constituye una actividad industrial. Ejemplo de este supuesto es el caso de un sastre que fabrica trajes a medida. La desgravación, establecida en el artículo 27, inciso a), del decreto reglamentario, no atiende a la naturaleza del objeto de la negociación (v.g. traje a medida), ni tampoco a la sola actividad del sujeto (sastre), sino a la naturaleza del proceso de transformación desarrollado por el mismo y conceptúa que dicho proceso no es -como hemos dicho- una actividad gravada. En consecuencia, si utiliza materia prima importada asume un nuevo carácter, además de industrial, el de impor-

(1) Sin embargo, en diversas oportunidades, la Dirección General Impositiva aplicó a un problema análogo, una solución distinta. Criterio éste con el cual disentimos.

tador y, sobre el valor presunto de venta de los materiales importados (tejidos, etc.) debe pagar el tributo.

Un criterio idéntico a este último es el que surge del tercer apartado, del inciso a), del artículo 6º de la ley, al referirse a la construcción de edificios o inmuebles (proceso exento) y expresar que el ejecutante de la construcción o trabajo es responsable sobre el valor de venta real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra y que provengan de su importación. Es decir, le reconoce -además del carácter de constructor o productor- el de vendedor de materia prima importada.

Ello, por cuanto la ley entiende que, teóricamente, el productor de trajes a medida, el constructor, etc., están vendiendo -con referencia a las materias primas provenientes del exterior- mercaderías importadas en el mismo estado de adquisición, desde que el proceso a que fueron sometidas se considera no existente desde el punto de vista legal. Existe una actividad principal: construir un edificio y una actividad accesoria: importar y vender la materia prima en igual estado y dentro del mercado interno.

En el caso de los libros de texto, la actividad principal es producirlos y venderlos y la accesoria el importar su materia prima; pero en este caso -como hemos explicado- la exención al producto ampara a sus materiales constitutivos. El producto de la primera actividad es el que determina la medida y clase de la responsabilidad impositiva, ya que la ley es absoluta al desgravar las ventas de libros de texto, no correspondiendo distinguir -en su productor- otras condiciones que aquellas que la ley distingue.

Como un corolario de estas últimas consideraciones, cabe destacar que el inciso i), del artículo 11, de la ley, es incompleto al no mencionar también la exención a las ventas de papel destinado a la

impresión de libros de texto, pues el impuesto que gravite sobre la materia prima de éstos limita desfavorablemente la exención amplia de la ley respecto al producto elaborado, desde que recarga el costo directo de producción de éste.

CAPITULO 7º

Materias primas gravadas o mercaderías para reventa perdidas o inutilizadas

Si un responsable hubiera deducida -en el año de su compra- materias primas gravadas destinadas a su producción también gravada y por un siniestro, dichas mercaderías se perdieran total o parcialmente, puede ocurrir:

a) Que no estén cubiertas por seguros: Al no percibirse indemnización alguna como consecuencia, no existe problema impositivo de ninguna especie, ya que únicamente habría que rectificar la liquidación oportunamente practicada, excluyendo los importes deducidos en concepto de tales materias primas gravadas.

La rectificación se justificaría por el hecho de no haberse dado a esas materias el destino previsto para admitir su deducción.

Como solución de orden práctico y para dar estabilidad a la liquidación realizada en su oportunidad, podría admitirse -en nuestra opinión- que el contribuyente incluyera el valor de compra neta de esas materias primas entre sus ventas del período en que se produjo el siniestro, anulando la deducción anteriormente realizada.

b) Que estén cubiertas por seguros: Si se hubiera percibido una indemnización, parecería que sería lógico mantener la deducción originaria únicamente hasta el monto de lo resarcido, ya que, si bien no hubo utilización de esas materias primas, podría argumentarse que, al momento de ocurrir el riesgo asegurado, se ha producido una venta teó

rica de las mismas, a un precio igual a la indemnización recibida.

Pero, esta solución no sería correcta -según creemos- ya que no existió verdaderamente una transferencia onerosa de dominio (acto que la ley grava), sino el simple resarcimiento de un perjuicio patrimonial. Por ello, correspondería proceder en la misma forma que en el supuesto en que las mercaderías no estaban aseguradas o que, estándolo, no se percibió indemnización alguna.

Respecto a las compras de artículos para revender (incluido su monto probable de utilidad bruta), son de aplicación iguales consideraciones a las precedentes.

B) Importadores

CAPITULO 8º

Análisis de las disposiciones pertinentes que le son aplicables

Aclarada la existencia de dos clases de importadores, a que nos hemos referido ya: por cuenta propia y por cuenta de terceros, veremos lo relativo a la determinación de sus respectivas materias imponibles:

a) Importador por cuenta propia (o importador directo): En este caso, las principales deducciones son las mismas que hemos visto -en el caso de los industriales nacionales- para llegar al precio neto de venta; ésto es las bonificaciones, descuentos y devoluciones. Excepcionalmente, puede presentarse también el caso de las deducciones en concepto de mermas, roturas, evaporaciones y conceptos similares.

Al no haber transformación, no existe el problema de la deducibilidad de las materias primas; pero puede ocurrir, por ejemplo, que el importador utilice envases adquiridos en el país a industriales o introductores nacionales; en este caso, esos envases, utilizados para

embalar los productos importados que son vendidos en plaza, pueden perfectamente deducirse, a objeto de evitar la doble imposición.

b) Importador por cuenta ajena (o importador teórico): Habíamos visto que, en este caso, el precio neto de venta tomaba como base el valor, incluidos derechos y gastos facturados por dicho sujeto al verdadero introductor y posterior vendedor de las mercaderías extranjeras, por cuya cuenta actuaba aquél.

Pues bien, a ese valor se refiere el inciso a) del artículo 13, de la reglamentación, al decir que el mismo será el determinado en la factura comercial o consular, convertido a moneda nacional incrementándose en:

- 1º) Los derechos aduaneros y portuarios;
- 2º) Los gastos y comisiones facturados por el importador teórico (o por cuenta de terceros);
- 3º) La utilidad bruta, que se supone habrá de obtenerse con su venta real y los demás gastos subsidiarios de transferencia.

La fijación de la utilidad bruta -según el precepto reglamentario citado- será hecha sobre la base de un coeficiente, por ramo de comercio, que periódicamente y a esos fines, fije la Dirección General Impositiva.

El Director General del organismo citado, dictó, con fecha 23 de noviembre de 1948, una Resolución General por la cual se fijaban porcentajes, actualizados, de utilidad bruta a aplicarse en los casos de mercaderías importadas. Si bien esta Resolución se refería especialmente al artículo 12 de la reglamentación anterior, es de aplicación, también, el artículo 13, inciso a) de la nueva norma reglamentaria.

Pues bien, ese valor presunto de ventas, sólo podía modificarse por la posterior presentación del importador real, al fijar el nuevo precio neto de venta y consecuentemente también, el verdadero monto

imponible. Correspondería entonces, aplicar las consideraciones efectuadas para las importaciones directas.

C) Otros supuestos

CAPITULO 9º

Deducciones Admisibles

Además de las deducciones ya vistas para establecer el monto imponible -no solamente el precio neto de venta- se plantearon en la práctica una serie de problemas relativos a otras deducciones. Brevemente nos referiremos a ellos:

1 - Gravámenes que afectan al costo de venta de productos gravados, pero que no cabe asimilarlos a los impuestos internos

Apoyándose en la reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, según la cual no debe abonarse un impuesto sobre otro impuesto, diversos responsables sostuvieron la procedencia de la deducción de tributos distintos a los expresamente mencionados por la ley y su reglamentación.

Así se opinó que -por incidir sobre el precio de venta y poder ser alcanzado por el gravamen que estudiamos- eran deducibles las patentes, la contribución territorial, las contribuciones de minas y diversos gravámenes provinciales, como ser, entre otros, el impuesto al comercio e industria que estableciera la Provincia de Buenos Aires por intermedio de la ley respectiva.

Era indudable que dicho criterio era inexacto, desde que ampliaba la exención legal a tributos no contemplados especialmente por ésta. En la determinación de la materia imponible para el impuesto a los réditos eran lógicas esas deducciones: se iba a la búsqueda de la

renta neta, o sea a la diferencia entre las entradas y salidas de un responsable, en tanto las primeras pudieran calificárselas como "rentas" o réditos y las segundas estuvieran destinadas a permitir la obtención, conservación y mantenimiento de las mismas y, en algunos casos, de su fuente productora.

Pero esto, no ocurría frente a la ley de ventas que sólo alcanza al valor de transferencia sin importarle los importes constitutivos del costo de venta, salvo en aquellos conceptos que expresamente mencionen la ley o su decreto reglamentario.

2 - Incobrables

También se pretendió deducir los quebrantos que los vendedores de mercaderías gravadas sufrían al hacer efectivo el cobro de las cuentas impagas. Indudablemente, la incobrabilidad disminuía el valor efectivamente percibido por la venta de los artículos objeto de imposición, pero la misma provenía de relaciones jurídicas distintas, que no eran las del "vendedor" y "comprador", sino las de "acreedor" y "deudor". Es decir, el motivo de la incobrabilidad se apoyaba en una relación financiera resultante de la venta, pero sin formar parte directa de ésta.

De aquí que dichos quebrantos no afectaran al "precio neto de venta", que sólo se determinaba por la obligación contraída por el comprador de pagar un precio determinado al vendedor, pero que no contemplaba la efectividad del cumplimiento de dicho compromiso; efectividad ésta que pertenecía -según dijimos- a una relación jurídica distinta.

Por otra parte, la ley de ventas tampoco mencionaba entre las deducciones admisibles la referente al concepto que nos ocupa.

3 - Intereses de financiación

En los casos de ventas de mercaderías, pagaderas a plazo (v.g. en mensualidades), es indudable que el precio convenido entre comprador y vendedor incluye un sobrevalor en concepto de intereses por la facilidad acordada, en relación al tiempo, para realizar su ingreso efectivo.

Diversos responsables pretendieron deducir dichos intereses desde que, en su opinión, los mismos no constituían parte del verdadero precio de venta, sino que procuraban remunerar un hecho distinto al de la sola transferencia de los bienes vendidos y que lo era la facilidad de pago acordada.

La Dirección General Impositiva resolvió aceptar esos intereses como deducibles únicamente en el caso en que fueran contabilizados y facturados separadamente del precio de venta de las mercaderías, pues en esta forma se documentaba la operación del préstamo en sí, y se independizaba una operación típica de financiación de otra que sólo se refería a la venta.

Mientras dicha prueba no se operara por separado y los intereses formaran parte integrante del precio de venta, no cabía la exención. Indudablemente, de aceptarse el criterio administrativo, creemos que -además de la facturación y contabilización por separado- todo otro medio de comprobación documental de la existencia de dichos intereses debería admitirse.

El decreto reglamentario en vigencia no contempla expresamente el caso que citamos; pero la solución del mismo, en la forma antedicha, se mantiene igual que para la reglamentación anterior por interpretación legal.

4 - Mano de obra de colocación

Puede ocurrir que, al convenirse la venta de mercaderías gravadas, el productor se comprometa también a instalarlas en el lugar en

el cual han de ser utilizadas (v.g. el caso de venta de maquinarias, mosaicos, parquets, etc.).

En ese supuesto, se discute si los importes pagados a los operarios que han efectuado la colocación de la cosa vendida, forman parte o no del precio neto de venta alcanzado por la ley que estudiamos. Para solucionar el problema, se considera que la facturación de dichos pagos deciden en definitiva el tratamiento especial que cabe darles.

Si los jornales pagados por colocación son facturados conjuntamente con el precio de transferencia de las mercaderías, formando un solo valor, su deducción -según la Dirección General Impositiva- no es procedente, por considerarse que los actos que motivan esa remuneración no constituyen sino una simple prolongación del proceso industrial gravado. Sólo, en el caso que la facturación se hiciera por separado, se considera que la misma se refiere exclusivamente a un acto distinto al de la producción propiamente dicha; o sea a la retribución de una prestación de servicios.

En nuestra opinión, esos distintos criterios según exista o no facturación global y única, no son totalmente justos: siempre cuando se compruebe la existencia de la entrega a destino de la mercadería, colocada en el lugar en que habrá de ser usada, cabe considera incluido, en el precio de venta convenido, una remuneración en concepto de mano de obra para la instalación de la mercadería objeto de transacción.

En esta interpretación, cualquier medio de prueba -además de la factura comercial- es suficiente para justificar la deducción.

Más aún consideramos que la modalidad de venta -entregada a domicilio y colocada- justifica, incluso cuando el obrero debe trasladarse a una localidad vecina y permanecer en ella todo un día de labor, el pago adicional de un importe en concepto de viático. De aquí que,

en nuestra opinión, los gastos por instalación excedan el valor del sueldo o jornal habitual del operario, y deban contemplarse otras erogaciones directamente motivadas por la colocación del bien vendido. Además, sería aceptable la deducción de un por ciento de utilidad bruta sobre el costo total de la instalación de las máquinas vendidas, desde que el beneficio global originado por la producción, venta e instalación de dichos bienes está evidentemente influenciado por el mayor costo de enajenación sobre el cual se calcula.

Lógico es entonces admitir la deducción del incremento de utilidad motivado por el nuevo elemento incorporado al costo total, que es el gasto de colocación.

En estos supuestos, como vemos, no existirán anotaciones contables que directamente den el valor de la deducción: entra entonces aquí el criterio analítico del funcionario fiscal para estimarlo.

5 - Exceso de deducciones

Puede ocurrir que, en un año impositivo, la suma de las deducciones permitidas exceda el monto bruto de ventas realizadas en el mismo. En este caso, el primer apartado, del artículo 9º de la reglamentación establece que la diferencia se computará como deducción al liquidar el período fiscal siguiente:

Consideraremos, como ejemplo, la posición de un responsable que presenta, en su primer ejercicio impositivo, la situación que se consigna seguidamente:

Ventas brutas totales	\$	70.000,-
<u>A deducir:</u>		
Bonificaciones, descuentos, devoluciones sobre ventas gravadas	"	2.000,-
Compras netas (materias primas)	"	46.000,-

Compras netas (para revender)	\$ 30.000,-
Utilidad bruta (40% sobre costo)	<u>" 12.000,-</u>
EXCESO DE DEDUCCIONES	\$ 20.000,-

En este caso, ese exceso representa conceptos perfectamente deducibles que, no obstante ello, no absorben, en el ejercicio, ventas gravadas. A su vez, son valores que, en los períodos siguientes aparecerán -salvo los \$ 2.000 directamente compensados en el ejercicio del ejemplo- formando parte de las ventas brutas totales, debiendo satisfacer impuesto; de aquí que para evitar la doble imposición sea necesario trasladar ese exceso al nuevo período.

Esto por cuanto dicho remanente está formado por mercaderías que no deben gravarse (reventas) y por materias primas sobre las cuales se ha satisfecho impuesto con anterioridad, en otras manos, al ser importadas o producidas en plaza.

Para ver más claro el ejemplo, es necesario continuarlo. En efecto, de existir -en el año siguiente- una venta bruta total de \$ 140.000,- y suponiendo que, al terminar el mismo, se hubieran vendido totalmente las mercaderías adquiridas en el primer ejercicio y considerando, además, que los demás valores fueron iguales en los dos años del ejemplo, tenemos:

Ventas brutas totales	\$ 140.000,-
<u>A deducir :</u>	
Bonificaciones, descuentos, devoluciones sobre ventas gravadas	" 2.000,-
Compras netas (materias primas)	" 46.000,-
Compras netas (para revender)	" 30.000,-
Utilidad bruta (40% sobre costo)	" 12.000,-
<u>Exceso de deducciones (año anterior)</u>	<u>" 20.000,-</u>
MONTO IMPONIBLE	\$ 30.000,-

O sea, dentro del ciclo considerado de iniciación, funcionamiento y cesación del negocio gravado, la totalidad de las deducciones, por vía de arrastre, fué compensada. Se alcanza, en definitiva, con el impuesto el importe neto de ventas gravadas, previa deducción -para evitar la doble imposición- de las materias primas gravadas.

En efecto, como prueba hemos de suponer que el responsable, por llevar anotaciones claras e independientes, puede determinar directamente las ventas netas gravadas y los montos imponibles anuales correspondientes. Tendríamos:

Ventas brutas totales	\$ 70.000,-	\$ 140.000,-
<u>A excluir:</u>		
Compras netas (reventa)	" 10.000,-	" 50.000,-
Utilidad bruta (idem)	" 4.000,-	" 20.000,-
VENTAS BRUTAS GRAVADAS	\$ 56.000,-	\$ 70.000,-
<u>A deducir:</u>		
Bonificaciones, descuentos, devoluciones	" 2.000,-	" 2.000,-
Compras netas (materias primas)	" 46.000,-	" 46.000,-
<u>MATERIA IMPONIBLE</u>	\$ 8.000,-	\$ 22.000,-

Vemos que, suponiendo que en el primer ejercicio se vendieron sólo lo \$ 10.000 de mercaderías de reventa; que en el segundo ejercicio, se vendieron la totalidad de las compras del mismo y, además, las existencias del año precedente; que el coeficiente de utilidad supuesto fué el efectivamente obtenido y, por último, que -en cada ejercicio- las compras de materias primas gravadas fueron totalmente consumidas en el mismo, suposiciones éstas que nos permiten restringirnos exclusivamente a lo que queremos demostrar; vemos que la suma de los montos imponibles del ciclo es exactamente igual al que resultaba en el

caso del arrastre del exceso de deducciones.

Vale decir, probamos con ello que, si bien el primer párrafo del artículo 9º de la reglamentación, menciona una deducción no expresamente indicada por la ley, aquella nace, sin embargo, del juego correcto del mecanismo de liquidación legal, estudiado al ocuparnos del artículo 8º y del 15 de su decreto reglamentario.

II) METODO ESPECIAL

CAPITULO 10

Concepto general y normas de la anterior reglamentación

Continuando siempre dentro de la liquidación del impuesto en los casos de ventas efectuadas en el mercado interno, nos enfrentaremos con un nuevo aspecto de la determinación de la materia imponible. Como llevamos visto el artículo 8º de la ley y 15 de su reglamentación, fijan los principios generales aplicables para el caso más común, en que la base sobre la cual se estructura todo el proceso de liquidación, es el monto bruto total de ventas, que incluye inicialmente operaciones gravadas y exentas del pago del tributo.

Ahora veremos el procedimiento de fijación de la materia imponible cuando los elementos contables del sujeto impositivo permiten determinar clara y directamente el valor de las ventas sobre el cual debe satisfacerse el gravamen.

Preceptuaba el artículo 8º de la anterior reglamentación, lo siguiente:

"Cuando las anotaciones o controles de contabilidad permiten a los responsables establecer clara y directamente el monto de las ventas sobre las cuales recae el impuesto, podrán prescindir de la forma de liquidación establecida por los arts. 5º y 6º⁽¹⁾ de esta reglamentación, a cuyo efecto solicitarán de la Dirección la "autorización correspondiente".

Frente a ese texto, diversos responsables entendieron que la liquidación del impuesto debería practicarse directamente sobre las ven

(1) que se referían al "método general", similar al de los artículos 15 y 16 de la reglamentación actual.

tas gravadas del año fiscal, deduciendo los conceptos admitidos por la ley (v.g. descuentos, bonificaciones, etc.) para llegar al valor neto y los permitidos para alcanzar el monto imponible (v.g. materias primas gravadas), pero siempre que dichas deducciones se refirieran justamente a esas ventas del período y no a otras de períodos precedentes o futuros.

Aplicado este criterio a las materias primas, era alterar las disposiciones expresas de la ley, ya que ésta admite únicamente la deducción de las "compras" en el ejercicio en que efectivamente se realizan, sin interesarle cuando se utilizan en definitiva. En cambio, los responsables querían efectuar las deducciones de las materias primas gravadas en el período en que eran realmente utilizadas. Vale decir pasaban del precepto "compras de materias primas" al de "materias primas utilizadas", lo que era inaceptable.

Previsión reglamentaria actual.

Con la experiencia de la interpretación errónea precedente, el nuevo decreto reglamentario buscó precisar en forma clara los derechos y las obligaciones de los responsables del impuesto, en cuanto optaran por liquidar directamente sus operaciones gravadas.

Es así como el artículo 17 del actual reglamento, luego de repetir el texto reproducido en párrafos anteriores y perteneciente al decreto reglamentario que sustituye, agrega lo siguiente:

"En cuanto a las deducciones, se procederá conforme a lo preceptuado en el artículo 16 e incisos pertinentes del artículo 15".

Esto es, se deja perfectamente aclarado que las deducciones deben seguir la misma suerte que en el caso de las liquidaciones de impuesto efectuadas sobre la base del monto total de ventas, en cuanto se refiere a la oportunidad y condiciones que deben reunir dichas rebajas (artículo 16 citado) y en lo relativo a la aplicación de los in-

cisos b), c), e) y partes concordantes de los incisos f) y g) del artículo 15 de la reglamentación.

En consecuencia, aún en el caso de liquidaciones directas, las deducciones en concepto de materias primas debe hacerse en función de las "compras" y no de su utilización; igualmente, las relativas a descuentos, bonificaciones, etc., no interesa que se refieran a las mismas ventas del período en que fueron concedidas.

Vale decir, respecto a las deducciones no existe diferencia entre ambos sistemas de liquidación; la diferencia sólo existe en los montos de ventas tomados en cuenta, según hemos explicado: en un caso se toma el monto bruto de las gravadas exclusivamente, y en otro, el conjunto total de todas las ventas contabilizadas.

Por último, la reglamentación establece que, adoptado uno de los dos sistemas de liquidación analizados precedentemente, el responsable no podrá cambiarlo a no ser que medie expresa intervención de la Dirección General Impositiva para practicar los ajustes a que el cambio de método dé lugar. Se busca, con esta facultad concedida a dicho organismo, evitar cualquier posible evasión de impuesto mediante el simple cambio de sistema de liquidación.

Establece también la norma reglamentaria que, la Dirección General citada, podrá disponer de oficio la adopción de cualesquiera de ambos métodos, cuando ello resulte necesario para la correcta percepción o fiscalización, efectuándose en estos casos los ajustes impositivos correspondientes. (1)

Por último, la Dirección General Impositiva queda facultada para admitir o autorizar una forma especial de liquidación, distinta de las ya estudiadas, cuando razones de conveniencia del responsable y el Fisco lo justifiquen.

(1) Esta disposición no existía en la anterior reglamentación, aun cuando en la práctica era un procedimiento muy utilizado por el organismo recaudador. Por otra parte, era una consecuencia de lo dispuesto en el art. 8º de la ley 11.683 (t.o. en 1949) que faculta al Director General a modificar normas o procedimientos, con el fin de facilitar la percepción del gravamen.

TITULO V

EXENCIONES

Estudio especial del fundamento y alcance legal y económico de las desgravaciones impositivas

Las exenciones establecidas por las leyes fiscales, según tuvimos oportunidad de ver, podían ser de dos clases: objetivas y subjetivas.

En efecto, en algunos casos la exención se fija considerando principalmente el elemento material (mercadería, fruto o producto) del hecho jurídico sujeto a imposición y, en tal supuesto, se tiene una exención de naturaleza objetiva.

En otros casos, la desgravación se establece teniendo en cuenta el elemento personal o subjetivo (v.g. persona que realiza el acto jurídico respectivo), En estos supuestos se está frente a una exención subjetiva.

En general las exenciones están contenidas en los artículos 10, de la ley N° 12.143, t.o.en 1947 y 27 del decreto reglamentario, existiendo una serie de normas complementarias que buscan fijar adecuadamente distintas condiciones o circunstancias necesarias para establecer la exención.

Cabe distinguir:

- a) Exención motivada por la naturaleza del producto;
- b) Exención fundada en el proceso productivo o de transformación;
- c) Exención que se apoya en la calidad del sujeto productor, y
- d) Exención basada en las condiciones del sujeto adquirente.

La desgravación mencionada en el inciso a) es de la misma clase que aquella que calificamos como de carácter "objetivo", cuando nos referimos, en general, a las exenciones establecidas por leyes fiscales,⁽¹⁾ ya que la no imposición se fija atendiendo sólo a la calidad y naturaleza del producto objeto de la negociación, prescindiendo de conside-

(1) Ver págs. 100 a 103.

rar el origen y clase de sus elementos constitutivos y las condiciones personales del sujeto productor.

En cambio, en el supuesto del inciso c), nos encontramos con una exención que calificamos oportunamente como de carácter "subjetivo", pues se establece en consideración al sujeto pasivo de la relación tributaria (productor o industrial nacional) y no a la mercadería obtenida, ni al proceso de transformación.

En la situación del inciso d), la desgravación impositiva es también de orden "subjetivo", pero no considera la persona del sujeto productor, sino de quien le adquiere sus productos y, buscando beneficiar exclusivamente a este último, fija en forma expresa la exención de las ventas que el primero le realice. En esta forma intentó el legislador evitar la traslación al adquirente de una carga tributaria. En su oportunidad, veremos si se cumplen estos hechos.

Por último, con referencia a la exención establecida en el inciso b), es de interés destacar que no cabe calificarla de "objetiva", ni "subjetiva", ya que no atiende ni a la naturaleza del producto obtenido, ni al sujeto productor. Tiene en cuenta exclusivamente el proceso productivo, la forma en que éste se efectúa y, en algunos casos, el destino final de los artículos producidos.

Ante el concepto preciso de lo que cabe entender por "ventas" frente a la ley que estudiamos, indudablemente es discutible la procedencia de esta última clase de exenciones, ya que el fundamento principal que las justifica sería el de constituir "locaciones de obra"; pero, independientemente de su calificación jurídica, es también incuestionable que dichas exenciones buscan aliviar del peso del gravamen a actividades de indudable beneficio para la colectividad.

A continuación, entraremos al estudio particular de las exenciones citadas precedentemente.

CAPITULO 1º

Exenciones motivadas por la naturaleza del producto

Son aquellas que se mencionan en el artículo 10, incisos a), b), e), f) é i) de la ley y que podrían, para su meditado análisis, dividirse en:

a) Exenciones relativas a productos naturales (materias primas o mercaderías) provenientes de la ganadería y la agricultura, que no han sufrido proceso de transformación alguno o que, en caso de haberlo sufrido, dicho proceso es simple;

b) Exenciones referentes a productos industriales, pero provenientes o derivados de materias primas obtenidas de la ganadería y la agricultura;

c) Exenciones referidas a productos destinados a la calefacción o combustión;

d) Exenciones de productos usados en la higiene personal y otros de índole sanitaria;

e) Exenciones de productos destinados a la construcción, especialmente de la vivienda popular;

f) Exenciones de artículos fuertemente gravados por los impuestos internos; y

g) Otras exenciones de carácter especial.

Mencionadas las exenciones precedentes, destacaremos sus características esenciales:

- 1 - Relativas a productos naturales de la ganadería y de la agricultura.

Al respecto, cabe destacar que el artículo 10, inciso a) de la ley, al establecer las exenciones respectivas, las refiere exclusivamente a las ventas de dichos productos en cuanto las mismas se efec-

túen en el mercado interno y sean de producción nacional. Esto es, re-
feridas a ventas realizadas al exterior o a productos vendidos en pla-
za pero que no sean de producción nacional, las exenciones que anali-
zaremos no proceden.

Entrando a considerar los productos a que la ley se refiere, ca-
be considerarlos en su aspecto general: desde este punto de vista, la
exención comprende --como la norma legal lo expresa-- a los productos
de la ganadería y la agricultura en tanto los mismos no hayan sufrido
proceso de elaboración o transformación, no indispensable para su con-
servación en estado natural o acondicionamiento.

No obstante traer la ley, en forma general y expresa, la mención
de cuando cabe la exención respecto a dichos productos, en el mismo
inciso se designan luego separadamente diversos artículos comprendi-
dos --por su origen y condiciones en que son enajenados-- en la exención
general ya mencionada. Por ejemplo, cita a los ganados, aves, huevos,
carne fresca, que son artículos naturales provenientes de la ganadería,
objeto de venta sin transformación o manipulación industrial previa al-
guna; igualmente menciona a los cereales y oleaginosos, hortalizas, le-
gumbres y frutas frescas, semillas y bulbos, que también son produc-
tos naturales provenientes de la agricultura, sin proceso anterior de
transformación y si únicamente de extracción.

De aquí que el análisis particular de dichos productos no lo e-
fectuemos, sino que lo comprendamos dentro de las consideraciones ge-
nerales relativas a los productos de la ganadería y la agricultura.

Pero, como cuestión previa, nos referiremos al alcance de los vo-
cables que, erróneamente interpretados, han traído consigo algunos
problemas legales.

Así tenemos que al hablar la ley de "cereales y oleaginosos" al-
gunos responsables entendieron que, dentro de la última acepción, es

taban comprendidos diversos derivados de las plantas oleaginosas y que éstas, a su vez, cabía considerarlas incluidas en el primer vocablo. Así se pretendía -dentro de esta interpretación- la exención de las ventas de aceite de lino; pero indudablemente el criterio era equivocado y esa equivocación se mantenía, en nuestra opinión, aun cuando la Corte Suprema hubiera entendido que el aceite de algodón estaba exento del impuesto por tratarse de un oleaginoso.

En efecto, el término "cereales" no puede incluir sino a los productos comúnmente conocidos como tales y que son el trigo, el maíz, la avena, la cebada, el centeno y el alpiste; pero nunca podía admitirse que se considerara también comprendidos el lino, el girasol, el maní y plantas similares, que son oleaginosas. Entonces, la ley al mencionar unidos los dos vocablos "cereales y oleaginosos" no podía referirse sino a los frutos de ambas especies de plantas; pero nunca a los derivados de esas últimas.

En consecuencia, el aceite de lino -y también el aceite de algodón- que es un derivado oleaginoso, pero no el producto que la ley quiso liberar, no está alcanzado por la exención, máxime cuando proviene de un verdadero proceso de transformación.

Esta interpretación fué sostenida por el organismo administrativo y, en nuestro concepto, era correcta, ya que se ajustaba al verdadero espíritu de la exención legal.

Entrando ahora al estudio general de las exenciones de este apartado, tenemos que, según fluye del artículo 10, inciso a) de la ley, y del artículo 29 de su reglamentación, la exención relativa a los productos en estudio (que por extensión, incluye los provenientes de las explotaciones forestales), está sujeta a la condición de que los tratamientos y elaboraciones que sufren dichos productos estén motivados por dos causas expresa y taxativamente determinadas: la conservación

(1)

en estado natural y acondicionamiento de los productos vendidos.

Todo otro proceso, aún de carácter simple, en cuanto tenga una vinculación directa con otra finalidad, como es, por ejemplo, la de prepararlos (o ponerlos aptos) para la venta o utilización por terceros, no da a estas operaciones el carácter de indispensables, ni de termina, en consecuencia, exención legal alguna del producto que las haya sufrido (v.g. el corte, en tablas, de troncos de árbol para su posterior utilización, etc.).

Esto es, la finalidad de la exención, en relación a los procesos de transformación o adaptación de los productos naturales, tiende a facilitar el transporte y evitar la pérdida de los mismos por descomposición, pero ella no va más allá, ya que, admitir como exenta otras manipulaciones posteriores a la extracción del producto, aun cuando sean simples, es penetrar en el campo de la transformación o modificación del producto original (en forma, consistencia, etc.), que está -mientras expresa y legalmente no se las exceptúe- sujeta al pago del impuesto.

El artículo 29 de la reglamentación menciona -con carácter puramente enunciativo, en tanto no excluye la posibilidad de establecer otros procesos similares- los tratamientos conceptuados indispensables a los fines de la exención prevista en el inciso a), artículo 10 de la ley. El carácter simple o complejo de dichos tratamientos o su mención expresa no deciden por sí la exención: se requiere siempre que dichos actos tengan por finalidad precisa la de poner a los productos en condiciones adecuadas de transporte y conservación en estado natural.

Por ejemplo, en el caso de la producción de postes para alambrados y durmientes, el descortezamiento y corte de los productos naturales, que constituyen procesos mencionados expresamente por dicha nor-

(1) Únicamente cuando éste sea necesario para el transporte de los productos vendidos, y no al de carácter comercial o lo que podríamos llamar empaque, envasamiento, embalaje, etc.

ma reglamentaria, tienen un carácter distinto al que justificaría la exención del producto manipulado, desde que no atienden al aspecto meramente de conservación o traslado, sino modifican la forma original de los troncos de árboles y los someten, luego, a un proceso de pulido, perforación, labrado, etc., que buscan esencialmente hacerlos adaptables para su posterior utilización y consumo.

En cambio, la obtención -también como ejemplo- de la cera virgen, que proviene del derretimiento al sol o en baño-maría de los panales que elaboran las abejas, constituiría un proceso simple y necesario para su acondicionamiento⁽¹⁾ y venta, por lo que correspondería reconocer que ese producto está incluido en la exención objeto de estudio.

Por otra parte, dicha desgravación estaría en concordancia con la norma legal que excluye a los productos provenientes de las actividades de granja, que -como veremos- están exentos del impuesto.

A su vez, la exención de la cera virgen sería procedente (aunque no se la calificara como artículo de granja) por cuanto sería un producto de la ganadería y de la agricultura que ha sufrido un simple proceso necesario para facilitar su transporte.

En efecto, de acuerdo a su acepción gramatical, la palabra "ganado" representa "el conjunto de abejas que hay en la colmena", (Diccionario de la Academia Española, edición 1939). En consecuencia, la cera virgen es efectivamente un producto proveniente de la ganadería y le son aplicables, en lo concordante, las disposiciones del artículo 10 inciso a) de la ley de la materia y artículo 29 de la reglamentación.

Como resumen de todo lo expuesto, vemos que lo que en definitiva decide la exención (dentro del inciso que estudiamos y con referencia a los productos agrícola-ganaderos) es únicamente la finalidad del proceso simple a que los mismos son sometidos; o sea, el ponerlos en condiciones de ser transportados o acondicionados para su transporte y el de su conservación en estado natural.

(1) Ver nota pág. 121.

Para concluir con la exención relativa a los productos de la agricultura y la ganadería, cabe destacar que el actual decreto reglamentario (artículo 29) ha conceptuado necesario incluir expresamente, entre los productos agrícolas, a los forestales evitando así la interpretación incorrecta acerca de la no inclusión legal, de los mismos, en la exención que analizamos. En efecto, según algunos interpretes el término "agrícola" o "productos de la agricultura" no es comprensivo de los productos forestales, ya que éstos provienen de los bosques que son sitios poblados de árboles y matas de un origen comunmente ajeno a la mano del hombre; mientras que los productos agrícolas provenientes, como su nombre lo indica, de la agricultura, se obtienen de la labranza o cultivo de la tierra que se efectúa mediante la acción humana.

Pero, era indudable que, dentro del pensamiento del legislador, no había entrado la intención de establecer tal distinción y, consecuentemente, la exclusión -dentro de las exenciones- de dichos productos forestales. Por el contrario, dentro de la acepción "agricultura" se comprendieron siempre, en nuestro país eminentemente agrícola, dichos productos como similares, con prescindencia del origen natural, artificial o mixto de las fuentes de extracción de que provenían. De aquí que su mención expresa en el decreto reglamentario, si bien no agrega un criterio nuevo, evita discusiones estériles.

Respecto a los productos minerales, corresponde remitirse a lo que expresamos en el análisis referente a "frutos del país".

Por último, con referencia a los procesos conceptuados indispensables para que la desgravación proceda, es de interés destacar que el actual decreto reglamentario, en el artículo 29 "in fine", ha dado mayor elasticidad a la norma relativa a la determinación de dichos procesos indispensables, al facultar al organismo de aplicación del

impuesto para que, sobre la base de estudios realizados, pueda decidir la exención cuando otros tratamientos, análogos a los que se enuncian en la actual norma reglamentaria, tengan por finalidad propender a la conservación de los productos en la forma prevista por la ley.

2 - Referentes a productos industriales de origen agrícola-ganadero.

Dentro de este título podemos comprender a productos de origen vegetal y animal: entre los primeros nos encontramos con la harina de trigo y de maíz, fideos; pan, galleta común y productos similares de panadería; azúcar de caña y de remolacha y, entre los segundos, a la leche pasteurizada, crema, manteca y queso.

En general, estas desgravaciones alcanzan a productos cuyo consumo es indispensable para la subsistencia humana y cuya mayor demanda proviene, especialmente, de las clases populares.

En particular, estudiaremos las características y condiciones de algunas de estas exenciones. Así tenemos:

a) Pan, galleta común y productos similares de panadería:

La exención al pan está perfectamente justificada, ya que se trata de un producto de innegable importancia para la alimentación del hombre. Por otra parte, se trata de un artículo de características y composición bien conocidas, no trayendo consigo problemas de interpretación.

No ocurre lo mismo con la desgravación de la "galleta común". El motivo de su exención es igualmente justo, pero el alcance de la designación legal ha sido objeto de múltiples discusiones.

Es así como diversos responsables del tributo dieron al concepto mencionado un alcance demasiado amplio, comprensivo de productos cuya

venta nunca estuvo en el ánimo del legislador beneficiar con la exención.

Es indudable que el adjetivo "común", agregado al vocablo "galleta", individualiza perfectamente a un artículo bien determinado y coincide con la designación que es usual y hasta tradicional acordar únicamente a galletas que tienen una composición y destino similar a los del pan, ya sea por las materias primas utilizadas en su elaboración, su consumo corriente o bien por constituir un alimento indispensable para el sustento que, principalmente en ciertas zonas del país, suele llevarse a cabo sin consumo de pan.

En consecuencia, las denominadas comunmente y en el comercio con el nombre de "galletitas" y aún las diversas clases de galletas distintas de las comunes, al no reunir los requisitos mencionados precedentemente, no gozan de la desgravación que estudiamos.

Asimismo, es de interés precisar el alcance de los términos "productos similares de panadería", empleados por el artículo 10, inciso a), de la ley. A este respecto, debe aclararse que, si bien la discusión parlamentaria de la ley 12.143, no fué objeto de debate la interpretación que debía darse al vocablo "similares", ateniéndonos a la expresión gramatical y al espíritu del legislador, su inclusión en el referido texto legal ha sido -a nuestro juicio- con el fin de delimitar la exención exclusivamente a aquellos productos de panadería que no participan de todos los caracteres del pan y la galleta común, pero que sin embargo tienen alguna analogía con los mismos.

En efecto, al referirse la ley a productos similares de panadería, lo que ha querido significar ha sido que la liberación alcanza sólo a todo producto similar al pan y a la galleta común. En este orden de ideas, quedarían exentos solamente aquellos productos que, aun cuando se denominación no fuese la genérica de pan, participarán (sea

por los elementos sustanciales que le constituyen y/o por constituir artículos de primera necesidad e indispensable para el sustento) de las notas o caracteres esenciales del pan. Consecuentemente, todo otro producto elaborado en las panaderías que no reúna las condiciones antes expuestas, tal -por ejemplo- como los denominados corrientemente "cuernitos", pan de salud, brioches, pan de leche, etc., que en rigor de verdad constituyen una golosina y no un alimento, quedaría su venta sujeta al pago del gravamen.

Consecuencia de lo expuesto, es que el artículo 28, inciso b), del actual decreto reglamentario, establece el alcance preciso de los denominados legalmente "productos similares de panadería", evitando para lo futuro antiguas controversias respecto al efectivo valor de dichos conceptos, quedando circunscripta la exención legal al pan, a la galleta común (de campo, marinera, malta y de graham), así como también la "factura" en todas sus variedades elaboradas habitualmente por los establecimientos panaderos, y debiendo, por el contrario, satisfacer impuesto las ventas de masas y pasteles que son productos típicos de confitería o pastelería, ajenos a la exención legal examinada.

b) Harinas:

La exención relativa a las harinas sólo alcanza a las ventas, en el mercado interno, de harinas de trigo y de maíz, como expresa y taxativamente lo establece la ley en el artículo 10, inciso a). Por asimilación, diversos responsables plantearon el problema de la exención de otras clases de harinas, resolviendo el organismo de aplicación que la desgravación mencionada alcanzaba únicamente a los productos que la ley menciona. Así por resolución del ex-Consejo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, de fecha 31 de octubre de 1941, se

(1) Actualmente Dirección General Impositiva.

bada, centeno, etc., estaban alcanzadas por el gravamen.

El motivo de la exención de la harina de trigo y de maíz se fundamenta esencialmente en su condición de ser artículos de primera necesidad, indispensables para la subsistencia y por ser, además, una consecuencia de la exención al pan, galleta común y productos similares de panadería a que nos refiriéramos en párrafos precedentes.

Sin perjuicio de las consideraciones efectuadas, cabe destacar que la ley 13.925, que modificó diversas leyes impositivas, incorporó a las exenciones las ventas de harina y afrechillo de centeno, para las operaciones que se efectuaran a partir del 1º de enero de 1950.

La citada ley 13.925, promulgada el 14 de agosto de 1950 y publicada el 18 del mismo mes y año, merece sin embargo una objeción, en lo relativo a la exención precedente. En efecto, hemos visto que el artículo 10, inciso a), de la ley, se refiere exclusivamente -en lo relativo a la exención de las harinas de trigo y maíz- a ventas en el mercado interno, de dichos productos, en tanto sean de producción nacional.

En cambio, al decir la ley 13.925 "exímese del pago del impuesto establecido por las leyes Nros. 12.143, 13.343 y 13.478 a las ventas en el mercado interno de harina y afrechillo de centeno, a partir del 1º de enero de 1950", ha omitido determinar si se refería a mercaderías de producción nacional o extranjera. En consecuencia, la exención para las harinas de centeno es más amplia que la concedida para las harinas de trigo y de maíz, desde que alcanza a las ventas de harinas de aquella clase aun cuando fueren de producción extranjera.

c) Frutas frescas y/o desecadas:

Con referencia a la exención relativa a las frutas, cabe distin

guir dos situaciones perfectamente definidas:

Una relativa a las frutas frescas exclusivamente, en la cual la exención es absoluta y restrictiva y sólo aplicable en tanto dichos productos sean vendidos en su estado natural originario, excluyéndose en consecuencia, de la desgravación en análisis a las frutas conservadas u otras tales como las llamadas "frutas al natural".

Y la otra situación es la referente a las frutas desecadas, exención que no está expresamente mencionada en la ley, pero que sí es citada por el decreto reglamentario vigente. Nace esta exención de la resolución del ex-Consejo de fecha 9 de agosto de 1938, por la cual se liberan, por analogía, las frutas desecadas, no obstante no ser frutas "frescas".

Constituye el fundamento de dicha exención la circunstancia que, de acuerdo a dicha resolución, los tratamientos utilizados para la obtención del secado de la fruta, sean artificiales o naturales, son indispensables para la conservación del producto en estado natural e acondicionamiento, ya que -siempre al decir de dicha resolución- el secado no constituye sino un medio de conservación, que en nada altera las condiciones naturales de la fruta.

Es indudable que estableciendo la exención sobre la base de los principios fijados, en forma general, para los productos de la agricultura serían exactos los fundamentos de la resolución aludida; pero ateniéndose a la mención expresa de la ley, al hablar de "frutas frescas", dicha exención no sería exacta ya que el término "frescas" se refiere a las frutas en su estado natural originario y no a aquél entre estado que si bien mantiene la fruta conservada, no cabe considerarle como similar al concepto "fresco" utilizado por la norma legal.

Al recoger el decreto reglamentario vigente la exención relativa a las frutas mencionadas en este apartado, no hace sino recoger u-

na situación interpretativa existente, que -a nuestro juicio- está en pugna con los preceptos claros y terminantes de la ley en cuanto se refiere exclusivamente a las frutas frescas y en tanto al referirse, en general, a los productos de la agricultura sujeta su exención a la existencia de un proceso considerado indispensable para su conservación natural, sin que quepan interpretaciones extensivas o analógicas.

d) Leche fresca o pasteurizada:

Respecto a la leche fresca, son de aplicación los mismos conceptos que hemos expresado al estudiar lo relativo a las frutas frescas. Por tanto, la exención legal sólo alcanzaría a la leche en el mencionado estado y no debería hacerse extensiva a la leche en polvo y a la leche condensada. Así lo ha interpretado el organismo de aplicación del impuesto, al resolver con fecha 13 de marzo de 1942, la no exención de los productos mencionados en último término.- Por otra parte, es de interés destacar que el criterio interpretativo aplicado por la administración fué, a su vez, sostenido por el Poder Judicial en un fallo en que se discutía un problema análogo.

e) Productos frescos de la pesca:⁽¹⁾

La exención legal se refiere exclusivamente a los productos de la pesca en tanto sean vendidos frescos, no correspondiendo aplicar los conceptos generales que rigen las exenciones de los productos de la agricultura y la ganadería y que se refieren a los procesos simples para su conservación en estado natural.

Justamente el carácter restrictivo de la exención tuvo su aplicación práctica en la Resolución del Consejo de la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos, de fecha 29 de diciembre de 1942, por la cual se estableció el pago del impuesto sobre las ventas de anchoitas

(1) No obstante no ser, por su esencia, productos naturales derivados de la ganadería y la agricultura, se los ha incluido a continuación, atendiendo a un mejor ordenamiento del comentario que efectuamos.

en salmuera.

f) Frutos del País:⁽¹⁾

El decreto reglamentario actual, siempre dentro de la idea de aclarar conceptos y precisar adecuadamente el alcance de las exenciones legales, ha fijado -en su artículo 28, inciso a)- la mención de los productos que cabe considerar incluidos en el término "frutos del país". Restringe dicha acepción a determinados productos derivados de la ganadería y cuya inclusión dentro del concepto "frutos del país", arranca de la época colonial, excluyendo, por lo tanto, a los productos minerales y solucionando graves problemas interpretativos.

En efecto, al mencionar el artículo 10, inciso a), de la ley, a los productos exentos, incluye a los "frutos del país", pero sin precisar más adelante el verdadero alcance que debía asignar a dichos términos; por otra parte, como el mismo inciso cita también -según hemos analizado- a los productos de la agricultura y la ganadería, distintos responsables del impuesto interpretaron y así lo sostuvieron incluso ante los estrados de la justicia, que debía dar a la acepción que estudiamos, el alcance de no comprender exclusivamente a los productos agrícola-ganaderos, sino también a los minerales, que eran igualmente típicas producciones de nuestro suelo y, consecuentemente, "frutos del país". De esto, surgía que dichos minerales, en tanto no sufriesen otros procesos que los simplemente extractivos o de facilitación de su transporte, estaban amparados por la exención legal.

Es de interés destacar que, si bien el actual reglamento precisa adecuadamente el concepto de "frutos del país", la interpretación del organismo administrativo no siempre fue uniforme. En efecto, la resolución del ex-Consejo, de fecha 3 de setiembre de 1935 -al decidir la desgravación del petróleo crudo- establecía en sus considerandos,

(1) Corresponde igual aclaración que en el caso del inciso precedente.

remitiéndose a otras normas legales, que "tanto gramaticalmente como dentro de la ciencia económica, no es exacto que los términos "frutos y productos del país", aludan exclusivamente a aquellos derivados de la ganadería y agricultura, sino que se refieren, también a los del reino mineral". Consecuentemente, la citada resolución sostenía la exención de las ventas del petróleo crudo por ser un producto de la minería y, por lo tanto, un "fruto del país". Esta desgravación, sostenía era ajena a las condiciones generales fijadas por la misma ley (art. 9º, inciso a, "in fine" del texto vigente entonces) al referirse a los productos de la ganadería y la agricultura, que sólo admitían la exención en tanto dichos productos no hubieran sufrido elaboración o tratamientos no indispensables para su conservación en estado natural o acondicionamiento.

Vale decir, bastaba su carácter presunto de "frutos del país" para que el petróleo crudo estuviera exento, con prescindencia de los procesos o manipulaciones a que hubiere sido sometido, ya que las condiciones generales referidas no eran aplicables a otros productos que aquellos taxativamente indicados por la ley.

Consecuencia del criterio mencionado precedentemente, la Resolución del ex-Consejo, del 8 de junio de 1927, hizo extensiva la desgravación, fijada para el petróleo crudo, a todas las ventas, en el territorio del país, de los minerales extraídos de yacimientos nacionales y en tanto dichos productos no hubieren sufrido proceso de industrialización, considerándolos siempre incluidos en la denominación legal de "frutos del país". Más aún, en su resolución del 12 de mayo de 1939, el ex-Consejo estableció también que la venta, en el mercado interno, de sal fina procedente de salinas, en tanto hubiera sufrido únicamente un proceso de molienda, estaba también -como la sal gruesa: producto mineral- exenta del pago del impuesto.

Sin embargo, con fecha 29 de diciembre de 1942, el mismo ex-Consejo cambió su interpretación anterior respecto a lo que cabía considerar "frutos del país". En efecto, el nuevo criterio administrativo hacía notar, en sus considerandos, que la acepción citada no era sino una frase hecha que, en la práctica, se usaba en las transacciones mercantiles y que sólo se refería a determinados rubros de la producción agropecuaria. Y agregaba que, de acuerdo a esta interpretación y en consideración a que el propósito de la ley era excluir, en general, a las materias primas agropecuarias que no han sufrido tratamiento de tipo industrial, correspondía definir como "frutos del país" a la lana sucia, cueros secos y salados, plumas, cerdas, astas y sebos simplemente derretidos y prensados.

Agregaba que, la no inclusión de los productos de la minería dentro de la frase en análisis, se reforzaba más aún si se consideraba que la misma ley, a renglón seguido (anterior artículo 9º, inciso b), eximía a las ventas de carbón mineral nacional, desgravación ésta que no tendría objeto si estuviera ya comprendida en el concepto general que analizamos. Surgía entonces que los productos minerales no estaban exentos del pago del impuesto, al no considerárseles incluidos dentro de la acepción "frutos del país"; coincidía, a su vez, dicha interpretación con las palabras pronunciadas por el miembro informante de la Comisión de la Cámara de Diputados, señor Bustillo que dijo:

"Al establecer las exenciones se ha seguido en general el criterio que informó el impuesto a las transacciones, precisando, sin embargo, el alcance de algunas exenciones que en la ley 11.680 -del impuesto a las transacciones- eran demasiado latas. Así ocurre con la exención de los productos de la tierra, en que se había comprendido a los productos minerales que en este proyecto se establece que sólo se refieren a los productos de la agricultura" (Diario de Sesiones del 19 de diciembre de 1934, pag.4139):

Siempre dentro del nuevo criterio respecto al alcance de la frase genérica a que nos referimos y para solucionar definitivamente las interpretaciones erróneas, se hizo necesario, entonces, establecer

taxativamente que estaba comprendido dentro de la acepción en estudio. Así, el artículo 28, inciso a), precisa como "frutos del país" a: las lanas sucias, cueros secos y salados; plumas (sucias, limpias, clasificadas y/o mezcladas); cerdas sucias o lavadas; astas y machos de agtas; sebos simplemente derretidos y pisados. Esto es, productos típicos de nuestra incipiente industria colonial, de cuyo momento arranca el uso del término que analizamos.

3 - Referidas a productos destinados a la calefacción o combustión

La misma razón de política social que informa las exenciones relativas a los productos de primera necesidad (v.g. pan, galleta común, fideos, carne, etc.) y a las cuales nos hemos referido ya, constituye el fundamento de la desgravación de productos destinados a la combustión. En efecto, se ha procurado eximir a aquellos combustibles que, como el carbón vegetal, la leña, etc., constituyen, por su uso, elementos indispensables de consumo para satisfacer necesidades del grupo familiar, tales como la cocción de alimentos.

Cabe hacer notar que la exención relativa a la leña, carbón vegetal, carbonilla y tierra de carbón vegetal nace de la propia disposición legal (artículo 10, inciso a), de la ley), y comprende exclusivamente, a los productos de esa naturaleza, vendidos en plaza, en tanto sean de producción nacional.

El coke de carbón vegetal asimilado por el organismo de aplicación, el carbón vegetal, así como el coke de petróleo, fueron conceptuados artículos exentos por resoluciones de la ex-Gerencia de la anterior Dirección General del Impuesto a los Réditos, de fecha 4 de mayo de 1945. Asimismo, es de interés recordar que posteriormente fué desgravado el coke metalúrgico, atento a las características semejantes

del mismo respecto al carbón mineral, expresamente eximido por la ley en su artículo 10, inciso b).

Procede hacer notar que mientras la exención relativa a la leña, carbón vegetal, carbonilla, tierra de carbón vegetal y coque de carbón vegetal y de petróleo, se refiere exclusivamente, a la venta en plaza de artículos de producción nacional; la desgravación del carbón mineral y coque de origen mineral, establecida por el artículo 10, inciso b) de la ley, alcanza a los productos nacionales o extranjeros, vendidos en el mercado interno o exportados.

4 - De artículos usados en la higiene personal y otros destinados a la preservación del ganado.

La desgravación, que más problemas ha suscitado al organismo de aplicación del impuesto, ha sido la referente a los "jabones", dadas las distintas interpretaciones que cabía asignar a la naturaleza del producto específicamente exceptuado.

De los antecedentes legislativos -y primordialmente de las palabras del diputado Repetto-⁽¹⁾ y considerando que la ley ha utilizado la palabra "jabones" y no "jabón" en singular, surge como consecuencia que no pudo estar en la mente del legislador exceptuar sólo las ventas del jabón químicamente puro, sino que su verdadera intención tuvo que ser, por lo tanto, la de eximir del impuesto a todo producto deter-sivo, en cuya composición entran materias saponificadas que esté destinado a la higiene humana (no sólo personal, sino también ambiental).

Consideramos que la mayor o menor cantidad de materias extrañas que mezcladas con saponificadas, pueda contener determinado producto cuyo uso indicado de acuerdo con las reglamentaciones pertinentes sea el lavado o la limpieza, no puede ser óbice para la procedencia de la

(1) "Igualmente me parece indispensable que se exceptúen ciertos productos destinados a la higiene humana y aquéllos otros de aplicación sanitaria indispensables tales como jabones y algunas sustancias farmacéuticas de uso absolutamente necesario. Propongo, pues, que además de los fideos se agregue: "materias de construcción en general y productos de aplicación higiénica y medicinal" (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, T. VIII, págs. 50, 51 y 52)

exención, si se tiene en cuenta: a) que probablemente son las clases modestas, no sólo por económicas sino también por la índole de las tareas manuales que realizan, las que en mayor grado, ante la imposibilidad de adquirir jabón puro, se ven en la necesidad de consumir productos jabonosos a base de mezclas de materias saponificadas con minerales, etc.; y b) que, primordialmente se quiso desgravar la venta de artículos de primera necesidad a fin de evitar que por traslación del impuesto él incidiese sobre las clases a que nos hemos hecho referencia.

En consecuencia, el concepto "jabón" comprende todo producto con propiedades descriptivas en cuya composición entran no sólo el jabón puro, sino también otros elementos (carbonatos, talco, silicatos, etc.) comúnmente denominados "de carga" en el léxico de la industria jabonera y no se refiere únicamente la exención al producto que resulta de la combinación de un álcali con los ácidos del aceite u otro cuerpo graso, es decir al jabón químicamente puro, según definición del Diccionario de la Academia Española.

Respecto a los dentífricos no se planteó problema alguno con referencia al alcance de la exención en cuanto al producto en sí; en cambio se originaron controversias en lo que se refiere al tratamiento fiscal que correspondía otorgar a los envases de dichos productos cuando los mencionados envases eran importados directamente por el productor o fabricante de las mercaderías exentas.

Sostenían los responsables que no debía sujetarse a impuesto a los artículos importados, desde que el objeto de su comercio no lo constituían los envases sino el dentífrico envasado; en cambio, el organismo administrativo entendió, inicialmente, que la venta de los envases debía considerarla separadamente de la del producto exento (dentífrico) y, en consecuencia, estimar presuntivamente su valor de venta y sujetarlo al gravamen.

Posteriormente, tras una más meditada interpretación, el citado organismo aceptó el criterio sustentado por los responsables; criterio éste que, a todas luces, era el más acertado.

Con referencia a los sueros y vacunas, la exención se fundamenta en la razón de no encarecer productos destinados a la preservación de una de las riquezas madres como es la pecuaria. Asimismo, considerando que la ley al establecer esta exención no hace distingo alguno en cuanto al destino de los productos beneficiados, entendemos que la desgravación alcanza también a los sueros y vacunas para el uso medicinal humano. Este aserto se vería corroborado por las palabras del legislador a que hiciéramos referencia en párrafos precedentes.

5 - De productos destinados a la construcción

(vivienda popular)

El inciso a) del artículo 10 que analizamos, menciona -como exentas- a las ventas, en el país, de ladrillos, cal y arena, en tanto fueren de producción nacional.

De estos productos, los ladrillos fueron los que trajeron más graves problemas interpretativos, desde que diversos responsables sostuvieron la inclusión, dentro de la mención legal, de artículos que, si bien tenían un uso similar, no constituían verdaderamente ladrillos.

En efecto, el Diccionario de la Lengua Española considera "ladrillo" a la "masa de arcilla, en forma de paralelepípedo rectangular que, después de cocida, sirve para construir muros, solar habitaciones, etc. Sus dimensiones ordinarias son de 28 centímetros de largo, 14 de ancho y 7 de grueso".

Vale decir, gramaticalmente está bien precisado el concepto de "ladrillo". Corresponde entonces interpretar si, al emplear la ley dicho vocablo, ha querido darle el significado exacto mencionado o si,

por extensión, comprende otros productos que puedan ser semejantes por su composición o destino.

O sea, hay que distinguir si la ley ha querido exceptuar:

a) Únicamente al ladrillo común que, como lo define el Diccionario de la Lengua Española, es una masa de arcilla cocida, de forma y medidas determinadas;

b) O a todo tipo de ladrillo que, como el de máquina, hueco o refractario, puede diferenciarse del ladrillo común en sus dimensiones, forma, composición o empleo;

c) O, finalmente, si se ha referido a los ladrillos destinados a la construcción de viviendas, sin interesarle si los mismos son de tipo común, huecos o de máquina.

Analizando los conceptos vertidos en la discusión parlamentaria, surge claramente que la intención de los legisladores fué --como vimos oportunamente-- la de liberar del gravamen las ventas de los artículos que, directa o indirectamente, satisfacen necesidades primordiales del hombre, entre los cuales figuran, es indudable, los ladrillos utilizados en la construcción de paredes o suelos para viviendas, ya sean los denominados comunes, los de máquina o huecos.

Esto es, los legisladores atendieron principalmente al destino del producto exceptuado, sin restringirse fielmente a la acepción gramatical ya citada. Pero, es incuestionable también que el ladrillo refractario no está alcanzado por la desgravación legal, ya que está destinado exclusivamente a la construcción de hornos, calderas, hogares, etc. y sólo por excepción puede tener aplicación en las casas-habitaciones.

Vale decir, la exención se circunscribe a los ladrillos que mencionáramos en el apartado c) de la enunciación precedente. No sería aceptable, entonces, admitir otros ladrillos o piezas de una composición

o destino similar, pero que no fueran estrictamente los ladrillos que se utilizan, por lo general, en la construcción de viviendas.

A su vez, la sola utilización en obras de la referida naturaleza, no justificarían tampoco la extensión, del beneficio acordado a los "ladrillos", a otros materiales que -conforme lo visto- no lo fueran: así el cemento y el hierro son elementos indispensables en la construcción de toda vivienda y sin embargo no gozan de beneficio impositivo de ninguna clase.

Consecuencia de todo lo expuesto sería que -aún contra el criterio actualmente aplicado por el organismo recaudador del tributo- los llamados "ladrillos refractarios" (a los cuales ya nos referimos) y las denominadas "piezas refractarias", comunmente de distintas formas, medidas y destino que los ladrillos para viviendas, no estarían alcanzados, en nuestra opinión, por la desgravación legal.

La opinión distinta del organismo administrativo nace de una resolución del Consejo de la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos que, con fecha 17 de octubre de 1941, declaró exentas las ventas de ladrillos refractarios, por considerar que la ley al mencionar los ladrillos no hace distinciones de ninguna especie sobre su composición o naturaleza.

Posteriormente, otros responsables del impuesto, apoyándose en la precitada resolución, solicitaron la exención de las ventas de bloques premoldeados de hormigón, de producción nacional, en el mercado interno. La Dirección General Impositiva resolvió que dichas ventas no estaban comprendidas en la exención legal, desde que los bloques mencionados no podían ser incluidos -por su composición y forma- en la denominación genérica de "ladrillos", y su única similitud con éstos radicaba exclusivamente en el hecho de estar destinados a la construcción de viviendas.

Con referencia al alcance de la desgravación del producto denominado por la ley bajo el vocablo "arenas", diversos responsables solicitaron la exención del llamado "cante rodado", basándose:

a) En que cabía conceptuar a dicho producto como "fruto del país" especialmente exento por la ley de la materia. Con referencia a esta inclusión, no había discusión posible desde que --según ya vimos-- la resolución del ex-Consejo del 29 de diciembre de 1942, al mismo tiempo que dejaba sin efecto las resoluciones del 5 de setiembre de 1935 y 8 de junio de 1937 (que exceptuaban las ventas de productos minerales extraídos de yacimientos nacionales), había precisado claramente la acepción "frutos del país", restringiéndola a determinados productos agropecuarios.

b) Que el "cante rodado" estaba exceptuado del impuesto por encontrarse comprendido en el término genérico de "arenas" y que la desgravación establecida en la ley se fundamentaba en el propósito de abaratar la construcción en general, teniendo el mismo empleo para dicho fin, las diferentes clases de arena, ya sea la fina, la gruesa o el llamado cante rodado, que son siempre productos de una misma naturaleza, origen, formación y destino.

Por lo tanto, en opinión de dichos responsables, el cante rodado que se extrae del lecho de los ríos, no sufriendo transformación posterior alguna, estaba comprendido en el concepto "arena" y consecuentemente exento.

Sin embargo, lo sostenido por dichos responsables no era totalmente exacto: el concepto "arena" no podía nunca incluir el de "cante rodado" en virtud de que la diferencia entre ambos se establece por el tamaño o calibre de las partículas que lo forma.

En efecto, según especialistas en mineralogía, existen diferencias notables entre ambos productos que técnica y comercialmente per-

miten una distinción y denominación precisa e independiente de cada uno (v.g. si bien los cantos rodados y las arenas provienen de la destrucción de las rocas, los primeros tienen un tamaño superior a los 10 mm. por partícula y las segundas inferior a 2 mm., estando éstas últimas constituidas principalmente por cuarzo, etc.).

Por otra parte, cabe destacar que si bien la exención fijada por el artículo 9º, inciso a) de la ley 12.143, t.o. (actualmente artículo 10, inciso a, del nuevo texto), con referencia a los ladrillos, cal y arena, tiene por objeto abaratar la construcción, del análisis de las palabras pronunciadas por los legisladores, en ambas Cámaras, surge en forma indubitable la imposición de todos los materiales de construcción, de origen mineral, en tanto no sean los taxativamente mencionados por la norma legal.

En consecuencia, de lo expuesto quedaba precisado que las ventas, en el mercado interno, de canto rodado obtenido del lecho de los ríos nacionales, se hallaban sujetas al pago del impuesto a partir del 8 de enero de 1943, fecha de publicación de la resolución del ex-Consejo del 29 de diciembre de 1942, por la cual se fijaba el concepto "frutos del país" y se dejaban sin efecto las resoluciones que se referían a la exención de los productos minerales o productos de la minería.

Sin embargo, ante las gestiones de los interesados, la ley 13.925 promulgada el 14 de agosto de 1950 y publicada el 18 del mismo mes y año, estableció:

"Exímese del pago del impuesto establecido por las leyes Nros. 12.143, 13.343 y 13.478, a las ventas en el mercado interno, de "canto rodado y de harina y afrechillo de centeno, a partir del "1º de enero de 1950".

Vale decir, que la exención otorgada es más amplia que la referente a las "arenas" desde que alcanza, no sólo al canto rodado proveniente del lecho de los ríos nacionales, sino también al obtenido fuera de la jurisdicción argentina, con lo cual la venta, en plaza, de

cante rodado importado estaría, igualmente, exenta del tributo.

6 - De artículos fuertemente gravados por los
impuestos internos

En oportunidad de sanción de la ley que nos ocupa, existían artículos nacionales que, sin ser indispensables para la subsistencia, requerían un tratamiento preferencial frente al nuevo impuesto. Eran éstos, productos que soportaban fuertes impuestos que absorbían la casi totalidad de su capacidad contributiva; de aquí la necesidad de eximirlos del nuevo gravamen.

De los productos mencionados -que eran: los tabacos, cigarrillos y cigarrillos; vinos genuinos y cerveza genuina elaborada con malta nacional y lúpulo- algunos de ellos plantearon problemas interpretativos de importancia. Así, por ejemplo, fué discutido el alcance de la exención relativa a los "vinos genuinos", buscando algunos intérpretes hacerla extensiva a productos similares por su uso, que no poseían las cualidades intrínsecas características de dicho producto (v.g. vinos compuestos, no conceptuados por las normas legales pertinentes, productos genuinos).

Cabe destacar, sin embargo, que con referencia al vino denominado "champagne", actualmente considerado -por interpretación administrativa- como un producto sujeto a imposición, es admisible conceptuarlo alcanzado por la exención legal ya que, de acuerdo a lo prescripto en el artículo 7º de la ley de vinos (ley 12.372), el champagne es un vino "genuino" y debe, por lo tanto, quedar amparado por las normas legales pertinentes.

Para evitar posibles discusiones futuras, la actual reglamentación en su artículo 28, inciso c), establece que, al fijar la naturaleza genuina del vino beneficiado por la exención, es menester ajus-

tarse a la definición de "vinos genuinos" establecida en la ley de vi nos precedentemente citada.

En lo que se refiere a la exención de la cerveza, es de interés destacar que la ley establece expresamente que la misma sólo alcanza la que reúne la calidad de "genuina" siendo necesario remitirse, para establecer tal condición, a lo dispuesto en el artículo 99, incisos 1º, 2º y 4º del T.O. de las leyes de impuestos internos y al título VI de su reglamentación general, normas éstas vigentes en cuanto se relaciona con la aptitud y genuinidad de dichos productos, no así en lo que se vincula al impuesto interno a la cerveza que se rige por las disposiciones de la ley 13.648.

Es de interés destacar que, no sólo la ley requiere -respecto a la cerveza- la cualidad de "genuino" sino que también exige que la materia prima utilizada (malta) sea de origen nacional, mientras admite, que el otro elemento (lúpulo) pueda ser o no originario del país.

A partir del 1º de enero de 1949 y por expresa disposición de la ley 13.478, artículo 3º, "in fine", queda derogada la exención de la cerveza, debiendo en consecuencia satisfacer impuesto tanto la de producción nacional como la extranjera.

7 - De otras exenciones especiales

Son las relativas a:

a) Sal fina y gruesa, hielo común y manutención preparada para animales, que se refieren sólo a artículos de producción nacional vendidos en el país;

b) Acciones, títulos, divisas, valores, estampillas y billetes de lotería;

c) Papel destinado a la impresión de diarios, periódicos y revistas;

d) Diarios, periódicos, revistas y libros de texto.

Analizaremos, separadamente, cada una de estas clases de exenciones, haciendo notar desde ya que las citadas en los apartados b), c) y d), gozan de la exención aún cuando se traten de artículos de producción extranjera y, siendo nacionales, no obstante que su venta se efectúe no solamente en plaza sino también al exterior. Esto, porque la ley no expresa, en los incisos siguientes al a), del artículo 10, la prescripción especialísima contenida en este inciso, respecto al origen y lugar de negociación del producto beneficiado.

1º) Sal fina y gruesa, hielo común y manutención preparada para animales

De los productos mencionados, la sal fina y gruesa (minerales), sufrieron las alternativas de los productos provenientes de la minería estando exentos hasta la vigencia de la resolución del ex-Consejo del 29 de diciembre de 1942; alcanzados por el impuesto con posterioridad y finalmente exceptuados en forma especial por el decreto 24.671/45, cuyo texto fué incorporado a la ley vigente.

El fundamento de la exención de la sal -como así también la del hielo común- está en su carácter de artículos de primera necesidad.

La exención relativa a la "manutención preparada para animales", fué agregada al artículo 9º, inciso a) de la ley de ventas (hoy artículo 10, inciso a, del texto vigente), por disposición de la ley de presupuesto N° 12.578, artículo 38, correspondiendo su aplicación a partir del 1º de enero de 1939.

El concepto administrativo de "manutención preparada para animales" está dado por una resolución dictada por el Ministerio de Hacienda de la Nación, al expedirse sobre el alcance de la exención, ya que circunscribió el concepto al producto que se obtiene mediante mez

cla de determinadas cantidades de pasto, maíz, avena y melaza, les que son previamente triturados para formar un producto nuevo. Es indudable que éste no puede considerarse químicamente como un producto distinto originario en la mezcla de diferentes forrajes naturales, desde que éstos no sufren transformación alguna en su naturaleza; pero es cierto también que el producto final obtenido es una sustancia distinta a sus componentes. De aquí que sea discutible si la exención alcanza a la venta de cada uno de los componentes individualmente considerados, pero utilizados para el mismo fin, después de haber sufrido un proceso de adaptación al uso a que están destinados (v.g. avena y cebada despuntada y aplastada; pasto triturado, etc.).

En nuestra opinión, probado el destino de esos productos, es indudable que cabe la exención legal. En efecto, negar la liberación a cada uno de los componentes de la "manutención" en estudio, independientemente preparados cuando éstos están destinados a cumplir la misma finalidad que se da a la mezcla, significaría un tratamiento diferencial injustificado y además inequitativo.

2º) Acciones, títulos, divisas, valores, estampillas y billetes de lotería:

La negociación de estos valores no constituye "venta" de mercancías, frutos o productos a que se refiere la ley; de aquí su exclusión del ámbito legal. Vale decir, consideramos que la mención legal relativa a dichos valores, exceptuándolos de una supuesta imposición, no constituye sino una enunciación innecesaria; pero que puede tener quizás, la finalidad de evitar cualquier posible interpretación que -apoyada en la ley de transacciones- conceptúe sujeta al impuesto operaciones comerciales que, estrictamente, no constituyen ventas de "mercaderías".

Pero, la desgravación a dichos valores no alcanza a la posible transformación de los mismos que pueda efectuarse con posterioridad, como consecuencia de la industrialización del contenido de metal precioso -casos de las divisas o monedas de oro extranjeras- desde que nos encontraríamos frente a la obtención de "productos", gravada en el momento de la venta de los mismos. Esto es así por cuanto el artículo 10, inciso f), de la ley, consagra la exención de las "divisas" (y, por extensión, de las monedas de metal extranjeras) a una etapa bien individualizada de negociación de las mercaderías.

Se plantea el problema respecto al alcance preciso de la desgravación de las "divisas": al respecto, es necesario destacar que -atento a los fines de la exención- debe incluirse dentro de dicho concepto, no sólo a las letras de cambio u otros papeles de fuerza cancelatoria en el comercio internacional, sino también a las monedas de oro extranjeras. Pero ésto, en cuanto dichas monedas sean utilizadas como medios de pago en su país de origen o aceptadas como tales en el comercio internacional.

Consecuentemente -atento a la exención expresa- cabe considerar:

- a) Ventas, al exterior o en plaza, de divisas o monedas de oro extranjeras: estas operaciones están exentas (artículo 10, inciso f, de la ley).
- b) Ventas, en plaza, de monedas de oro nacionales, que no tienen actualmente curso legal y por lo tanto, tampoco valor cancelatorio: estas operaciones no están alcanzadas por el tributo por constituir reventa de mercadería en igual estado al de su adquisición.
- c) Ventas, en el país, de monedas de oro (u otro metal) extranjeras, que no tienen curso legal en su país ni tampoco son utilizadas -por su valor representativo- como medios de pago en el comercio internacional: estas operaciones están sujetas al pago del impuesto.

Vale decir, en nuestra opinión, la desgravación relativa a las divisas y aplicable a la negociación de monedas metálicas de origen extranjero, únicamente alcanza a las mismas en tanto tengan valor cancelatorio (o sean medios de pago) y no cuando sean objeto de transferencia onerosa por su carácter de metal precioso, por cuanto -en este caso- asumen sólo la calidad de "mercaderías" y su primera venta en el país sigue la suerte general de éstas.

Esta opinión no es totalmente compartida por el organismo administrativo desde que considera -según una resolución de la Gerencia de la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos- que el "oro amonedado" está exento del pago del impuesto, bastándole el sólo hecho de haber sido "moneda" para desgravarlo, con prescindencia de su posible falta de poder cancelatorio actual.

3º) Papel destinado a la impresión de diarios, periódicos y revistas:

Alcanza esta exención, tanto a las ventas en plaza, como al exterior, de papel importado o de producción nacional, en cuanto se cumpla la condición relativa a su destino.

Nació esta exención del artículo 46 de la ley 12.345, con efecto retroactivo a la fecha inicial de vigencia de la ley de ventas y es una disposición complementaria de la desgravación prevista en el artículo 10, inciso e), del mismo texto legal, relativa a los diarios, periódicos, revistas y libros de texto, que estudiaremos de inmediato.

Cabe únicamente observar que esta exención no se refiere a las ventas de papel destinado a la impresión de libros de texto, lo cual constituye una omisión injustificable ya que juegan idénticas razones que las precedentes para hacer viable su desgravación.

Actualmente, entonces, esa clase de papel, al pagar impuesto en

la primera venta en el país, hace gravitar sobre el costo del libro de texto (producto exento) un tributo que está en pugna con el principio que motivó la exención del producto terminado, o sea su abarata- miento para su mayor difusión y su menor precio, atento a la necesi- dad cultural que satisface.

4º) Diarios, periódicos, revistas y libros de texto:

Su desgravación, que alcanza a las ventas en plaza y al exterior de tales mercaderías, ya sean de producción nacional o extranjera, res- ponde a un fin esencialmente cultural. En efecto, la ley de ventas no sólo ha buscado liberar los productos esenciales para la alimentación, la habitación, el vestido, sino también aquellos otros imprescindibles para la educación popular; de aquí la bondad de esta disposición.

Respecto a los diarios y periódicos, la exención alcanza a los que, normalmente, revisten esa calidad y no basta la calificación de tales dadas a publicaciones periódicas que no son de carácter informa- tivo, sino que constituyen artículos de naturaleza distinta: v.g. la publicación de novelas, de aparición regular, respondiendo al nombre de una "colección" o "biblioteca" determinada, pero que no son ni "re- vistas" según lo entiende la reglamentación, ni publicaciones periódi- cas de interés general y cultural.

Con referencia a las revistas, se plantearon problemas interpreta- tivos sobre el alcance de la exención, que fueron resueltos por el or- ganismo administrativo y que, actualmente, están definitivamente solu- cionados en el artículo 30 de la reglamentación, el cual precisa el concepto de "revista", fijando además cuales otras publicaciones no cabe considerarlas tales.

Dice así, el citado artículo:

"Se considerará como revista a toda publicación periódica, en i-

"dioma nacional o extranjero, sea cual fuere el país donde se edite, que aparezca regularmente por lo menos una vez al año y siempre pre que verse sobre asuntos de interés general".

Por otra parte aclara que no son consideradas publicaciones de interés general aquellas que: a) se destinen a la propaganda y b) tengan por objeto la defensa de intereses particulares (v.g. publicaciones de centros, entidades o asociaciones de recreo o de beneficio para sus afiliados, etc.). Sin embargo, cuando estas últimas publicaciones -o las de interés gremial- presenten un material literario, artístico o científico preponderantemente superior al destinado a reseñar las actividades particulares de dichas asociaciones, cabe considerar que las publicaciones mencionadas revisten un carácter general y, consecuentemente, están amparadas por la exención.

Por último, con referencia a los "libros de texto", es de interés destacar que el artículo 31 de la actual reglamentación, precisa acertadamente su significado impositivo, dándole un alcance que excede de los límites comúnmente admitidos en las prácticas comerciales y entre las mismas autoridades docentes, ya que alcanza a obras que versan sobre disciplinas o que procuran la enseñanza de oficios o manualidades útiles, que no son en sentido estricto "libros de texto", pero a los cuales no es posible negarles su carácter didáctico.

CAPITULO 2º

Fundadas en el proceso productivo o de transformación

Dentro de este análisis, corresponde considerar:

- a) Trabajos por cuenta de terceros, y
- b) Casos especialmente previstos en el artículo 27 de la actual reglamentación.

Consideraremos, por separado, cada uno de estos grupos de exenciones.

1 - Trabajos por cuenta de terceros

Oportunamente, al referirnos al concepto de "industrial" desde el punto de vista de la ley de ventas, habíamos establecido una distinción entre la calificación impositiva y la que normalmente cabe atribuir a los sujetos que actúan en el orden económico o industrial propiamente dicho. A su vez, habíamos determinado que la responsabilidad legal correspondía al fabricante que, en el proceso productivo, aportara la materia prima principal. (1)

En consecuencia, a objeto de estudiar la exención impositiva referente a las personas que realizan trabajos por cuenta de terceros, nos remitimos a las consideraciones hechas en su oportunidad.

Sin perjuicio de ello, visto lo decisivo que, para la aplicación del gravamen o para la fijación del carácter de responsable, es el hecho de la propiedad de la materia prima principal, cabe precisar la naturaleza impositiva de ésta. Para ello, debemos referirnos al artículo 2º de la reglamentación. Dice el citado artículo que:

"Cuando en la ley o en esta reglamentación se menciona la locución "materia prima principal", deberá entenderse como tal a-
"qué elemento que caracteriza, define o individualiza el desti-
"no final de la mercadería elaborada y que constituye, a su vez,
"la materia indispensable para la existencia del producto en cu-
"lesquiera de las etapas de su producción, con prescindencia del
"valor que pudiere tener respecto a los restantes elementos cong-
"titutivos de dicha mercadería.

"En caso que, conforme a los índices precedentes no fuera po-
"sible establecer el concepto de "materia prima principal", la
"Dirección General, atento a la naturaleza del proceso producti-
"vo y destino o negociación final del producto podrá, mediante
"otros índices o elementos de juicio, determinar la responsabi-
"lidad frente al impuesto"

Esto es, la reglamentación salva, mediante la norma precedente, el silencio que, respecto a la calificación de la materia prima principal, existía. Para ello, conceptuó necesario definir, conforme a índices más característicos, el sentido y alcance de la locución "materia prima principal", tendiendo, a su vez, a solucionar con ello las

cuestiones interpretativas que se suscitan en la aplicación del gravamen para fijar la atribución del hecho imponible a uno de los sujetos que intervenían en el proceso productivo (realizador del trabajo o encargado del mismo).

Los índices tomados en cuenta en la reglamentación están basados en el destino final de la mercadería elaborada. Así, por ejemplo, si la fabricación de sillas tapizadas, se desdoblara en dos manos: a) uno que produce el armazón de madera y b) otro que realiza el tapizado y consideramos que el primer proceso es llevado a cabo por un industrial nacional, el cual luego encarga a un tercero que tapice dichos armazones de su producción, tenemos que el productor responsable es el fabricante de la estructura o esqueleto de madera, desde que cabe asignar a dicha estructura el carácter de "materia prima principal" a portada en el segundo proceso de transformación, ya que dicha materia define o indica el destino final de la mercadería totalmente terminada.

En efecto, al no existir el armazón de madera no puede existir la silla y el mismo trabajo de tapizado sería imposible de ser efectuado. En este caso, el ejecutante de dicho tapizado efectúa un trabajo por cuenta de terceros (fabricante de sillas), con materia prima principal (armazón de madera) aportado por éstos, en consecuencia son los terceros los responsables y el tapicero, aunque aporte la materia prima necesaria para su trabajo, es siempre un elaborador por cuenta ajena y no le cabe responsabilidad legal alguna, salvo que importara o produjera el material empleado en el tapizado.

Así también en los casos de confección de bordados, cortinados, tapicería, etc., cuando el género utilizado para tales trabajos (materia prima principal) es aportado o de propiedad de quien encarga el trabajo, las personas que realizan realmente las confecciones, pero

que no aportan dicha materia prima principal, no son los responsables del gravamen; responsabilidad ésta que incumbe exclusivamente al propietario del género o paño, ya que es esta materia prima la que individualiza el destino final de la mercadería elaborada (cortinados, tejidos bordados, etc.) y la que constituye una materia indispensable para la existencia de dicho producto final.

En la determinación de la materia prima principal no entra para nada el concepto de "valor", sino el concepto de "necesidad": esto es si en el ejemplo supuesto el bordado tuviera (o agregara) un valor superior al que corresponde al paño o género, este hecho no cambiaría la responsabilidad legal, que se determina por la imprescindible necesidad de la existencia del paño para la obtención del producto final y consecuentemente, para hacer posible el trabajo por encargo.

Sin embargo, no siempre es fácil determinar la materia prima principal en todas las elaboraciones: en este caso, el apartado 2º, del artículo 2º de la reglamentación, da al organismo de aplicación, la facultad de establecer -mediante otros índices o elementos de juicio- la responsabilidad frente al impuesto.

Esto es, teóricamente, en el supuesto de la fabricación de un producto, cuyo proceso de elaboración se realizara en manos de dos industriales distintos, que respectivamente aportaran materias primas propias que, por su importancia en el destino final del producto totalmente elaborado, revistieran un carácter principal e indispensable, la Dirección -supuesto que el que efectúa la venta al público y el que encarga el trabajo al segundo elaborador es el primer industrial- determinaría la responsabilidad legal en manos de los dos sujetos, ya que no cabe hablar de una sola materia prima principal, sino, por lo menos de dos materias esenciales, aportadas por distintos responsables. Es indudable que fijada la responsabilidad en las dos manos y siendo

una sola la que efectúa la venta al público, se plantea -salvo vinculación económica- el problema de establecer la medida de la materia imponible en las dos manos responsables. Para ello -a nuestro juicio cabe considerar, en manos del segundo responsable, que el precio de venta está fijado por el valor facturado al primer industrial; en manos de éste, el precio de venta se determinará de acuerdo a las facturas o documentos equivalentes extendidos por el productor al comprador (artículo 3º de la ley).⁽¹⁾

Esto, sin perjuicio de admitir, en manos del primer industrial, la deducción total del monto facturado por quien lleva a cabo el segundo proceso, conceptuando dicha facturación como indicativa del precio de compra de mercaderías gravadas destinadas a un proceso de transformación también gravado (artículo 8º, inciso c, de la ley).

Antes de la existencia de dicha norma reglamentaria, que fija el concepto de materia prima principal, para resolver el problema que analizamos era necesario recurrir a las normas del derecho común a objeto de distinguir lo accesorio de lo principal.

En especial, el artículo 2.333 del Código Civil y algunos ejemplos de la nota correspondiente al codificador, fijan el principio que nos interesa, según el cual cuando las cosas muebles se adhieren a otras cosas muebles sin que se altere en substancia, serán cosas principales aquellas a que las otras no se hubiesen unido sino con el fin de uso, ornato, complemento o conservación.

Así, hace notar el codificador en sus ejemplos que un marco para contener un cuadro, aunque valga más que éste, es accesorio del cuadro porque ha sido hecho para contener y conservar a ese último. Igual criterio cabe sostener para la ley de ventas, según veremos también mediante el ejemplo de un pintor y su encargo, a un tercero, de la colocación de un marco. Ya que la "materia prima principal" impositiva-

(1) D sea, en el ejemplo, al público adquirente del producto total.

mente es la obra del pintor (productor) y no la agregada por la persona a quien se encarga un elemento complementario. Más adelante, analizaremos un ejemplo más o menos similar, tomándolo como base práctica para estudiar el problema que nos interesa; pero es bueno dejar claramente precisado desde ya -en cuanto se refiere al concepto "materia prima principal"- que el criterio impositivo antes expresado debe mantenerse intacto aun cuando el "valor" del marco del ejemplo, que es un elemento subjetivo, superara el precio del material (tela, pinturas, etc.) suministrado por el productor responsable.

Este criterio fué sostenido casi constantemente por el organismo de aplicación del impuesto. No obstante, es posible observar en sus interpretaciones algunos juicios opuestos al mismo. Así, en el caso de trabajos de encuadernación encargados a terceros, las oficinas fiscalizadoras internas llegaron a sostener, aproximadamente en el año 1941, que, en los casos en que el valor de los materiales puestos en la encuadernación absorbiera a los restantes valores que concurrían a la formación total de la mercadería (o libro encuadernado), la responsabilidad por dicho proceso correspondía exclusivamente al encuadernador o ejecutante del trabajo para terceros y no a éstos que, en verdad, habían aportado la verdadera materia prima principal, o sea, el libro objeto de encuadernación.

En consecuencia, la Dirección General Impositiva daba el carácter de materia prima esencial a un elemento puramente subjetivo, como lo era el mayor o menor valor de la encuadernación realizada y no calificaba las materias primas y su importancia únicamente a través de la necesidad que implicaba su integración en el producto final, para que éste tuviera existencia física y concreta. (1)

También, en otras ocasiones, se sostuvo un criterio que juzgamos equivocado: en el supuesto de un pintor que ponía su arte en la produc

(1) En el año 1945, el organismo administrativo modificó su interpretación, considerando que los trabajos de encuadernación por encargo no debían satisfacer impuesto, sin perjuicio de la responsabilidad que podía corresponder al encargante de la tarea al vender los libros encuadernados, que no fueran de textos o similares, ya que este último era quien realmente aportara la "materia prima principal".

ción de un cuadro artístico y que luego daba ese cuadro a un tercero para que, por cuenta de aquél, le colocara un marco de un gran valor monetario que, atento a los demás materiales utilizados por el pintor representaba la mayor inversión de orden económico.

Se dijo, en ese ejemplo, que el productor principal era el artista, porque aportaba lo principal, que era el elemento intelectual o artístico (esto es, su concepción o inspiración y su habilidad); sin embargo, no era totalmente exacta la conclusión desde el punto de vista impositivo. Era, en efecto, el artista quien aportaba la materia principal, pero ésta era constituida por la tela y la pintura realizada sobre la misma y no por la inspiración (elemento incorporal) tenida para su creación, ni tampoco la habilidad pictórica.

Era indudable que, de no existir la inspiración y el trabajo del artista, el producto final (cuadro pintado o pintura) no existiría; pero lo que interesaba para definir impositivamente la materia prima esencial eran sólo los constituyentes físicos de la obra hecha (v. g. tela, pinturas, aceites, marco, etc.) y no el elemento intelectual o artístico.

En efecto, sobre la base de un razonamiento análogo al que discutimos, la producción de una máquina conforme a la concepción y los planos de su creador o inventor, si éste la diera a fabricar a un tercero que pusiera la totalidad de su materia física, también plantearía el problema de si la materia prima principal era la inspiración del inventor (sin cuyas ideas no existiría la máquina) o el hierro, madera, correas, etc. utilizados por el industrial (o ejecutante) para fabricarla. Y este problema subsistiría aun ahora cuando no existe duda que la "locación de obra" está alcanzada por el impuesto, ya que -con prescindencia de la figura jurídica comprometida- el problema estaría circunscripto al hecho de quien fué el que aportó realmente la mate-

ria prima principal.

Para que se comprenda bien nuestra idea nos sería menester atender a ciertas consideraciones de orden filosófico. Sabemos que, en la concepción de la escuela tomista, una cosa puede estar motivada por cuatro causas: una final, otra formal, otra material y una última eficiente. En el caso de un cuadro artístico la causa final sería el propósito que animó al artista para realizar su obra; la causa eficiente sería su propia actividad y habilidad en efectuarla; la causa formal es aquella según la cual el cuadro es efectivamente lo que es y no otra cosa y, por último, la causa material es aquello de que está formada una cosa. Y es justamente esta causa la que debemos tener en cuenta para nuestro análisis.

Pues bien, en nuestro ejemplo inicial, la inspiración del artista nunca formaría parte de la causa material, desde que si bien motiva el cuadro, no es parte físicamente constitutiva de éste, por lo tanto no cabe considerarla como "materia prima" susceptible de ser calificada como "principal" o "accesoria". En cambio, la misma tela o lienzo, las pinturas utilizadas, los aceites, etc., serían elementos constitutivos y capaces de admitir esas calificaciones, según su importancia en la obtención final del cuadro. De idéntica manera, el marco que puede colocársele luego.

Por lo tanto, cuando un artista pinta un cuadro y lo da a otro para que le coloque el correspondiente marco, lo principal -desde el punto de vista estrictamente impositivo e industrial- es la tela pintada (sin atender a la calidad de la pintura realizada), ya que ella define el destino del producto final (cuadro). Por lo tanto, el marco incorporado por un tercero no es sino un elemento accesorio. Si el pintor vendiera su cuadro con el aditamento de dicho marco y su valor de venta neta excediera del mínimo legal, debería pagar impuesto por ser

un productor responsable (artículo 6º, inciso a, de la ley). Esto, sin mengua alguna de la jerarquía artística que quepa asignar a la obra realizada por el pintor del ejemplo.⁽¹⁾

Iguales consideraciones correspondería efectuar -no obstante la reiterada jurisprudencia en contrario de la Corte Suprema- en el supuesto de los trabajos de impresión por cuenta de terceros, con suministro de materias primas (papel y tinta) por parte del ejecutante del trabajo y no por quien lo encarga (v.g. fotograbados, fotocromías, litografía y operaciones análogas).

Efectivamente, precisado en el texto legal vigente que -como hemos visto- la "locación de obra" está alcanzada también por el tributo, no cabe incluir las precitadas exenciones en la circunstancia de revestir esa calidad jurídica, sino en la consideración de quien es -entre el encargante o ejecutante del trabajo- el que aporta la materia prima principal.

Ahora bien, siendo de aplicación iguales consideraciones que las hechas en el supuesto del pintor de nuestro ejemplo, es indudable que dichas operaciones también están alcanzadas por el tributo. Esto, aun contra la opinión del propio organismo de recaudación que, en esos casos especiales de impresión, ha considerado desgravadas tales operaciones, siguiendo el criterio judicial y ateniéndose -en el fondo- al antiguo texto legal que, por no mencionar expresamente a la locación de obra, abría siempre su interpretación a la discusión del verdadero alcance del vocablo "ventas".

Por último, nuestras consideraciones no se desvirtuarían por la circunstancia de que la impresión o trabajo (fotograbado, litografía, etc.) encargado no pueda venderse a terceros, sino exclusivamente a quien encomendó la tarea, ya que idénticas posibilidades podrían presentarse en el supuesto del inventor de un tipo de máquinas determina-

(1) En este ejemplo consideramos el caso de un "productor" de cuadros que encarga a un tercero la colocación de marcos; en el supuesto de un "revendedor" que adquiriera en plaza cuadros y los da a un tercero para que les coloque los marcos correspondientes, el organismo administrativo tiene resuelto que esta última operación no modifica el carácter de "revendedor" del primer sujeto.

das, cuyos modelos estuvieran registrados a su favor y amparados, para su explotación, por la ley de propiedad intelectual y artística.

La "venta al público" no define necesariamente a la "mercadería": ésta es tal por ser una "cosa mueble que se hace objeto de trato o venta", pero no respecto a todas las personas o público, sino sencillamente a alguien que pueda y quiera adquirirla. El "precio de venta", por otra parte, lo es de los materiales utilizados, cuya transferencia de dominio se efectúa sin perjuicio de cobrar concurrentemente el valor del servicio personal prestado.

Por ello, aun cuando restando del precio facturado por el trabajo hecho por encargo los importes de materias primas gravadas (papel y tinta) quedaran -como remanente- sólo la utilidad neta del ejecutante y sus gastos de producción, no podría dejar de reconocerse que hubo sin embargo una venta real de mercaderías, que son justamente los materiales empleados -de propiedad del trabajador- que se transfieren a un estado distinto al de su adquisición. Por lo tanto, disentimos con la opinión sustentada por la Corte Suprema en distintos fallos, que sostienen un punto de vista totalmente diferente.(1)

2 - Casos especialmente previstos por el artículo 27 de la actual reglamentación

El actual artículo 27, del decreto reglamentario, tiene como precedente el artículo 25 de la reglamentación anterior, ampliado con nuevos conceptos derivados de situaciones especiales sobre las cuales el organismo de aplicación del impuesto sentó jurisprudencia administrativa, al interpretar el alcance de la desgravación existente en la anterior norma.

En general, el mismo se refiere a procesos en los cuales la materia prima utilizada sufre una transformación efectiva, dando motivo a

(1) Estas consideraciones las efectuamos porque justamente la Corte Suprema se ha apoyado -entre otros argumentos- en la inexistencia de "venta al público" y de "precio de venta" para sostener que las elaboraciones en análisis estaban exentas del tributo (ver GUAITA MAR CELO V. Fisco Nacional, 19/4/1944, Corte Suprema, t. 198, págs. 193).

la creación de nuevos productos; no obstante, la reglamentación hace presente que, a los fines de la aplicación del tributo, no se consideran procesos de producción o industrialización dichos actos que, económicamente, sí lo son.

Vale decir, en teoría, las materias primas utilizadas en dichos actos productivos, no obstante ser vendidos -desde el punto de vista industrial- en un estado distinto al de su adquisición, legalmente se conceptúa que su venta se produce en el mismo estado, pues el proceso intermedio existente, entre el momento de su compra por el responsable y el de su venta posterior no existe, para la reglamentación.

El fundamento de estas desgravaciones se apoya, por lo común, en la preponderancia de la mano de obra sobre las materias primas utilizadas y el hecho de que la mayoría de las mismas se refieren a actos productivos realizados por cuenta del propio consumidor o usuario del artículo fabricado. Tenemos:

a) Confección de prendas de vestir hechas a medida:

Para que la desgravación sea admisible se requieren las condiciones siguientes:

- 1ª) Que se trate de prendas de vestir;
- 2ª) Que sean hechas a medida o de acuerdo a características particulares de la persona que ha de utilizarlas;
- 3ª) Que exista encargo directo del consumidor.

Faltando alguna de las condiciones precitadas, la exención no sería admisible. De aquí que no pueda hacerse extensiva a la producción por encargo directo de quien ha de utilizarlas, de mercaderías que no sean prendas de vestir, como por ejemplo la construcción de carruajes, conforme a medidas y pedidos previos, respecto a la cual diversos responsables sostuvieron su desgravación por analogía.

Es indudable que tal analogía no podría admitirse, desde que la

exención debe ser aplicada restrictivamente y en tanto se cumplan todas las condiciones previstas. De igual manera, otros responsables sostuvieron la desgravación de las ventas de prendas de vestir fabricadas en series, pero conforme a medidas suministradas por el encargado del trabajo, que no era a su vez el que habría de utilizar las prendas confeccionadas.

Este último criterio fué sostenido especialmente por empresas de servicios públicos que convenían, con terceros, la producción de uniformes para su personal, de acuerdo a medidas suministradas por las mismas. Faltaba en este caso la relación directa del "consumidor" del traje de vestir y el "productor" del mismo; de aquí que su exención no fuera procedente. Así lo sostuvo el organismo de aplicación del impuesto.

La actual reglamentación soluciona expresamente el problema al decir que la desgravación en estudio no alcanza a la confección de prendas de vestir "realizadas en serie", (vale decir, por talle) aún cuando concurren las otras condiciones mencionadas.

b) Elaboración de recetas medicinales en general:

La exención se apoya en iguales consideraciones que la precedente, aun cuando la norma reglamentaria respectiva no establezca expresamente idénticas condiciones que para aquélla. Surge implícitamente, de la propia naturaleza de los productos mencionados en la exención, que la misma se refiere exclusivamente a producciones hechas por encargo directo del consumidor y de acuerdo a características, composición, medida y destino suministrados en oportunidad de convenirse la preparación o elaboración de cada artículo.

Dentro de la desgravación se comprenden todas las fabricaciones de elementos medicinales o que tienen una finalidad análoga (produc-

tos farmacéuticos, de óptica, ortopedia, dentales y afines).

c) Preparación de comidas o bebidas:

La exención preceptuada en el inciso c), del artículo 27, de la reglamentación, alcanza a la preparación de comidas o bebidas hechas en restaurantes, cafés, bares, hoteles y negocios similares. Se basa en conceptos semejantes a los que fundamentan las exenciones anteriores; su aplicación trajo problemas derivados de la determinación de lo que cabe entender por "comidas" y si toda preparación, se consuma o no en el local donde es realizada, debe ser alcanzada por los beneficios de la reglamentación.

Se determinó -en el caso de los negocios de rotisería y pizzería- que la venta de los productos propios de su actividad estaban alcanzados por la exención en tanto se consumieran dentro del propio negocio en el cual eran elaborados o preparados.

Esto es, desde el punto de vista impositivo, un elemento que permitía caracterizar claramente a las "comidas" era la circunstancia de que el consumo de las preparaciones alimenticias se efectuara en el mismo local de su producción. Igual criterio fué aplicado para el caso de servicios de "lunch" a domicilio, que eran preparados por confiterías que efectuaban el suministro de dichos comestibles fuera del propio local. En este caso, además de no existir el consumo en el propio local, se trataba de productos que no eran preparados por hoteles y restaurantes, sino por empresas comerciales distintas; de aquí que no cabía su exención.

También se planteó un problema similar respecto a los fabricantes y elaboradores de helados, dándosele una idéntica solución, sin perjuicio de considerarse que la venta de helados, aun consumidos dentro del propio local, no constituyen venta de "comidas".

d) Trabajos de reparación:

Mediante el proceso de reparación, se rehabilita un bien, poniéndolo en condiciones de continuar sirviendo en el uso para el cual fue originariamente, producido.

De aquí que, en principio, reparar un bien no es siempre crear o producir un objeto nuevo; pero es indudable que, cuando la inhabilidad de aquél motivó su alejamiento total de la utilización técnica, repararlo es restituirlo a la vida económica y este hecho produce consecuencias similares a las que origina la creación de un nuevo bien.

En efecto, se suma a los objetos útiles de la comunidad otro valor susceptible de nuevo consumo y tal circunstancia debe constituir indudablemente un verdadero acto productivo.

Así lo entendió, aunque parcialmente, la entidad recaudadora del impuesto cuando consideró -por vía interpretativa- alcanzado por el tributo todo acto de reparación de bienes, sin entrar a considerar la importancia real de la reparación y si sólo su existencia.

Sin embargo, la imposición recién se concretaba en un responsable directo cuando la persona o entidad que realizaba el trabajo era, a su vez, según el criterio administrativo, propietaria del bien reparado.

La propiedad del objeto decidía, en último término, la determinación de la responsabilidad legal y la aplicación del impuesto. Si el bien rehabilitado pertenecía a un sujeto distinto de aquel otro que lo volvía a habilitar, se conceptuaba que existía un verdadero acto productivo; pero que no producía consecuencias legales inmediatas desde que -en manos del ejecutante del trabajo- la reparación era efectuada por cuenta de un tercero. A su vez, tampoco éste satisfacía comúnmente el gravamen desde que el objeto rehabilitado era destinado a su propio consumo y no a la negociación posterior.

Dentro de ese orden de ideas, la interpretación administrativa consideraba "materia prima principal" al objeto inhábil y quien poseía su dominio era, en consecuencia el sujeto responsable, sin interesar que, económica e industrialmente, no fuera el verdadero ejecutante del proceso gravado.

Se apoyaba dicha interpretación en el artículo 25 de la anterior reglamentación que, al mencionar determinados procesos no alcanzados por el tributo, incluía expresamente a los denominados "trabajos de reparación", pero sin precisar el alcance que cabía asignar a dicha aceptación reglamentaria. El punto de vista administrativo, conceptuó entonces que la exención sólo era viable cuando se tratara de una reparación de cosa ajena y no propia, desde que, en este último caso, la previa adquisición del bien y su rehabilitación implicaban -en su opinión- una verdadera organización industrial mediante la cual se adquirirían materias primas (los bienes inhábiles), se la transformaba y luego, bajo la forma de nuevos artículos, se las hacía objeto de negociación gravada.

Esta posición no era, sin embargo, totalmente exacta: cabía distinguir grados dentro de la magnitud de las reparaciones. Cuando éstas eran de tal importancia que implicaban la creación de un bien comercialmente nuevo o de aplicación distinta a la originaria, era evidente que el criterio administrativo era exacto. Tal cosa no ocurría cuando la existencia del acto calificado "de transformación" no producía tales efectos, sin que modificara este juicio la circunstancia de quien era el propietario previo del objeto reparado.

Esto sin perjuicio de recordar siempre que, aun en el caso de simple reparación, podía existir accesoriamente una materia imponible especial: ocurría cuando, al ejecutar dicho trabajo, se utilizaban materiales provenientes de la importación directa del industrial, en cuyo

caso debía satisfacerse impuesto sobre el valor presunto de venta, desde que dichos materiales eran mercaderías que se hallaban en la primera etapa de su comercialización en plaza y no habían pagado, con anterioridad, tributo alguno.

En la acepción gramatical, "industria" es el conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales. A su vez, "transformar" es hacer cambiar de forma a una persona o cosa o transmutar una cosa en otra. Vale decir, siempre el concepto de "industria" y de "transformación" está vinculado con una modificación importante en la forma, consistencia, índole o aplicación de otra mercadería considerada primera materia. De aquí que, el sólo hecho de una simple modificación en el estado originario de un bien no puede constituir un proceso industrial gravado.

Sin embargo, la modificación introducida, por el decreto número 24.671/45, a la ley de ventas parece propiciar una solución distinta a la enunciada. Dice, en efecto, el nuevo texto hoy incorporado a la ley básica- lo siguiente:

"Sustituye el inciso a) del artículo 5º de la ley 12.143 por el siguiente: a) Los productores o industriales nacionales.... Se entiende por mercaderías de su producción, elaboración, fabricación o manufactura, todas aquellas que sean revendidas en un estado distinto al de su adquisición....."

Pero, considerando que la ley 12.143 t.o. en 1947, es una ley económica, la misma -en cuanto a lo que debe entenderse por "transformación"- no puede alejarse del criterio económico y técnico y, según creemos, tampoco del gramatical ya enunciado.

En consecuencia, sólo habrá transformación cuando -según hemos visto- se dé nacimiento, en la vida económica, a un nuevo bien, substancialmente modificado en su estado anterior. Hecho éste que no ocurre en el caso de la simple reparación.

Por consiguiente, aun con la nueva norma legal, el criterio sostenido por nosotros se mantiene, pues -de otra manera- la reventa de una mercadería que hubiere sufrido la más pequeña modificación, por obra del revendedor, estaría sujeta al pago del impuesto, posibilidad ésta irreconciliable con el espíritu de la ley.

De todo lo expuesto, surge la importancia que indudablemente tiene la disposición contenida en el inciso d), del artículo 27, de la reglamentación vigente, en cuanto indica que -a los fines legales- no se considerará proceso de producción o industrialización, la reparación o arreglo de maquinarias, muebles u otros objetos, como principio general y sin dejar de tener en cuenta la posibilidad de que exista materia imponible especial a través de la incorporación de mercaderías importadas o de producción gravada del que efectúe la reparación o mejora.

Esta desgravación -como también indica el citado inciso- no corresponde "si el proceso a que se somete la mercadería constituye una verdadera reconstrucción o importa la elaboración o producción de una mercadería comercialmente nueva o de aplicación distinta a la original".

O sea, atendiendo a la buena doctrina, la reglamentación mide el derecho o la exención basándose exclusivamente en la importancia o naturaleza de la reparación o rehabilitación del bien, y no interesándole a quien pertenece en propiedad.

Sin embargo, es justo reconocer que, con la nueva norma reglamentaria, será más difícil o más complejo para el organismo recaudador del impuesto, establecer cuando un acto de reparación importa un acto de transformación, desde que la distinción se basa en un criterio puramente subjetivo, susceptible de ser visto de distinta manera por el responsable y el Fisco.

En cambio, el criterio anterior -que tenía en cuenta la propiedad o domicilio de las mercaderías objeto del trabajo de reparación o arreglo- permitía una calificación más objetiva del acto capaz de generar un hecho imponible; pero, como hemos visto, no era realmente justo.

De aquí que la determinación de la existencia o falta de proceso gravado deba establecerse atendiendo a cada caso particular y valorando los índices que permitan tener una idea exacta de la verdadera importancia de la mutación o habilitación producida.

Complementariamente, con la norma del inciso d), del artículo 27 de la reglamentación vigente, los incisos f) y g), del artículo 15 de la misma, contemplan el tratamiento impositivo que -en la liquidación del gravamen- cabe dar a los trabajos realizados por cuenta de terceros.

e) Construcción de edificios, de esqueletos
méticos o de cemento, etc.:

El artículo 27, en su inciso e), precisa que no son actos de producción o industrialización, a los fines del gravamen, la construcción de edificios, de esqueletos méticos o de cemento, de pavimento y de obras en general, en tanto no proceda la aplicación de la norma establecida en el párrafo tercero, del inciso a), del artículo 6º de la ley.

Es decir, en tanto el constructor o fabricante que realice los procesos mencionados no incorporen mercaderías provenientes de su importación u obtenidas mediante un proceso de transformación anterior a las construcciones mencionadas.

Evidentemente, esta norma busca aclarar más aún el precepto legal indicado y expresamente enunciar actos industriales que implícitamente están contemplados en la ley. Por otra parte, el motivo que jus-

tifica estas desgravaciones está evidenciado, además, por el propio artículo 10 (inciso a) de la norma básica, al mencionar materiales utilizados preferentemente en la construcción (v.g. ladrillos, cal, arena y, luego, canto rodado).

f) Otras actividades similares a las precedentes:

El mismo artículo que estudiamos, en su inciso f), menciona como susceptibles de beneficiarse de la exención a que se refiere, a aquellas otras actividades que, por ajustarse a las características y condiciones generales enunciadas en las demás desgravaciones que hemos explicado, fuesen declaradas incluidas entre las mismas, por resolución del organismo de aplicación del impuesto en consideración.

CAPITULO 3º

Que se apoyan en la calidad del sujeto productor

Atienden estas exenciones, como expresa el título, a la calidad impositiva del sujeto que produce los artículos susceptibles de imposición. Estudiaremos en particular cada caso.

1 - Pequeño industrial

La ley, en su artículo 10, inciso h), menciona como exentas las "ventas" de los pequeños productores y artesanos, remitiendo a la reglamentación las condiciones requeridas para ser considerado tal.

La anterior disposición legal era similar y estaba contenida en el inciso h), del artículo 9º de la ley 12.143 t.o.; además el tercer apartado del artículo 13, establecía que:

"Los pequeños productores a que se refiere el artículo 24 -del Decreto N° 56.466/35- presentarán la declaración jurada de sus ventas gravadas tan sólo cuando en el transcurso del año las mismas alcancen a m.n. 18.000, debiendo entonces hacer efectivo el pago del impuesto sobre el total de las ventas gravadas realizadas desde el 1º de enero de ese año".

Por su parte, el artículo 24, de la misma reglamentación, decía:

"A los efectos de la exención establecida en el inciso h) del artículo 9º, se considera pequeños productores y artesanos a quienes estando comprendidos en el enunciado del inciso a) del artículo 2º de esta Reglamentación, realicen ventas de mercaderías de su producción cuyo monto no exceda de \$ 18.000 m/n anuales."

Existía, en la confrontación de ambas normas, una evidente contradicción:

1º) El artículo 24 consideraba que estaban exentos los productores en tanto no superaran el monto de \$ 18.000 anuales de mercaderías de su producción. Consecuentemente, ahí nacía la responsabilidad para la presentación de sus respectivas declaraciones juradas y pagos del impuesto, al resultar que recién al exceder dicho monto (v.g. \$ 18.001) adquirirían el carácter de responsables del tributo.

2º) El artículo 13, al determinar que en tanto no alcanzaran el monto expresado, los productores que analizamos no estaban obligados a la presentación de sus declaraciones juradas y al pago del impuesto resultante, hacía nacer como consecuencia la responsabilidad legal en el mismo momento en que se llegaba a tener una venta igual al mínimo de \$ 18.000.

Posteriormente, el organismo administrativo aclaró que recién al excederse el monto precitado se alcanzaba el carácter de responsable. Vale decir una venta de mercaderías de su producción gravada de \$ 18.000 anuales no confería, al productor, la calidad de sujeto impositivo obligado al pago del impuesto.

Más tarde, se dieron a conocer normas del organismo administrativo tendientes a fijar el procedimiento mediante el cual se determina el carácter de "pequeño industrial" atento a las deducciones que, para tal fin, son admisibles. Posteriormente nos referiremos a ellas y haremos la crítica que nos merezca.

En la reglamentación vigente, además de llevar el mínimo de ven

tas no imponibles a \$ 50.000 anuales, se han aclarado conceptos relativos a la determinación precisa de lo que cabe entender por pequeño productor. Dice la nueva disposición:

"A los fines de la exención legal, se conceptúa pequeño productor industrial o artesano a quien, alcanzado en principio por el artículo 6º, inciso a) de la ley, efectúe ventas netas totales de mercaderías de su producción o elaboración que no excedan de cincuenta mil pesos moneda nacional (m\$n. 50.000) anuales. A ese efecto se computará el conjunto de las ventas de mercaderías gravadas de su producción o elaboración, ya se efectúen en uno o varios establecimientos de su pertenencia".

Esto es, fija las condiciones siguientes:

a) Que el productor lo sea de artículos gravados, en tanto lo alcance el artículo 6º, inciso a) de la ley 12.143 (t.o. en 1947).

b) Que las ventas de mercaderías de producción del responsable no excedieran de \$ 50.000 anuales.

c) Que, para la determinación de este monto, se computara el conjunto de las ventas de mercaderías gravadas de su producción, ya se efectuasen en uno o varios establecimientos.

d) Que el mínimum de ventas se fijara en relación, exclusivamente, a las ventas netas totales de mercaderías de su elaboración.

Por consiguiente, para llegar a determinar el verdadero monto de un responsable, a objeto de beneficiarlo por la exención, es necesario atender a la determinación del precio bruto de ventas gravadas, desde que las exentas y las reventas en igual estado no interesan para el objeto que se persigue; luego, es necesario fijar el precio neto de aquellas ventas y en función de éstas establecer la responsabilidad del sujeto impositivo. La determinación del monto imponible, o sea de las ventas netas gravadas menos las materias primas gravadas, no interesa para la fijación del carácter de "pequeño industrial", por jugar un factor ajeno a su capacidad de producir mercaderías.

Tenemos entonces el siguiente esquema:

VENTAS BRUTAS TOTALES

A excluir:

Ventas de mercaderías exentas (incluye tanto las que no satisfacen impuesto en atención a su naturaleza, como al proceso de obtención y a desgravaciones especiales).

Ventas de mercaderías revendidas (comprende las ventas reales de mercaderías adquiridas en plaza y revendidas en igual estado).

Bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre ventas gravadas.

Impuestos internos y similares sobre productos gravados o materias primas exentas utilizadas para producirlos.

Practicadas las dos primeras deducciones, nos encontramos con las ventas brutas gravadas exclusivamente y, luego de las otras dos clases de deducciones, llegamos al monto de las ventas netas gravadas que son las que nos interesan para la determinación del carácter de pequeño industrial.

Según normas de la Dirección General Impositiva, dictadas por la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos, para llegar al concepto de "ventas de mercaderías de su producción", como decía el artículo 24 de la anterior reglamentación, debía deducirse el monto de las compras netas de mercaderías para revender, más el coeficiente probable de utilidad bruta, sin interesar si efectivamente habían sido vendidas en el período fiscal que se analizaba para establecer el carácter de pequeño productor.

Este criterio es, sin embargo -en nuestra opinión- erróneo: se justifica, porque la ley lo indica, que para liquidar el impuesto de un responsable ya caracterizado como tal, se deduzcan las compras más su utilidad probable; pero para fijar justamente la calidad de responsable o no del tributo es necesario relacionar las ventas brutas totales con las ventas reales de mercaderías revendidas durante el período que se analice. Entre uno y otro criterio pueden haber diferencias:

Tenemos como ejemplo el caso de un responsable que tiene ventas brutas totales, en el año, por \$ 90.000, compuestas por \$ 60.000 de mercaderías de su producción y \$ 30.000 por ventas reales de artículos, de plaza, revendidos en igual estado. Durante el año citado, concedió bonificaciones y descuentos sobre ventas de su elaboración por \$1.000 y adquirió, en el mercado interno, mercaderías para revender por un costo neto de \$ 42.000, presumiendo una utilidad bruta del 25 % sobre dicho costo.

De acuerdo a las normas administrativas se presentaría la siguiente situación:

VENTAS BRUTAS TOTALES.....\$ 90.000,-

A excluir:

Compras netas (para reventa) ...	\$ 42.000,-	
Utilidad bruta (25 % sobre costo)	" 10.500,-	" 52.500,-

VENTAS BRUTAS GRAVADAS.....\$ 37.500,-

A deducir:

Bonificaciones y descuentos.....	" 1.000,-	
----------------------------------	-----------	--

VENTAS NETAS GRAVADAS.....\$ 36.500,-

Esto es, no resultaría responsable del pago del impuesto, por cuanto sus ventas netas, alcanzadas por éste, no supera el monto mínimo de \$ 50.000 anuales.

Aplicando, en cambio el criterio nuestro, ocurriría:

VENTAS BRUTAS TOTALES.....\$ 90.000,-

A excluir:

Reventas reales del período.....	" 30.000,-	
----------------------------------	------------	--

VENTAS BRUTAS GRAVADAS.....\$ 60.000,-

A deducir:

Bonificaciones y descuentos.....	" 1.000,-	
----------------------------------	-----------	--

VENTAS NETAS GRAVADAS.....\$ 59.000,-

O sea el productor resulta ser un industrial responsable, por exceder el monto mínimo de \$ 50.000 de ventas anuales.

Esta última interpretación, que no es la aplicada en la práctica del organismo administrativo, es la que realmente mide el carácter de pequeño productor o artesano, desde que -dentro del campo de la ley de ventas- el índice indicativo de la mayor o menor importancia productora del sujeto impositivo está justamente determinado por su capacidad para producir artículos gravados y no por la importancia de sus reventas o de sus transferencias onerosas de artículos exentos.

La ley, al desgravar las ventas del pequeño industrial ha buscado no afectar sus costos de producción con la carga del impuesto, no obstante que éste posteriormente se recupera por vía de su traslación mediante el precio de venta. Buscaba ayudar al industrial que se inicia en la producción de artículos gravados, sin hacer pesar cargas financieras inmediatas aunque recuperables; para ello era necesario medir la intensidad de la producción del sujeto impositivo y ésta medida podía establecerse atendiendo exclusivamente a su aspecto industrial o a su aspecto restringidamente impositivo.

En el primer caso indudablemente interesaba toda la producción y venta del sujeto, tanto se tratara de mercaderías que debieran satisfacer impuesto como de otras exentas del pago del mismo; pero, medir el monto de ventas mínimas en relación a la totalidad de aquellos era crear posibles situaciones injustas.

En efecto, tomando el ejemplo de un productor de esencias (artículo gravado) y de sueros y vacunas (artículo exento), que hubiera tenido ventas de mercaderías producidas por \$ 40.000 y \$ 100.000 respectivamente, era indudable que, desde el punto de vista industrial, no podía calificárselo de "pequeño productor o artesano"; pero, atendiendo sólo a la ley de ventas era injusto también acumularle las ventas exen

tas para determinar su carácter de productor, desde que a la misma sólo le interesaba en su aspecto de industrial de productos gravados. Por otra parte podía ocurrir que empresas con un escaso monto de ventas imponibles de su elaboración, debieran satisfacer impuesto por el hecho de que produjeran, en gran cantidad artículos exentos (v.g. las panaderías que elaboran pan -producto exento- y producen masas finas, artículo gravado).

Si el responsable, durante todo el año impositivo, ha excedido el monto de \$ 50.000, debe pagar tributo sobre la totalidad de su monto imponible, o sea -según hemos visto- sobre la diferencia entre su precio neto de venta gravada y las deducciones que buscan evitar la doble imposición (v.g. materias primas gravadas). Vale decir que el monto mínimo fijado por la ley no es un mínimo no imponible, como ocurre con la ley de réditos, en la cual determinado el carácter del contribuyente, sólo se grava el exceso de renta sobre dicho importe y las cargas de familia si correspondieren.

En nuestro caso, establecido, por ejemplo, que las ventas imponibles de un producto nacional alcanzan a \$ 60.000, el mismo es responsable del pago del impuesto y éste alcanzará a la totalidad del monto citado (previas las deducciones legales) sin restarle el importe de \$ 50.000 que calificáramos como índice determinativo de su responsabilidad.

El organismo de aplicación del impuesto, por vía de su ex-Gerencia, estableció con fecha 27 de enero de 1942, que en los casos de responsables cuyo negocio gravado comprendiera parte del año calendario, debía tenerse en cuenta únicamente la proporción, con relación al tiempo, del límite de \$ 18.000 (hoy \$ 50.000) de ventas gravadas, a fin de fijar el carácter del responsable del pago del gravamen.

Apoyaba esa decisión, posteriormente ratificada por otros actos

administrativos, en el hecho que sólo trabajando en forma normal durante un año (doce meses) cabía considerar el monto de la desgravación en su totalidad; cuando la actividad gravada comprendía unos meses en el año el monto citado era necesario tomarlo parcialmente. Por ejemplo, un comerciante iniciado como productor y vendedor de artículos gravados el 1º de julio de 1950, que durante los seis meses restantes del año hubiera efectuado ventas, de mercaderías de su producción gravada, por \$ 30.000, se encontraría que, frente al criterio administrativo, sería responsable del tributo, desde que no le alcanzaría la calificación de pequeño industrial, por cuanto sus ventas excederían a la proporción -en el semestre- del monto total de \$ 50.000 anuales.

En nuestra opinión, el sujeto del ejemplo es un pequeño productor o artesano, ya que el artículo 26 de la reglamentación vigente, refiere el monto mínimo a las ventas efectuadas durante el año y no dice nada en cuanto a su proporción. Debería aplicarse un criterio análogo al que, en la ley de réditos, se aplica para la deducción del "mínimo no imponible" de \$ 6.000 o \$ 7.500, según corresponda. En este caso, se analiza la totalidad de la renta neta imponible de todo el año y se vincula con ella la deducción total del mínimo citado (salvo el caso especial de la liquidación del causante y su sucesión indivisa), sin interesar si aquella se obtuvo en los doce meses del período o en un tiempo menor.

Con referencia a la deducción de las ventas exentas, para llegar al concepto de pequeño industrial, existe un interesante problema y es el relativo a las ventas hechas por un industrial, a una Cooperativa de Consumo. Supongamos el caso de un productor de zapatos que tuviera, en el año fiscal, una venta neta de los mismos que alcanzara a \$ 80.000 y de la cual \$ 45.000 correspondieran a compras efectuadas por Cooperativas de Consumo: cabe el problema de establecer si el in

dustrial es o no responsable del pago del impuesto.

En nuestra opinión, si lo es, por cuanto debe atenderse exclusivamente a la calidad de los artículos producidos y no a la condición del sujeto adquirente de los mismos, desde que si bien -en el ejemplo- no se paga impuesto sobre \$ 45.000 por estar exentas las ventas a las mencionadas Cooperativas, los productos vendidos no dejan de ser artículos gravados, en el tecnicismo legal, ya que provienen de un verdadero proceso productivo.

Por otra parte, hacer incluir en la determinación del concepto de pequeño industrial, a las ventas a las Cooperativas, es desvirtuar la propia exención, ya que ésta se establece en función de la importancia de la producción de artículos gravados sin interesar si en definitiva se abona impuesto sobre los mismos. De aquí que el beneficio acordado a las citadas Cooperativas no puede extenderse indirectamente al productor que las provee.

Se planteó en la práctica el problema de los pequeños industriales que eran, a su vez, importadores directos de materias primas para elaborar. El organismo administrativo consideró que la exención sólo alcanzaba a dicho sujeto en su carácter de "industrial" exclusivamente y no cuando, en forma accesoria o complementaria, pudiera entrar dentro de la esfera de las otras categorías de responsables (v.g. importador o exportador).

En consecuencia, consideró que debía satisfacerse impuesto sobre el valor presunto de venta en plaza de las materias primas importadas, por cuanto, con referencia a las mismas, correspondía calificarlo como importador y vendedor de mercaderías de origen extranjero.

Evidentemente, la posición administrativa tenía un serio fundamento doctrinario; pero no podía dejar de considerarse que la ley -por vía de su artículo 10, inciso h)- desgrava "las ventas" de los peque-

fios industriales y no efectúa distinción alguna.

No puede traerse por analogía -para rebatir la tesis administrativa- la opinión que expresáramos respecto a las materias primas importadas (v.g. tabacos) para producir mercaderías exentas (v.g. cigarrillos nacionales), desde que en este caso, como vimos, la exención legal se refiere al producto en sí y no al sujeto productor. Tampoco es procedente -para apoyar la tesis mencionada- el criterio aplicado para el análisis de las materias primas importadas destinadas a la elaboración por cuenta de terceros, por cuanto aquí se atiende exclusivamente al proceso productivo y no al producto final, ni a su elaborador.

Nos encontramos, en el caso del pequeño industrial, ante un problema distinto: no existe exención a sus productos, tal es que -como llevamos explicado- cuando excede el monto mínimo de ventas, debe pagar el tributo sobre la totalidad, salvo las deducciones admisibles para cualquier productor en general. Igualmente, no hay exención a un proceso: en este caso nos enfrentamos con mercaderías que provienen de un acto productivo alcanzado por la ley.

De aquí que interese sólo la calidad del sujeto productor, en cuanto se ajuste a las condiciones previstas por la reglamentación (ventas mínimas) y toda otra posición que asuma, desde el punto de vista impositivo, merece un tratamiento concordante con esta última. Por ello, es acertada la posición del organismo administrativo en cuanto califica al sujeto en estudio de "importador", además de "productor"; pero, como antes dijimos, la ley sólo habla de "ventas" y en consecuencia dichas materias primas importadas están alcanzadas por la degravación legal.

No dejamos de observar, sin embargo, que el criterio nuestro puede crear una situación de preferencia para el importador y pequeño pro

ductor, respecto a este último cuando directamente adquiere en plaza (a otros productores o importadores) las materias primas necesarias para su industria. En este último caso dichas materias vienen recargadas con el impuesto pagado por su elaborador o importador originario, afectando el costo y en consecuencia, el precio de venta del pequeño industrial; sin que tal cosa ocurra para el otro productor de nuestro ejemplo.

Dicha situación preferencial puede, en los casos marginales, determinar que -a igual cantidad de mercaderías producidas y con los mismos gastos de producción y venta- el sólo peso del impuesto que se traslada por medio del costo de las materias primas gravadas en la etapa anterior, le haga, al segundo industrial del ejemplo, exceder el límite mínimo de ventas netas gravadas, en cuya circunstancia no procedería ya la exención.

2.- Cooperativas de producción

Las ventas efectuadas por dichas entidades gozan de la exención impositiva en tanto se hayan constituido conforme a las prescripciones de la ley de cooperativas, y figuren inscriptas como tales ante el organismo oficial pertinente, según surge del artículo 10, inciso c), de la ley.

No existe problema especial alguno, siendo de interés únicamente observar la situación que se plantea -frente al impuesto- en el caso de cooperativas de producción que suministran servicios públicos.

Es indudable que en este caso, bastante frecuente en la práctica la exención alcanza a todos los suministros que efectúen, aun cuando no reunan los requisitos exigidos especialmente por la norma legal para el caso especial de las empresas nacionales que suministran tales servicios, como ser la existencia de concesión oficial y de tarifas a

probadas por el Estado.

Esto es, priva la calidad de cooperativa de producción -en nuestra opinión- sobre el hecho de suministrar servicios públicos y la desgravación legal se fija en relación a aquella calidad y no a este hecho.

3 - Granja

Corresponde considerar otro aspecto de las exenciones a que se refiere el inciso a) del artículo que analizamos, y es el relativo a los productos de granja. Al respecto, la mencionada norma legal considera ajenas al impuesto a las ventas, en el mercado interno, de los "productos de granja elaborados dentro de un regimen de trabajo familiar".

El fundamento de esta exención es múltiple; deriva no sólo de la forma particular y típica de la explotación, sino de otras circunstancias coincidentes con las condiciones requeridas para otras exenciones legales. En efecto, de las disposiciones de la ley que estudiamos, así como de sus antecedentes parlamentarios e interpretaciones y aclaraciones del organismo de aplicación, surge una clara intención legal: no gravar al pequeño productor; al trabajador manual o poseedor de herramientas o maquinarias simples, ya que sería ahogar, en su fuente, una posible y beneficiosa actividad industrial futura. Asimismo, como normalmente el producido de su trabajo da al artesano o pequeño transformador beneficios limitados, que alcanzan, casi exclusivamente a satisfacer sus propias necesidades, hay un interés social en favorecer el desarrollo y desenvolvimiento de su economía, a cuyo fin se desgravan sus utilidades.

Hay, a su vez, un interés de orden fiscal al evitar la aplicación, percepción y fiscalización del gravamen sobre operaciones de monto re

ducido, tales como las que no sobrepasan las ventas netas gravadas de \$ 50.000 (anteriormente \$ 18.000), según vimos detenidamente al estudiar el concepto de "pequeño industrial".

Iguales principios, puede decirse, motivan la exención contenida en el artículo 10, inciso a) de la ley, al considerar excluidas del tributo a los productos de granja elaborados dentro de un régimen familiar. Pero es indudable que, no solamente esos hechos han motivado la exención, sino que la misma está justificada por otras causas características de la especie particular de explotación, vinculada a nuestra riqueza agropecuaria.

En efecto, la Granja se caracteriza por:

- a) Ventas normalmente inferiores al límite de exención legal, establecido para los pequeños industriales;
- b) Exención expresa -en el mismo artículo 10, inciso a)- de la mayoría de los productos propios de esas actividades: ganados, aves y huevos; carne fresca; hortalizas, legumbres y frutas frescas; leche fresca o pasteurizada, crema, manteca y queso, etc.;
- c) Falta de organizaciones industriales medianamente adelantadas, con prescindencia casi absoluta de asalariados extraños a los miembros de la familia del dueño de la explotación;
- d) Preponderancia del trabajo manual; y en cierta forma, cooperativa;
- e) Carácter eventual y accesorio de la producción, ya que ésta es normalmente una actividad que depende de otra principal, la de labranza (agricultura) o cría del ganado;
- f) Superficie reducida de campo destinada a estas explotaciones y proximidad a los centros poblados o de consumo.

Vale decir, analizados los caracteres principales de la Granja, resulta que, desde el punto de vista fiscal -si no se atendiera a las

razones de favorecer a una reducida actividad, vinculada a nuestra principal riqueza económica— no sería conveniente gravar las actividades de granja, ya que, teniendo en cuenta lo limitado de sus producciones y la preponderancia en las mismas de los productos exentos, ocurriría que:

1º) Se gravarían —con carácter general— ventas sobre las cuales, en la casi totalidad de los casos, no se pagaría impuesto, por no excederse el mínimo de ventas netas no imponibles;

2º) Se permitiría a los productores de mercaderías gravadas (fábrica de bombones, masas, etc.) deducir determinadas materias primas que, no obstante provenir teóricamente de un responsable anterior, no han satisfecho, sin embargo, impuesto alguno atento a la situación expuesta en el apartado precedente.

Estas razones han motivado, indudablemente, la exención legal que comentamos y ellas son índices, a su vez, del escaso interés fiscal y de la preocupación social en no alcanzar con el gravamen a explotaciones típicas del país y cuyo fomento es indispensable acentuar.

Sin perjuicio de reconocer que el concepto de lo que es la Granja está estrechamente vinculado con las formas que puede asumir la misma, según las zonas del país en que se las encuentre o el tipo de explotación, los métodos de trabajo, etc. que se apliquen, pueden aceptarse como índices suficientemente explicativos, los mencionados en párrafos anteriores.

Como observación final, cabe destacar que si establecimientos industriales que produjeran iguales productos que los originados en las actividades de granja, invocaran esta calificación, la misma no tendría asidero legal atendiendo a que, en su organización económica (comerciante e industrial) y jurídica, se apartarían fundamentalmente de las características simples y del régimen familiar que distinguen a

la Granja propiamente dicha.

4 - Entidades de beneficio público.

El artículo 12 de la reglamentación, fija el principio según el cual las reparticiones públicas -en nuestra opinión, sean o no autárquicas- están alcanzadas por las disposiciones de la ley de ventas, en tanto revistan el carácter de productores o industriales nacionales, importen o exporten mercaderías y siempre que las leyes especiales que las rigen no las exceptúen.

Esta disposición no está en pugna con el principio legal sustentado en el inciso d), artículo 10, de la ley, pues esta última norma se refiere exclusivamente a las "entidades de beneficio público" y no a los "establecimientos públicos", que son sujetos de derecho substancialmente distintos.

En efecto, las primeras son personas jurídicas de orden privado -objetos y no sujetos del derecho administrativo, según Bielsa-; mientras que los segundos son organismos del Estado, en cuanto entidad del derecho público, pero que pueden actuar en el campo del derecho privado o en el de orden público al cual, por su origen y funciones específicas, pertenecen.

Los establecimientos de utilidad pública, alcanzados por la exención legal, son organismos privados que tienen por objeto cumplir un fin de utilidad pública, pero que buscan, también, producir un beneficio particular para sus asociados. En cambio, en el establecimiento público, mediata o inmediatamente, no hay sino una sola finalidad: prestar un servicio público; se origina, a su vez, en una descentralización de las actividades de la Administración Pública y, mediante afectación de recursos especiales, interviene en la vida social y también en el movimiento económico realizando, en este último caso, actos que

son susceptibles de ser alcanzados por el impuesto (v.g. cuando produce mercaderías gravadas o importa o exporta artículos en ejercicios de una actividad comercial).

En cambio, tal imposición no alcanza a las entidades de derecho privado que denominamos "establecimientos de utilidad pública", por cuanto -según hemos dicho- la ley las desgrava especialmente, en atención al bien colectivo que buscan satisfacer.

Cabe destacar que al estar exentas sus "ventas", la desgravación comprende no solamente su actividad productiva, sino el posible carácter de importador o exportador. Aunque esta última posibilidad haría discutible la exención, ya que el beneficio público se entiende exclusivamente con relación a nuestro país.

5 - Suministro de servicios públicos

El artículo 10, inciso g), de la ley, exime del impuesto el suministro de servicios públicos, en tanto se cumplan estas condiciones:

- a) Que dichos servicios sean materia de concesión oficial;
- b) Que las tarifas respectivas estén aprobadas por los Estados nacional o provinciales o por las municipalidades.

Vale decir, se requiere siempre la concurrencia de las dos condiciones, la falta de una de ellas imposibilita el otorgamiento del beneficio legal.

En consecuencia, la caducidad del contrato de concesión que trae como corolario la desaparición del vínculo jurídico entre el concedente (Estado) y el concesionario (entidad privada que presta el servicio), hace también cesar -como norma general- el beneficio de la exención del impuesto. Esto, por cuanto faltaría uno de los elementos o condiciones ya referidos.

Esa norma general cede, sin embargo, en el caso de existir en el

contrato que caduca cláusulas especiales que prevean la prórroga automática de la concesión y la subsistencia de las mismas condiciones establecidas para la prestación del servicio público. En este caso, es admisible reconocer la exención durante el período que corre desde la finalización del contrato anterior hasta la celebración del nuevo convenio, por cuanto la relación jurídica se mantiene, aunque precariamente.

Indudablemente, dicho plazo no podrá exceder de aquél al cual se refiere la prórroga automática o la cláusula por la cual se prevea la opción, por parte de la empresa concesionaria, de seguir prestando el respectivo servicio público. Durante ese período intermedio se mantienen, a favor de esta última, todos los privilegios y beneficios que acordaba la concesión precedente y en consecuencia se supone que también es lógico admitir la subsistencia de la correspondiente exención legal.

Si el plazo durante el cual se continuó prestando el servicio excediera el término previsto en la prórroga u opción, los suministros realizados durante el mismo deberían satisfacer el tributo, por cuanto no les alcanza la permanencia de la relación jurídica anterior y, en consecuencia, los beneficios de la desgravación impositiva. En este caso, si la prestación de servicios sin ajustarse a las condiciones legales no excediera —en cuanto a su monto— de \$ 50.000 anuales, cabría calificar a la empresa productora de "pequeño industrial" y, por esta circunstancia, no abonaría el impuesto.

Cuando la concesión se otorga para una determinada localidad o jurisdicción territorial, los suministros realizados fuera de la zona expresamente indicada, deben pagar el gravamen, aun cuando la prestación del servicio se realizara a las mismas tarifas oficialmente aprobadas para la localidad motivo de la concesión.

Cabe destacar que los servicios públicos a que puede referirse la ley son exclusivamente aquellos en los que existe posibilidad de una actividad industrial capaz de producir bienes que puedan ser objeto de posterior negociación gravada.

El servicio público consistente en el traslado de personas o cosas y de comunicaciones o transmisión de noticias por diversos medios técnicos (teléfonos, telégrafos, etc.) no constituye actividad susceptible de ser alcanzada por el tributo, ya que no corresponde hablar en estos casos de productores o industriales, ni de "ventas" de mercaderías. Aquí no existe posibilidad de hechos imposables y en consecuencia no corresponde hablar, a su respecto, de exenciones legales de ninguna especie.

Se plantea, en cambio, el problema sobre si el suministro de energía eléctrica constituye una actividad productiva alcanzada por el impuesto. De las distintas teorías referentes a la naturaleza jurídica del contrato de suministro citado, terminó por prevalecer en la doctrina -sobre la anteriormente más difundida de "locación de servicios"-la teoría que considera que nos hallamos frente a una "venta".

En efecto, en dicho contrato existen -según los tratadistas- los elementos característicos de esta figura jurídica: hay un "objeto" motivo del negocio (electricidad) y existe un "precio" cierto, convenido entre las partes contratantes, operándose, por último, una verdadera transferencia de dominio de la mercadería producida por la empresa. La característica particular del contrato es que dicha tradición de la cosa, objeto del contrato, pasa al usuario en etapas sucesivas, comprobándose la utilización de la misma, mediante aparatos técnicos especiales (medidores).

Por otra parte, la electricidad es una verdadera mercadería capaz de ser objeto de negociación y consecuentemente transferida: es un

bien que se obtiene mediante un proceso industrial y luego se distribuye y vende al consumo. Diversos fallos judiciales han hecho notar el carácter de producto elaborado que cabe asignar a la energía eléctrica, similar en cuanto a esa calificación a cualquier otro bien resultante de un acto de transformación.

En consecuencia, su producción y distribución es materia sujeta al gravamen; para que proceda la exención debe cumplirse con las condiciones y circunstancias previstas en el artículo 10, inciso g), de la ley.

CAPITULO 4º

Basadas en las condiciones del sujeto adquirente

Para favorecer el regimen cooperativista y evitar un recargo indirecto sobre el precio de venta de los artículos transferidos, en forma onerosa, por una Cooperativa de Consumo a sus miembros, el artículo 10, inciso c), de la norma legal básica, establece la exención a "las ventas efectuadas" a dichas Cooperativas.

En consecuencia, el productor o importador nacional, obligado al pago del impuesto, que venda mercaderías de su producción o importación a dichas entidades, deberá excluir -de su monto imponible- las ventas efectuadas a las Cooperativas en estudio para evitar que, mediante la traslación del tributo, los asociados de las mismas deban, en definitiva, soportar el gravamen.

En la práctica, no obstante la previsión legal, el mecanismo no ha funcionado correctamente, ya que -a pesar de la exclusión de las ventas a las Cooperativas de Consumo- el vendedor suele facturar a las mismas un precio de venta igual al que aplica a sus otros compradores sin favorecer a aquellas entidades con ninguna rebaja de precio motivada en la no traslación del tributo.

De aquí que, en nuestra opinión, sea más conveniente modificar la disposición legal, no permitiendo la exclusión -en manos del productor o importador- de las ventas hechas a las Cooperativas de Consumo, pero estableciendo la obligación para el Fisco de restituir oportunamente a éstas, el impuesto satisfecho o que debieron satisfacer sus proveedores. Esta restitución, que se haría en proporción al monto de las compras gravadas hechas por las Cooperativas, traería consigo una mayor tarea para el organismo recaudador, pero produciría un beneficio efectivo, ya que el costo de los productos de dichas entidades se reduciría en la medida del impuesto indirectamente abonado, pero que le era restituido directamente por el Fisco, estando en condiciones de trasladar ese beneficio a sus asociados por vía de un menor precio de venta.

Este sistema, por otra parte, permitiría mantener la protección a las Cooperativas, aún cuando éstas adquirieran sus productos a intermediarios de plaza y no directamente a los responsables del tributo.

En efecto, esa posibilidad es importante ya que, mediante el sistema actual, si las Cooperativas adquieren sus productos a intermediarios, la previsión legal no puede cumplirse y los asociados de aquellas entidades, como consecuencia de las sucesivas traslaciones del impuesto, deben soportarlo en definitiva.

Es indudable, por otra parte, que el sistema por nosotros propiciado resultaría, en algunos casos, perjudicial al Fisco, ya que le obligaría a devolver algunas veces gravámenes que no fueron efectivamente satisfechos por tener en cuenta valores de compras que incluyen sobrevalores sumados por la intervención de intermediarios entre el último sujeto obligado al pago del tributo y las Cooperativas, o por cuanto éstas han realizado sus compras a "pequeños industriales" o a

responsables que han eludido el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pero este perjuicio estaría evidentemente compensado por la protección y ayuda económica que el Estado reportaría a las Cooperativas, favoreciendo la subsistencia de entidades de este carácter de tan laudables fines sociales.

Cabe destacar, por último, que si las Cooperativas que estudiamos efectuaran ventas alcanzadas por el impuesto (v.g. importaran y vendieran a sus asociados mercaderías de origen extranjero) están obligadas a satisfacer el impuesto sobre dichas transferencias, ya que la ley se limita exclusivamente a favorecerlas en sus compras gravadas efectuadas a responsables de plaza.

En cuanto al problema que plantea la deducción -en manos del proveedor- de las materias primas destinadas a la producción de artículos vendidos a las citadas Cooperativas, nos remitimos a los conceptos vertidos en oportunidad de referirnos a la forma de liquidar el tributo.

TITULO VI

VENTAS DE MERCADERIAS AL EXTERIOR

I) Conceptos generales

Entraremos a considerar ahora las operaciones realizadas entre comerciantes del país y adquirentes del extranjero. Para ello, nos referiremos primero a los elementos que configuran el hecho imponible en el caso de las exportaciones, para luego hablar respecto a su medida y, por último, a los sucesivos sistemas de liquidación del tributo.

Tenemos entonces:

CAPITULO 1º

1 - Hecho imponible real. Naturaleza del acto que se grava:

problemas que plantea el léxico legal.

El artículo 6º de la ley en estudio menciona, entre los responsables directos del ingreso del impuesto, a los exportadores, estableciendo que dicha responsabilidad les alcanza por "las mercaderías que salen del país por cuenta propia o de terceros".

Asimismo, el artículo 11 de la misma ley, al fijar la tasa del gravamen establece -en su primer apartado- que el tres por mil (3 o/oo) deberá satisfacerse "sobre los productos o mercaderías vendidas o remitidas en consignación al exterior".

Del análisis comparativo de dichos artículos, se presentan dos posibilidades distintas para la determinación del hecho imponible. O sea:

a) Considerar que el solo envío (o remisión) de mercaderías, nacionales o nacionalizadas, al exterior constituye un acto sujeto a impuesto, sin interesar -a los fines legales- si dicha remisión constituye o no una "venta". Esta interpretación surgiría como consecuencia inmediata del léxico utilizado en el artículo 6º al referirse a los responsables del impuesto.

b) Considerar que el envío de productos al extranjero solamente está alcanzado por el gravamen, cuando el mismo exterioriza una venta o transferencia real de mercaderías nacionales a manos extranjeras.

Esta última interpretación es la correcta, según analizaremos a continuación:

La fuente de interpretación legal -en los casos de exportaciones- se halla en el artículo 11 de la ley, el cual no fija los responsables del ingreso del gravamen (como lo hace el artículo 6º, inciso c), sino la aplicación (esto es el acto u objeto) del mismo, al decir la base sobre la cual habrá de aplicarse la tasa del 3 o/oo (actualmente, del 8 %).

La interpretación precedente surge del hecho de que el legislador no puede haber querido gravar exclusivamente la mera salida de mercaderías

rias del país, sino que debe haber requerido, necesariamente, que dicha salida constituya siempre una transferencia de dominio.

Sin embargo, diversos intérpretes -apoyándose en el mencionado artículo 6º, inciso c)- han sostenido que la ley de venta ha querido gravar cualquier mercadería que saliera del país.- Esto no es exacto ya que, según el artículo 11, se condiciona la aplicación del tributo al hecho de existir venta o remisión en consignación.- Si el propósito del legislador hubiera sido gravar la simple salida de mercaderías, la redacción del citado artículo (en concordancia con los artículos 1º y 6º inciso c) sería presumiblemente ésta: "fijase el impuesto establecido en el artículo 1º en el tres por mil sobre los productos o mercaderías que salgan del país"... Sin embargo, en su redacción el mencionado artículo 11, indica expresamente que la tasa citada habrá de aplicarse en los casos de productos o mercaderías "vendidas o remitidas en consignación al exterior".

Admitido entonces -con la sólo excepción de las remisiones entre sucursal y casa matriz extranjera- que, para la ley que analizamos, están gravadas únicamente las salidas de mercaderías del país en cuanto ellas constituyan venta o remisión en consignación, cabe determinar la persona responsable del ingreso del gravamen.

Esa responsabilidad es la establecida en el artículo 6º, inciso c) de la ley, que no define el impuesto en sí (o acto imponible) sino a los responsables de él, al decir: "los exportadores por el impuesto correspondiente a las mercaderías que salen del país por cuenta propia o de terceros".

Por otra parte, es de interés agregar que la ley, al hablar -en el artículo 6º, inciso c)- de "mercaderías que salen del país" da a estas palabras un alcance preciso, que sería el de evitar discusiones para el caso de que un exportador alegase no corresponderle el pago del

impuesto, bajo el pretexto de que no fuese el dueño de las mercaderías y no efectuase, por lo tanto, ninguna venta de ellas.

Sin perjuicio de lo anterior, es indudable que, probada la exactitud de las aseveraciones de dicho exportador, correspondería admitir la no existencia del acto imponible (v.g. remisión al exterior de mercaderías a título de donación). (1)

Para robustecer los argumentos precedentes, es de interés recordar los orígenes y propósitos de la ley que analizamos. Como surge de la discusión parlamentaria y del nombre mismo de la ley, ella tiene por objeto gravar la venta de mercaderías (no en sentido estrictamente jurídico, sino económico) que se efectúe en las condiciones del artículo 1º de la misma,⁽²⁾ incluyendo no solamente las que forman parte del movimiento interno de valores, sino también las que se efectúan (en firme o en consignación) al exterior.

Efectivamente, en el mensaje con el cual el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados el proyecto correspondiente se señalaba como característica del nuevo gravamen, entre otras, la siguiente, que sólo alcanzaba a las ventas y no a las demás transacciones.

Por otra parte, el miembro de la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Senadores, Señor Campos, hacía notar (Diario Sesiones, 27/12/34, pág. 2130 "in fine") que "las ventas sujetas a este impuesto son las siguientes: a) Venta de mercaderías efectuadas por importadores. Los responsables del gravamen son estos últimos, sea que introduzcan las mercaderías por cuenta propia o de terceros; b) Las ventas de mercaderías efectuadas por productores o industriales nacionales...; c) Ventas efectuadas por los exportadores. Los responsables son éstos, sea que la exportación la haga por cuenta propia o de terceros".

A través de todo lo analizado surge, en forma incuestionable, la naturaleza del acto que se grava tanto en las negociaciones del merca

(1) Por ejemplo, durante el último conflicto internacional, determinadas instituciones recogían donativos en el país para su remisión a la Cruz Roja Internacional. Al efectuar su envío, no existían, en consecuencia, ni un "exportador" a los fines impositivos, ni tampoco una "venta" de mercaderías al exterior: luego no había hecho imponible alguno.

(2) Ver págs. 10 a 13

do interno como entre éste y el extranjero. A su vez, determinada -en las exportaciones- la existencia de ventas de mercaderías, debe precisarse el responsable del pago del impuesto. Esta última es justamente la finalidad del artículo 6º, inciso c) que, por interpretación concorde con el artículo 11, extiende la responsabilidad del exportador (por cuenta propia o de terceros) al impuesto correspondiente a las mercaderías que salen del país, pero sólo en cuanto esa salida al exterior sea una venta en firme o en consignación.

Es indudable que esta interpretación puede traer consigo graves problemas respecto a la percepción y fiscalización del tributo, pues bastaría simular una salida de mercaderías al extranjero, haciéndola aparecer como ajena a una venta al exterior para que fuera procedente su exención. Pero esta supuesta deficiencia podría salvarla el organismo recaudador presumiendo -por vía legal- que, en todos los casos de exportación de mercaderías, la salida de éstas constituye una venta (en firme o en consignación) y dejando a cargo del interesado el probar fehacientemente lo contrario, según también dijimos con anterioridad.

Como resumen de todo lo expuesto, podemos entonces, decir que la simple salida de mercaderías y la existencia concreta de un exportador no constituyen elementos suficientes para caracterizar el hecho imponible: se requiere necesariamente la existencia del acto real de transferencia de dominio.

2 - Hecho imponible teórico. Caso especial previsto por la norma vigente

Además del hecho imponible nacido de una operación real, como es el precedentemente estudiado, existe en la norma legal en vigencia otro hecho imponible distinto, ya que nace de una presunción de derecho

y no de la existencia de una venta efectiva.

Se trata del caso previsto en el artículo 2º, último apartado, del texto legal y sobre el cual tuvimos oportunidad de referirnos en el capítulo 1º del título I, de este trabajo. A los conceptos allí expresados nos remitimos. (1)

CAPITULO 2º

Análisis comparativo del hecho imponible respecto a las ventas en firme y a las en consignación o a fijar precio

Precisado el concepto de que la ley alcanza a las "ventas" de mercancías y no a la sola salida de las mismas del país, cabe distinguir dos clases distintas de esas ventas:

a) De productos exportados en consignación o a fijar precio (artículo 24 del decreto reglamentario);

b) De productos exportados con determinación de precio fijo, operaciones éstas que se presentan en el caso de las remisiones de mercancías en general bajo las cláusulas C.I.F., F.O.G. o similares; y en el supuesto de las exportaciones de cereales y oleaginosos, que pueden ser convenidas, a su vez, bajo las condiciones C.I.F., F.O.B., F.A.S. o similares.

Más adelante nos referiremos en especial a la determinación del precio de venta bruta, neta e imponible, que corresponde considerar en cada uno de esos dos grupos distintos de operaciones. Sólo debemos recordar ahora que mientras las ventas en consignación o a fijar precio se refieren a transacciones que no son, en principio, ventas actuales sino que han de serlo más adelante; en el supuesto de las operaciones en firme, se trata siempre de ventas reales.

Por lo tanto, el hecho imponible en el primer caso está fijándose en relación a una transacción no concluida aún y cuya medida inme-

(1) Ver pág. 13

diata se desconoce, basándose su determinación únicamente en una simple presunción.

En cambio, en el segundo caso, el hecho imponible está perfectamente caracterizado, ya que se refiere a una transferencia verdadera y su medida, en consecuencia, puede determinarse desde un principio con facilidad.

Esto, sin olvidar que tanto en uno como en otro caso la medida de la materia imponible inicialmente establecida es susceptible de diversas deducciones por otros conceptos (v.g. descuentos, devoluciones, mermas, etc.), que no dependen del carácter firme o no de la operación convenida.

CAPITULO 3º

Precios para las exportaciones determinación impositiva

Fijaremos los lineamientos generales previstos por la ley y su reglamentación para el establecimiento del precio bruto o neto de venta de las mercaderías exportadas, así como también del correspondiente monto imponible.⁽¹⁾ Tenemos entonces:

a) Del precio de venta bruta de exportación: Para su determinación rigen los preceptos generales fijados por los artículos 3º, 4º, 5º y 9º de la ley y los artículos 20 al 25 de la respectiva reglamentación.

O sea, el precio de venta bruta será -según llevamos ya dicho - el que resulta de la factura o documento equivalente extendido por el vendedor (o exportador nacional) al comprador (o adquirente del extranjero), deducidos los gastos posteriores a la colocación de los productos a bordo del navío que habrá de transportarlos, como son, los gastos de transporte y seguros desde el lugar de embarque hasta el lugar de destino y gastos y derechos de importación en el exterior, etc. (in-

(1) Estas consideraciones las realizamos, sin perjuicio de las hechas en ocasión de referirnos (ver págs. 23 a 33) al "precio neto de venta" en general, con un fin de ordenamiento del trabajo expositivo.

cisos b) y c) del artículo 21 de la reglamentación). Ello, considerando exclusivamente las ventas en firme de mercaderías -excepto cereales y oleaginosos- y restringiendo el análisis a las mercaderías vendidas bajo la cláusula C.I.F.

En el caso de las exportaciones de cereales y oleaginosos el sistema cambia, ya que el precio de venta bruta no se determina en base a las facturas sino a un procedimiento especial arbitrado por la ley. Sin embargo, nos encontramos también, en el caso de estos productos, frente a la determinación de un precio fijo de venta, solamente que en lugar de ser determinado con relación a la totalidad de las mercaderías transferidas, el valor se establece atendiendo a un coeficiente de relación entre el precio de una cantidad básica y el total de la cantidad exportada.

Ese precio, convenido de acuerdo a determinadas cantidades de unidades (v.g. por cada 100 kilogramos), puede fijarse atendiendo a las cláusulas C.I.F., F.O.B. y F.A.S. En el caso de la cláusula fob, el impuesto se abonará, según lo prevé el decreto reglamentario, sobre el valor que resulte de aplicar al total del envío el precio que por cada 100 kgs. se fije en el contrato de venta respectivo. Si la operación fuera concertada con cláusula fas el impuesto se liquidará sobre el valor que resulte de aplicar al total vendido el precio que, por cada 100 kgs., se haya establecido en el convenio de venta, más la suma de los gastos ocasionados hasta poner la mercadería a bordo en el puerto de embarque o punto de expedición establecido. Si la operación se hubiera contratado bajo la condición cif, el impuesto se abonará sobre el valor fob únicamente, aplicando el procedimiento que, según lo expresado, corresponde a esta última modalidad de venta.

b) Del precio de venta neta: Siempre dentro del caso de las ventas al firme, sin incluir los cereales y oleaginosos, el precio de venta ne-

to de las mercaderías exportadas, ya sean convenidas bajo las cláusulas cif o fob, estará siempre representada por el precio de venta fob (Buenos Aires, o punto de embarque o exportación convenido), que representará el valor neto de transferencia de los productos vendidos.

En el caso de la exportación de cereales y oleaginosos, el precio neto de venta es -en general- el mismo que analizamos al referirnos al precio de venta bruta relativo a esos productos.

c) Precio de venta imponible: En general y continuando con las ventas en las cuales existe un precio fijo (determinado o determinable), el monto imponible está fijado por el precio de venta neto menos la deducción del importe -también neto- de las compras de mercaderías y/o materias primas gravadas, adquiridas en el mercado interno, según lo preceptúa el artículo 20 del decreto reglamentario vigente.

Es indudable que, aun cuando dicho artículo no diga nada al respecto, también serán deducibles -en nuestra opinión- los impuestos internos que se hubieran satisfecho sobre dichas mercaderías o materias primas, en cuanto concurrieran las mismas condiciones establecidas por el artículo 15, inciso e) del reglamento para las ventas en plaza.

Por último, para la determinación del monto imponible, en el caso de los productos exportados en consignación o a fijar precio, que -según vimos oportunamente- no representa ventas al firme sino valores que se exportan y que están destinados a ser vendidos posteriormente (podemos decir, constituyen ventas futuras), el impuesto se aplicará provisoriamente sobre las cantidades y valores declarados a la Aduana en cada embarque.

Esos valores, que sirven de base para practicar la declaración jurada correspondiente, son susceptibles de reajustes de acuerdo con las constancias contabilizadas de las liquidaciones de las respectivas con

signaciones, ingresándose o acreditándose -en el período de reajuste mencionado- la diferencia de impuesto que resulte.

Para estas ventas son admisibles también -como ya dijimos- las deducciones previstas en el artículo 21, incisos a), b), c) y d) de la reglamentación, las cuales serán computadas exclusivamente al reajustarse las cifras provisorias y declarar los montos reales de ventas al exterior.

Las consideraciones precedentes relativas a la determinación de los distintos precios y ya se refieran a ventas concertadas en firme o no, son aplicables únicamente cuando los valores convenidos entre las partes no puedan ser conceptuados como anormales, pues en caso contrario correspondería su fijación, de oficio y conforme al precio normal en plaza. Serían de aplicación, en ese supuesto, las normas ya explicadas al estudiar el "valor normal" desde el punto de vista general y cuando ocurría el caso de la vinculación económica entre empresas nacionales y extranjeras.

II) Evolución del sistema de liquidación

Tanto la ley 12.143 (t.o.) como la ley 12.143 (t.o. en 1947) gravan -conforme lo establece el artículo 1º de ambas- las ventas de mercaderías, circunstancia ésta que determina la existencia del hecho imponible, según oportunamente explicamos.

Ese acto sujeto a impuesto puede producirse, según vimos, en manos de cualesquiera de los responsables a que aludía el artículo 5º del primer texto ordenado y el 6º del texto vigente. Restringiendo el análisis a los incisos a) y c) de los citados artículos, corresponde distinguir:

- 1º) Productor nacional y exportador del país, que actúan independientemente.
- 2º) Productor nacional y exportador, cuando estas actividades se

resumen en un solo sujeto impositivo.

En el caso del apartado primero, la venta del productor nacional y la que posteriormente realiza el exportador configuran dos hechos imponibles distintos, alcanzados, en consecuencia, por la ley en forma independiente. Por ello y a objeto de evitar la doble imposición prohibida por el artículo 1º, "in fine", de la ley se ha creado un mecanismo de liquidación del tributo que, sin desnaturalizar el carácter de los responsables (tomados separadamente), impide la reiteración del impuesto sobre una misma materia imponible.

El mecanismo precitado ha sufrido, a través del tiempo y sólo por vía reglamentaria, diversas modificaciones que han constituido ensayos para crear un sistema de liquidación que evitara justamente la reiteración del pago del gravamen sobre una misma mercadería en una misma etapa de su negociación.

Separadamente, nos referiremos a los sucesivos procedimientos aplicados y a las normas que los regulaban.

CAPITULO 4º

Normas de la ley 12.143 (t.o.) y su decreto reglamentario

Como hemos dicho, el texto legal citado no tenía ninguna disposición distinta con referencia al problema que estudiamos a las normas que comprende la ley vigente. Las diferencias nacían de sus respectivas reglamentaciones e instrucciones anexas. A estas últimas nos referiremos.

Tenemos así que la anterior reglamentación (Decreto Nº 56.466/35) autorizaba, por intermedio del artículo 15, la deducción de las ventas hechas a los exportadores responsables, los cuales debían satisfacer, al exportar las mercaderías, la tasa correspondiente (inicialmente, el 3 o/oo y luego el 1,25 %). A su vez, si quien vendía al exportador reg

ponsable era productor nacional no podía deducir la materia prima gravada que hubiera adquirido en plaza y que constituía parte integrante de la mercadería transferida a dicho exportador. Esta deducción, no admitida por el organismo administrativo, fué objeto de oposición por parte de los responsables del impuesto.

Efectivamente, los productores nacionales que vendían a exportadores sostenían que dicha deducción era procedente, ya que ella evitaba la doble imposición al permitir que la totalidad del gravamen fuera satisfecho únicamente por el exportador, pudiendo ellos -en razón del destino de esos productos de su elaboración- excluir el total de sus ventas brutas, no sólo el monto de venta a los exportadores, sino también el importe neto de las compras de materias primas gravadas constitutivas de aquéllos.

Reconocían que, si bien este procedimiento tenía como consecuencia inmediata una doble deducción del costo neto de materias primas, ocurría que, al completar el ciclo de negociación (productor-exportador adquirente extranjero) de los mencionados productos, la doble deducción se justificaba por la no reiteración del gravamen sobre el monto de las citadas materias primas.

Sin embargo, es bueno observar que lo alegado por los responsables citados no era totalmente exacto pues la ley y su reglamentación (esta última por vía del artículo 15), buscaban evitar la doble imposición exclusivamente en beneficio del exportador y no permitían trasladar el problema a manos del productor el cual, al no pagar impuesto sobre sus ventas a los exportadores, tampoco podía deducir el importe de las materias primas constitutivas del costo de dichas ventas.

Por otra parte, la forma de liquidación propuesta por los productores que analizamos no estaba en armonía con lo establecido en el ar-

tículo 6º, inciso c) del texto legal anterior (y en el artículo 8º, i gual inciso del texto actual). Para evitar el inconveniente, no sólo de la doble deducción, sino también de la doble imposición, el organismo receptor del tributo dictó -con fecha 8 de noviembre de 1940- una resolución en virtud de la cual se creaba un nuevo mecanismo de liquidación, llamado del "impuesto en suspenso". A él nos referiremos en el capítulo siguiente.

CAPITULO 5º

Impuesto en suspenso: motivo de su implantación

Controversias y caducidad del sistema

El mecanismo de liquidación implantado por la resolución del Consejo de la ex-Dirección General del Impuesto a los réditos, a que nos hemos referido permitía al productor, que efectuaba ventas a un exportador o que exportaba directamente, deducir en el primer caso el importe de las ventas efectuadas al exportador y a comprar en plaza, sin el impuesto pago, las materias primas destinadas a formar parte de los productos que habrían de venderse al exterior; es decir, mediante esta franquicia, el ingreso del tributo sobre dichas mercaderías o materias primas quedaba diferido a una posterior etapa de comercialización de las mismas. Esta última etapa se producía en manos del exportador no productor o bien del industrial que exportaba directamente sus productos.

En definitiva, el "impuesto en suspenso", extraído de un procedimiento típico de la técnica adoptada en la legislación canadiense, respetando el principio de la coexistencia de dos hechos imposables distintos (venta del productor nacional y venta del exportador) buscó transferir a este último la totalidad del pago del impuesto que, fraccionadamente y por lo común en exceso, se cumplía en dos manos distin

tas: la del productor nacional y la del exportador.

Así el artículo 2º de la resolución del ex-Consejo establecía:

"el productor o industrial nacional que venda mercaderías de su producción o elaboración para la exportación a un exportador responsable, podrá deducir del importe de sus ventas gravadas el que corresponde a tales mercaderías, quedando el ingreso del impuesto a cargo del exportador".

Asimismo, el artículo 1º de la misma resolución declaraba que no procedían las deducciones enumeradas en el artículo 7º de la ley número 12.143, t.o. (actualmente, artículo 8º de la ley vigente), en cuanto se tratara de ventas correspondientes a mercaderías exportadas. Complementariamente de ésta y la precedente disposición, el artículo 3º de la resolución citada se refiere a un procedimiento anexo de autorizaciones para adquirir mercaderías y/o materias primas con el impuesto en suspenso.

Dicho procedimiento consistía en el pedido previo de autorización para comprar con el "impuesto en suspenso", formulado por el exportador revendedor o por el productor exportador, según el caso, al organismo recaudador del tributo, el cual comunicaba al vendedor y al comprador respectivos la autorización concedida, indicando clase o tipo de mercaderías objeto del permiso.

Desde ese momento, las partes intervinientes en esta clase de operaciones podían hacer uso de la autorización acordada, adquiriendo mercaderías y/o materias primas gravadas sin que el proveedor debiera satisfacer, sobre las mismas, impuesto alguno y sin que, teóricamente se produjera como consecuencia de la venta una traslación económica del tributo, evitándose la doble imposición que ocurriría al momento de pagar el gravamen cuando se realizara la exportación final.

El sistema indicado no produjo los resultados favorables que se esperaban. Creó, en la práctica, un procedimiento complejo y de difi

cil fiscalización para el organismo administrativo, sin impedir -en su mayor parte- el peligro de la doble imposición y dando lugar a continuas controversias suscitadas entre los productores y exportadores acerca de la persona a quien correspondía la responsabilidad real del pago del tributo. Se hizo necesario, entonces, arbitrar un sistema más sencillo; éste nació de la nueva reglamentación, a la cual nos referiremos de inmediato.

CAPITULO 6º

1 - Sistema actual: estudio de la norma reglamentaria vigente; bondad y crítica de la misma.

El nuevo procedimiento de liquidación, en el caso de ventas de mercaderías al exterior, es el establecido en el artículo 20 de la actual reglamentación, análogo al fijado por la ley para la liquidación del impuesto en el mercado interno.

Tiene la ventaja de ser un sistema sencillo y no dar lugar a la posibilidad de la doble deducción, permitiendo una fácil fiscalización del cumplimiento -por parte del exportador y del productor- de sus respectivas obligaciones fiscales.

En consecuencia, el nuevo texto (artículo 20 del decreto reglamentario) respeta la subsistencia de los hechos imposables distintos, a la vez que mediante la creación de un procedimiento claro de liquidación, evita la doble imposición; es decir, desdobra el pago del impuesto, por vía de la deducción de las materias primas gravadas, en dos manos responsables distintas: la del productor y la del exportador.

El sistema actual coincide, asimismo, con lo dispuesto en el artículo 8º de la ley, que se aplica exclusivamente a las ventas en el mercado interno, pero que al prever -por ejemplo- la existencia de dos

productores responsables, uno de materia prima (v.g. un aserradero) y otro del producto final (v.g. fábrica de envases de madera) admite la existencia de dos actos impositivos independientes y, en consecuencia, de dos responsables diversos, sin perjuicio de evitar -por deducción de la materia prima gravada en la etapa anterior- la doble imposición prohibida por la ley. Esto en cuanto al caso mencionado en el apartado primero del comienzo del punto II, del título VI (o sea el que se refiere a "Evolución del sistema de liquidación") y que mencionaba al productor nacional y exportador del país, que actúan independientemente. (1)

Con relación al caso del punto segundo (productor nacional y exportador, cuando éstas actividades se resumen en un solo sujeto impositivo),⁽²⁾ la responsabilidad existe en una sola mano: la del exportador, ya que la coincidencia de este carácter y la del productor en un único responsable, deriva de la existencia de un solo hecho imponible: la venta al exterior.

La existencia de un fallo judicial (Suprema Corte de Justicia, 9/8/1948) que, en el caso del punto primero determinaría la existencia de una responsabilidad única,⁽³⁾ es procedente para el caso particular a que el juicio se refiere y no constituye -conforme a nuestras prescripciones constitucionales- norma obligatoria para la Administración.

Asimismo la reglamentación no tenía por qué ajustarse sus preceptos generales a una decisión particular que no reviste el carácter de norma universal obligatoria para la aplicación del impuesto; esto sin perjuicio de ser discutible el fundamento legal del fallo citado, ya que al conceptuar la existencia de un solo responsable⁽⁴⁾ desconoce la de los dos hechos impositivos distintos que la ley preve, que la reglamentación anterior respetaba y que la norma reglamentaria actual con-

(1) y (2) Ver pág. 195 "in fine"

(3) y (4) Este es, la del exportador, y no la de industrial nacional que vendía sus mercaderías a exportadores (Juicio caratulado ALABERN, FEDERICO Y OTROS c/ FISCO NACIONAL, publicado en La Ley: 48-317 y en J.A. 947-I-834)

firma.

Como observación final, es de interés destacar que el decreto reglamentario vigente -dictado a mediados del año 1950 y aplicable a partir del 1º de enero de dicho año- que suprime las autorizaciones para adquirir mercaderías con el impuesto en suspenso, no tuvo en cuenta el tratamiento impositivo que correspondería dispensar a los montos correspondientes a mercaderías adquiridas por los responsables del gravamen con o sin el aumento de la tasa fijada por las leyes 13.343 y 13.478.

En efecto, la ley N° 13.558, en su artículo 29, autoriza al Poder Ejecutivo para dejar en suspenso, en forma total o parcial, el impuesto establecido por las citadas disposiciones legales.

Ahora bien, la circunstancia de que el Poder Ejecutivo, haciendo uso de las facultades legales citadas, resuelva -en ciertos casos taxativamente mencionados- no exigir transitoriamente el aumento parcial o total de la cuota impositiva no implica, a nuestro juicio, que el responsable adquirente de dichas mercaderías deba ajustar las deducciones de sus compras netas a las variaciones de tasas que resulten de dichas facultades ejercidas por el Poder Administrador.

Al referirnos en especial al estudio de la citada norma legal veremos con más detenimiento el problema; pero desde ya podemos decir que nuestro criterio se apoya en lo dispuesto en el artículo 8º, inciso c), de la ley, que habla de deducciones de "compras" de mercaderías gravadas interpretándose como tal a aquellas que en la etapa anterior se encuentran sujetas al gravamen con prescindencia en absoluto del pago efectivo y total o parcial del impuesto.

Por último, el decreto reglamentario actual, no trae disposición alguna respecto a las autorizaciones concedidas para adquirir mercaderías con el impuesto en suspenso durante el año 1950 y hasta la apari

ción del decreto mencionado. Para salvar ese silencio, el organismo de aplicación del impuesto dictó -con fecha 22 de diciembre de 1950- una resolución por la cual se deja sin efecto, a partir del 1º de enero de 1951, todas las autorizaciones acordadas para la compra y venta de mercaderías con el impuesto en suspenso.

Asimismo, la citada resolución general (Nº 223) establece que desde la fecha mencionada, los responsables que vendan en el mercado interno mercaderías gravadas de su producción, deberán tributar el impuesto sobre tales ventas, aun cuando el adquirente la destine a la exportación.

2 - Deducción de compras de mercaderías y/o materias primas adquiridas con el impuesto en suspenso y caducidad de las autorizaciones acordadas para la compra y venta de tales mercaderías

La aplicación del artículo 20 de la actual reglamentación, no ha dejado de provocar situaciones complejas que requerían una solución especial, más aún si se tiene en cuenta que el nuevo texto reglamentario fué promulgado el 3 de marzo de 1950, con efecto retroactivo al 1º de enero del mismo año, habiéndose concertado en dicho lapso un gran número de operaciones con el impuesto en suspenso.

Esa diferencia de tiempo entre las fechas de aplicación y promulgación del decreto respectivo, permitió la existencia de productores nacionales que, con la debida autorización, habían efectuado ventas a exportadores sin satisfacer el impuesto correspondiente y, asimismo, la existencia también de otros productores que, autorizados igualmente si bien no habían realizado aún la entrega material de productos gravados, tenían celebrado contratos de provisión de mercaderías con el impuesto en suspenso, desde antes de la promulgación del decreto,

(1) Ver art. 35 Dto. 6852/50

(2) Dentro del año fiscal 1950

(3) dentro de ese año

debiendo efectuar la entrega de dichos artículos y perfeccionar consecuentemente su venta con posterioridad a dicha promulgación.(1)

Veremos el problema que planteaba esa disparidad de fechas en las dos manos potencialmente responsables.

a.) Productor: Como en el caso que analizamos, este sujeto impositivo estaba autorizado a vender con el impuesto en suspenso, la aplicación retroactiva del decreto reglamentario, de aplicarse estrictamente, hubiera sujetado a imposición todas sus ventas de ese carácter efectuadas a partir del 1º de enero de 1950, aun cuando hubieran sido hechas en ejercicio de la autorización previa concedida.

Consecuentemente, se hacía indispensable, a fin de evitar la posibilidad de una lesión económica para estos responsables, establecer un período -aun dentro del nuevo régimen de liquidación- de validez de las autorizaciones concedidas con anterioridad a la promulgación del decreto en análisis. Para ello, fué dictada, con fecha 22 de diciembre de 1950, la Resolución General Nº 223, mediante la cual se establecía la caducidad -a partir del 1º de enero de 1951- de todas las autorizaciones acordadas para la compra y venta de mercaderías con el impuesto en suspenso.

Esto es, los responsables del impuesto que habían sido autorizados con anterioridad a la fecha de promulgación del decreto para efectuar ventas a exportadores responsables, con el impuesto en suspenso, mantenían la franquicia legal, sin que se vieran obligados a satisfacer impuesto sobre las operaciones realizadas o concertadas sobre la base de las precitadas autorizaciones; esto, aun cuando dicho régimen de autorizaciones había sido anulado o substituído por la nueva forma de liquidación del gravamen, propugnada por el artículo 20, de la reglamentación en vigencia.

De otra manera hubiera ocurrido que los productores nacionales,

(1) Pero siempre dentro del ejercicio fiscal correspondiente al año calendario mencionado.

(2) Y en tanto la entrega de las mercaderías se realizara antes del 1º de enero de 1951.

autorizados con anterioridad a la promulgación de la norma reglamentaria, para vender a exportadores bajo el sistema del impuesto en suspenso, se vieran frente a una situación económicamente perjudicial. O sea el productor que hubiera concertado y cumplido la entrega de mercaderías de su producción gravada, sin satisfacer impuesto por cuanto lo autorizaba a ello el propio organismo de recaudación, se encontraba que, por haber variado el régimen y referirse su ventas al año 1950, debía pagar el impuesto anteriormente omitido, sin posibilidad de recuperarlo a través de la facturación, al comprador, de un mayor precio de venta.

Análoga situación se presentaba para otros responsables que autorizados también, hubieran concertado ventas teniendo en cuenta que no debían pagar el impuesto y, consecuentemente, que no tenían que recargar el precio convenido con el monto del tributo: en este caso, vigente el convenio, aun cuando la entrega real de las mercaderías se llevara a cabo con posterioridad a la fecha de promulgación del decreto, tampoco podía alterar los precios de venta concertados, de aquí la necesidad de permitirles -aun bajo el imperio del artículo 20 de la reglamentación- la facturación y entrega de mercaderías sin que debieran satisfacer tributo alguno sobre las mismas.

Para solucionar las situaciones analizadas, fué -como hemos visto- dictada la Resolución General Nº 223, la cual, en su artículo 2º, complementando la disposición de caducidad a que se refiere su artículo 1º, establece:

"Desde la fecha indicada en el punto anterior -1º de enero de 1951- los responsables que vendan en el mercado interno mercaderías gravadas de su producción, deberán tributar el impuesto sobre tales ventas, aun cuando el adquirente las destine a la exportación".

Vale decir, aclara y precisa el alcance de la nueva disposición reglamentaria (artículo 20) en el sentido que, no obstante que las mer

(1) Siempre que dicha entrega se efectuara antes de la fecha mencionada en la nota nº 2 de la pág. precedente. Esto es, se creaba un período de transición entre el nuevo y el anterior régimen de liquidación, tratando de no perjudicar la economía de los sujetos responsables.

mercaderías estén destinadas a la exportación, el productor de artículos gravados deberá satisfacer el impuesto sobre las ventas que efectúe al exportador, sin perjuicio que éste, a su vez, satisfaga -previa deducción de las compras- el tributo sobre sus ventas al exterior.(1)

b) Exportador: Con referencia a este responsable, es de interés destacar que si -con prescindencia de analizar la situación de su proveedor de mercaderías frente al "impuesto en suspenso"- se aplicara lisa y llanamente la forma de liquidación establecida por el artículo 20 del nuevo reglamento, podía presentarse el problema de la doble deducción. En efecto, de aplicarse estrictamente dicha disposición, el exportador se vería beneficiado al efectuar la deducción de una compra de mercaderías que no habrían satisfecho el gravamen en manos del vendedor (productor), no cumpliéndose por tanto la condición indispensable para la deducción de las compras, que exige el pago (o potencialmente la obligación de pagarlo) del impuesto en la etapa precedente.

Para evitar la situación comentada, lesiva para los intereses fiscales, el artículo 36, del mencionado decreto, dispone que los exportadores no efectuarán la deducción de los importes de compras de aquellas mercaderías que hayan adquirido con el pago del impuesto en suspenso.

—oOo—

(1) Esta aclaración, según venimos viendo, interesa principalmente para los responsables que, con la debida autorización, hubieran efectuado ventas con el "impuesto en suspenso" en el año 1950 y estuvieran en condiciones potenciales de efectuarlas también en el año 1951. Pero si no ocurre esa posibilidad, la prohibición alcanza a todos los responsables a partir de la vigencia del nuevo decreto reglamentario, o sea, desde el 1º de enero de 1950.

- I I -

ASPECTOS FORMALES Y CASOS PARTICULARES

DE LA LEY Y SU REGLAMENTACION

ANALISIS Y CRITICA

-o-

TITULO I

TRANSFERENCIA Y CESACION DE NEGOCIOS

Analizadas las situaciones, las soluciones y los criterios a aplicar para la determinación adecuada de la materia imponible en los casos de funcionamiento del comercio gravado, entraremos a considerar particularmente los hechos o problemas capaces de ocurrir en los supuestos de conclusión de la actividad sujeta al pago del tributo.

Tenemos entonces los casos de transferencia y cesación de negocios; a ellos nos referiremos separadamente.

CAPITULO 1º

Transferencia del fondo de comercio

Cabe efectuar su análisis desde el punto de vista del régimen de la reglamentación anterior (Decreto 56.466/35) y de la actualmente en vigencia (Decreto Nº 6.652/50), a efectos de su estudio comparativo y para determinar las innovaciones que fueron introducidas y la bondad de las mismas. Tenemos entonces:

1 - Reglamentación anterior (Decreto Nº 56.466/35):

Análisis y crítica

Hemos visto que el artículo 6º, de la ley, determina quienes son los responsables directos del pago del impuesto, no figurando entre ellos el revendedor de mercaderías adquiridas en plaza y vueltas a vender en igual estado de adquisición. Esta situación subsiste aun cuando ese revendedor hubiera adquirido la totalidad o el "stock" de mercaderías a su fabricante o importador.

Sin embargo, el artículo 17. de la reglamentación anterior, disponía que, cuando un responsable hiciera transferencia de su negocio, el

comprador tomaba a su cargo el pago del impuesto por las mercaderías que constituían el activo comprado o transferido.

Vale decir, si un productor o industrial nacional de artículos gravados vendía a otra persona su comercio y, consecuentemente, le transfería la totalidad de sus productos elaborados en existencia, el adquirente -aunque se dedicara sólo a vender las mercaderías de producción del vendedor- era el responsable del ingreso del gravamen sobre el monto de venta, al público, de las mercaderías transferidas.

Había, entonces, un verdadero traspaso de responsabilidad que si bien -al gravar en definitiva, aunque en distintas manos, las ventas de mercaderías provenientes de un proceso de transformación gravado- evitaba una disminución de la renta fiscal, constituía una inobservancia de la ley, ya que alcanzaba con el impuesto a un sujeto que no era productor, importador ni exportador y sí sólo revendedor de mercaderías.

Esto es, desde el punto de vista de la norma reglamentaria, se consideraba la existencia del negocio como una entidad inmutable, con prescindencia del cambio operado en los titulares del mismo. Se daba al comercio gravado una calidad similar a la que, más tarde, habría de otorgarse a la "empresa" o "explotación" ante el impuesto a los beneficios extraordinarios, con la sustancial diferencia que, en este último gravamen, el carácter real del tributo y la condición de la "empresa" o "explotación", como sujeto impositivo, surgen claramente de disposiciones expresas, de la ley que rige la materia.

En un interesante fallo, la Corte Suprema de Justicia, con fecha 1º de septiembre de 1944,⁽¹⁾ hacía notar que el referido artículo 17 carecía de aplicación en los casos de simple venta de las existencias de un responsable legal, partiendo del principio que sería inconstitucional la fijación, por vía reglamentaria, de una nueva obligación de

(1) Rolf (S.A.) v. Gobierno Nacional, Fallos Corte Suprema, t. 199, p. 538

pagar el gravamen o sea de la creación de un nuevo sujeto responsable no mencionado por la norma legal básica. (1)

Con ese fallo, el Poder Judicial se oponía al criterio reglamentario, que era el aplicado por el organismo administrativo, restringiendo la responsabilidad del pago del impuesto, sobre las existencias transferidas, al vendedor del negocio y no haciéndola extensiva, como quería la norma reglamentaria, al adquirente.

Es indudable que la posición judicial era correcta: de ahí la necesidad de una reforma de la disposición reglamentaria respectiva. Aparentemente y como veremos con más detención, ese debía ser el objetivo del artículo 5º, de la actual reglamentación.

Antes de entrar a considerar la nueva norma, es necesario precisar bien cual era la situación, ante el impuesto, de los sujetos intervinientes en la transferencia del negocio, en tanto se aplicara la discutida disposición del artículo 17 que comentamos.

Ocurría que el vendedor del comercio tenía esta situación:

1º) No incluía, entre sus ventas gravadas, el importe de enajenación de las existencias de mercaderías transferidas, satisfaciendo únicamente el impuesto sobre las ventas realizadas al público, hasta el momento de la transferencia, y

2º) Tenía derecho a deducir, en el período fiscal respectivo, las compras de materias primas gravadas destinadas a la producción, no sólo de los artículos gravados que directamente vendiera al público, si no también de los productos transferidos globalmente.

A su vez, el comprador del negocio presentaba esta otra situación:

a) Debía pagar el gravamen sobre las ventas, al público, de las mercaderías que le habían sido transferidas, no obstante no haberlas producido ni importado y ser solamente su revendedor en plaza. Esto,

(1) Nuevo sujeto éste que surgiría si se gravara el "revendedor de mercaderías adquiridas en conjunto a un fabricante o importador."

en cuanto -por aplicación de las normas relativas al "pequeño industrial"- el monto de sus ventas anuales excediera del minimum de diez y ocho mil pesos moneda nacional, o su proporción, en relación al tiempo, en tanto correspondiera, ⁽¹⁾ y

b) No tenía derecho a deducir importe alguno en concepto, no sólo de compra de las existencias transferidas, sino también de compra de las materias primas gravadas utilizadas para la producción de las mismas, ya que estas últimas adquisiciones habían sido tenidas en cuenta por el enajenante del negocio.

Se ve, a través de la sólo mención de las respectivas situaciones del vendedor y comprador de un negocio gravado, que la norma reglamentaria no era justa al trasladar parte de la responsabilidad legal a un sujeto que no correspondía calificar de responsable; asimismo creaba un sistema complejo de liquidación, si bien este sistema permitía al Fisco alcanzar con el impuesto, no el valor de transferencia sino el mayor precio de venta de los artículos transferidos, al ser objeto de posterior negociación por parte del comprador del negocio.

Es justo alcanzar ese mayor precio de venta cuando existe vinculación económica entre las partes intervinientes en una transferencia de negocios, por cuanto dicha transferencia constituye un acto simulado y una tentativa de evasión del gravamen; pero sería injusto gravar dicho precio de venta cuando sólo existe una verdadera enajenación del negocio gravado.

2- Reglamentación en vigencia (Decreto N° 6.652/50)

Esos problemas motivados por el artículo 17 de la anterior reglamentación, hacía necesaria una solución más ajustada a la norma legal básica; de aquí la importancia del nuevo decreto reglamentario.

Sin embargo el artículo 5º del actual decreto mantiene, en su pri

(1) No debe olvidarse que aquí nos estamos refiriendo al decreto n° 56.466/35 y no al 6652/50 en que dicho monto mínimo es de \$ 50.000.- anuales.

mer apartado, la norma del artículo reglamentario anterior al decir:

"Cuando un responsable transfiera su comercio, deberá ingresar el impuesto por las ventas realizadas hasta la fecha de la transferencia no incluyendo en la misma el importe de las existencias de las mercaderías transferidas".

O sea, se excluye -en manos del vendedor del negocio- las ventas de las mercaderías globalmente transferidas y se grava, en manos del comprador del comercio, la posterior negociación de las mismas.

Sin embargo, el segundo apartado del mismo artículo establece:

"Sin perjuicio de lo expuesto para la determinación del monto imponible, en caso de que las existencias globalmente transferidas incluyan materias primas o mercaderías de reventa anteriormente deducidas, estas -con prescindencia del valor real de transferencia o valor normal de plaza- se computarán atendiendo a lo siguiente:

- "a) Materias primas: Por su costo de adquisición.
- "b) Mercaderías de reventa: Por su precio de compra, incrementado por el coeficiente promedio de utilidad bruta deducido en los últimos tres períodos fiscales en que se asumió el carácter "de responsable".

Esto es, habla de la forma como "se computarán" las materias primas y las mercaderías de reventa, refiriéndolas indudablemente a su inclusión entre las ventas que deben constituir la materia imponible de la persona que transfiere el negocio; pues de otra manera -de subsistir el régimen del artículo 17 ya comentado- al no existir "venta" gravable entre los sujetos que intervienen en el traspaso del negocio no habría problema alguno respecto a como deben valuarse (o computarse) las materias primas y mercaderías de reventa.

De aquí que, en nuestra opinión, se ha deslizado un error en la redacción del primer apartado del artículo que comentamos, debiendo leerse: Cuando un responsable transfiera su comercio, deberá ingresar el impuesto por las ventas realizadas hasta la fecha de la transferencia, incluyendo en la misma el importe de las existencias de las mercaderías transferidas.

En efecto, de aceptarse esta redacción que suponemos correcta y

que, por otra parte, es la única que armonizaría con lo preceptuado en el segundo apartado del artículo que comentamos, se habría cambiado el criterio seguido en la anterior reglamentación, ajustándolo a una más equitativa solución del problema en estudio, concordante con la tesis judicial sustentada en el fallo antes comentado.

Ocurriría, entonces, que la situación de las partes que intervienen en la transferencia del negocio, sería la siguiente:

Vendedor:

Abona el impuesto sobre las ventas de mercaderías efectuadas hasta el momento de la transferencia, incluyendo el valor de las existencias que transfiere. Para establecer este valor debe aplicar el siguiente criterio:

1º.- Productos elaborados (o semi-elaborados), que al provenir de un proceso gravado deben satisfacer el impuesto al ser objeto de venta: su inclusión, en el monto imponible, debe efectuarse por el precio de venta convenido en el contrato de compra-venta del negocio, en tanto aquel precio sea el normal de plaza; caso contrario, sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 5º, apartado primero, de la ley.

2º.- Materias primas gravadas: Como se trata de materias, adquiridas en plaza, que son vendidas -al momento de la transferencia - sin modificación alguna, en principio no deben satisfacer impuesto por cuanto su traspaso, del vendedor al comprador del negocio, constituye una simple reventa de mercaderías nacionales. Sin embargo, debe incluirse las en el monto imponible desde que, al gravarlas, se recupera ⁽¹⁾ el impuesto que dejó de percibirse al ser deducidas en oportunidad de su compra por parte del **transfiere** del comercio. Por ello, el decreto reglamentario actual preceptúa que su inclusión debe efectuarse "por su costo de adquisición".

.....
(1) Se entiende que quien lo recupera es el Fisco.

Pero es necesario destacar que si las materias primas, destinadas a un proceso gravado, no fueron adquiridas en plaza, sino importadas directamente por el vendedor del comercio, su inclusión - en el monto imponible de éste- debe efectuarse por el precio real de venta convenido.

3º - Mercaderías de reventa: Ocurren iguales circunstancias que en el caso de las materias primas gravadas, adquiridas en plaza; pero su inclusión -en el monto imponible del vendedor del negocio- debe efectuarse no sólo por su costo de adquisición sino también mediante el incremento de la utilidad bruta probable de su posterior negociación, conforme al promedio de los coeficientes de utilidad deducidos en las declaraciones juradas presentadas durante los tres períodos fiscales inmediatamente anteriores a la transferencia del comercio.

Esto surge de la norma reglamentaria y se explica fácilmente por cuanto, en oportunidad de la compra de dichas mercaderías, el transfiriente del negocio dedujo -en sus declaraciones juradas- el costo neto de adquisición y el coeficiente probable de utilidad bruta, disminuyendo correlativamente el monto imponible sobre el cual debía satisfacer impuesto. La recuperación del mismo, por parte del fisco, se opera al momento de la transferencia del negocio: de aquí su inclusión y el porqué de su valoración especial.

Comprador:

Si exclusivamente se dedica a vender, en el mercado interno, las mercaderías y materias primas que le fueron transferidas, sin modificación alguna, no es responsable del pago del impuesto, desde que es un simple revendedor; pero si incorpora dichas mercaderías y materias primas a un negocio gravado o si continúa con la explotación industrial de su antecesor, se presenta el problema de la forma como debe tratar a las existencias que le fueron transferidas.

En este último caso, tiene derecho a deducir el costo neto de las mercaderías, siempre que fueran materias primas o productos semi elaborados, ya que en ambos casos serán primeras materias para su posterior elaboración gravada.

Respecto a los productos elaborados y a las mercaderías de reventa que le fueron transferidos, tiene derecho a deducir el importe de compra neta, incrementado en el coeficiente de utilidad bruta que conceptúe posible obtener al negociarlas posteriormente.

Conclusiones:

Determinadas claramente las situaciones respectivas del comprador y vendedor del negocio que, en nuestra opinión, sería la correcta y supuesta la exactitud de nuestra aseveración respecto al verdadero texto del nuevo decreto reglamentario, se evitan las situaciones anómalas que ofrecía el anterior artículo 17 de la reglamentación.

Es decir, no existiría traspaso de responsabilidad entre las partes contratantes; sólo habría una operación común de venta entre partes económicamente independientes y con responsabilidades legales separadas y definidas. Se admitiría la continuidad del negocio, en cuanto ella es la expresión de que existe "transferencia" y no "cesación" de comercio; pero se da a cada titular, que se sucede en la propiedad de la explotación, su respectiva y exacta situación impositiva.

CAPITULO 2º

Cesación de operaciones gravadas

Como hemos visto, existe una diferencia esencial entre el tratamiento impositivo que corresponde aplicar en los casos de "transferencia" y de "cesación" de negocios. Esta diferencia es lógica: en el caso de transferencia de un comercio, existe continuidad de explotación, o sea, la producción gravada continúa en manos de otro responsable pe

ro sin dispersarse, en lo principal, la organización industrial precedente. Hay distintos propietarios del negocio, un diferente criterio directivo y técnico pero una industria o producción que, en lo principal, continúa intacta. Este hecho explica el porqué de las transferencias, no sólo de bienes del activo circulante, sino también del activo fijo y, muchas veces, del activo exigible de la empresa antecesora que suele sumar, en la mayoría de los casos, el traspaso de las deudas (o pasivo) de la anterior entidad, haciéndose cargo el adquirente del activo y pasivo del negocio objeto de transferencia.

En cambio, en el caso de cesación de negocios la explotación industrial no continúa, los bienes constitutivos de sus diversas clases de activos se dispersan y, consecuentemente, las mercaderías y materiales en existencia son vendidos fraccionadamente a compradores diversos. Cabe observar sin embargo que la cesación de negocios existiría aun cuando las mercaderías fueran vendidas globalmente a un solo comprador, siempre que -conforme a las normas jurídicas respectivas del derecho común- no quepa calificar a dicha operación como una venta del fondo de comercio.

En los casos de cesación de negocio, el vendedor -responsable hasta entonces del pago del impuesto, por ser productor gravado, importador o exportador- cesa en su condición de sujeto impositivo, pero puede dejar subsistente su responsabilidad hasta la total liquidación de las mercaderías y materiales en existencia.

De ahí que establezca, el artículo 6º, de la actual reglamentación -concordante en lo esencial, con el artículo 16 del anterior reglamento- la obligación del responsable que cesa en sus operaciones de comunicar tal hecho, de inmediato, al organismo de recaudación a objeto de practicarle el ajuste que fuera procedente. A tales fines, la Dirección General Impositiva puede aceptar dos procedimientos de li-

liquidación del impuesto:

a) En forma progresiva: o sea en diversos años fiscales y hasta tanto se produzca la liquidación total de los productos o mercaderías en existencia al momento del cese de la actividad de productor, importador o exportador.

b) De una sola vez, sobre el total de las existencias de mercaderías, al momento de la conclusión de las operaciones gravadas. En este caso las materias primas y mercaderías de reventa, adquiridas en plaza y deducidas en diversos períodos fiscales anteriores, estarán sujetas al pago del impuesto, no obstante no haber sufrido -en manos del responsable que cesa en sus negocios- transformación alguna, desde que son aplicables, al respecto, las consideraciones que realizamos al referirnos a las obligaciones del vendedor del comercio en los casos de transferencia de éste.

Con referencia a las mercaderías de su importación o producción, se tomará siempre como valor computable el precio normal de plaza.

Es indudable que en el caso analizado en el apartado b), se grava una venta teórica ya que, en la realidad de los hechos, no se ha efectuado venta alguna, desde que -al momento del cese- aun las mercaderías no han sido vendidas y están en existencia; pero se busca, con ese procedimiento, facilitar evidentemente la tarea de liquidación del gravamen por parte del contribuyente, evitar la evasión del impuesto por la dilatación del período de liquidación del negocio y total venta de sus mercaderías, y excluirlo, de inmediato, de los registros oficiales de responsables legales.

De aquí la bondad del procedimiento permitido en el último párrafo del artículo 6º, de la reglamentación vigente, el cual es optativo para el contribuyente; en consecuencia, es éste quien puede solicitar lo, sin que sea procedente -de acuerdo a la redacción de la norma- la

aplicación de oficio, del mismo, por parte de la entidad recaudadora.

Por último, es de interés destacar que si en las ventas que paulatinamente se fueran realizando (apartado a) en diversos períodos fiscales, no se alcanzara a vender en uno de ellos mercaderías de producción gravada que excediera el monto mínimo de \$ 50.000 anuales, o su proporción en relación al tiempo, sería de aplicación el artículo 26, de la reglamentación vigente.

TITULO II

TASAS DEL IMPUESTO

CAPITULO 1º

Según la ley 12.143 (t.o.: Diferencias de acuerdo al lugar de negociación; motivos de la distinción. Paridad actual

El artículo 10, de la ley 12.143, t.o., establecía las tasas siguientes:

- a) El tres por mil a pagar sobre los productos o mercaderías vendidas o remitidas en consignación al exterior, y
- b) El uno veinticinco por ciento para las ventas en el mercado interno.

Esto es, fijaba distintos porcentajes según la jurisdicción territorial respecto de la cual se producía el acto imponible. Posteriormente, por un decreto ratificado por ley, y luego mediante otra ley, que prorrogó su contenido, se igualaron las tasas referidas, satisfaciéndose -a partir del 1º de enero de 1944- la misma tasa del uno veinticinco por ciento sobre las ventas de mercaderías al exterior.

Más tarde, las leyes 13.343 y 13.478, llevaron el porcentaje referido al ocho por ciento, que es el actualmente aplicable, tanto sobre las ventas en plaza como al extranjero.

El motivo de las diferentes tasas, según el lugar de negociación,

se explica fácilmente: en efecto, se buscaba no recargar en demasía el valor de los productos exportados, para permitir a las mercaderías nacionales mejores condiciones de competencia en los mercados extranjeros.

Posteriormente, el incremento de las exportaciones como consecuencia de las necesidades crecientes de esos mismos mercados permitió la igualación de las tasas del impuesto, y más tarde, facilitó también el aumento de la relativa a las exportaciones, dado que la nueva medida del tributo era fácilmente absorbida, por vía del precio de venta, por los compradores del exterior.

CAPITULO 2º

Según modificaciones posteriores (leyes 13.343 y 13.478)

Diversos son los problemas, algunos ya sin una total actualidad, que han planteado las leyes modificatorias citadas. Especialmente nos referiremos a ellos:

1 - Problemas que plantean respecto a su vigencia.

El aumento de tasas dispuesto por las leyes 13.343 y 13.478, trajo consigo el problema del tratamiento que correspondía otorgar a las ventas de mercaderías efectuadas, mediante contrato celebrado con anterioridad a la sanción de las leyes citadas, desde que las respectivas partes contratantes habían fijado sus precios de transferencia atendiendo al costo que les representaban las tasas vigentes antes de la sanción de las mencionadas normas legales.

Alcanzar las entregas de las mercaderías gravadas, pero cuyo precio nacía de esos contratos celebrados con anterioridad a los aumentos en estudio, era producir a los vendedores de las mismas una lesión económica, desde que no podían efectuar la traslación del incre-

mento del impuesto, por cuanto debían respetar el precio ya fijado en el contrato. A su vez, esa misma dificultad podía traer consigo la rescisión del contrato, al variar las condiciones bajo las cuales fué concertado, con los consecuentes perjuicios, de diversos órdenes, que dicha rescisión podía traer para las partes contratantes.

Pero también era necesario, para el organismo administrativo, fijar ciertas condiciones para que se pusiera en movimiento un mecanismo de liquidación del impuesto que, además de evitar los perjuicios citados, impidiera procedimientos que buscaran evadir el pago del aumento de tasa que consideramos.

Para el fin indicado, las leyes citadas establecieron en sus artículos 11 y 3º, respectivamente, que todas aquellas ventas efectuadas mediante contrato celebrado con anterioridad a la fecha de su sanción y cuyo embarque o entrega de las mercaderías se realizara dentro del primer semestre del año 1949, el impuesto se abonaría a la tasa del 1,25 %.

Vale decir, se establecían las condiciones siguientes:

1º) Que la venta resultara de contratos extendidos en documentos cuyo perfeccionamiento se operara con anterioridad a la fecha de la sanción de la ley modificatoria y en los cuales constara el precio convenido;

2º) Que el embarque o entrega de los bienes vendidos se efectuara en el período que mediaba entre el 1º de enero de 1949 y el 30 de junio del mismo año.

Posteriormente, la Dirección General Impositiva mediante Resolución Interna Nº 208- impartió normas para la correcta aplicación de las disposiciones en estudio. En general, establecía las condiciones siguientes, a efecto de tener derecho a la aplicación de la tasa del 1,25 %; dichas condiciones eran:

- a) Que la venta resultara de un contrato extendido en documento público o privado:

La prueba de la existencia de dicho contrato estaba a cargo del responsable beneficiario de la tasa anteriormente en vigencia.- Para admitir la realidad de un contrato concluido mediante documento privado, debían considerarse todos los elementos y medios de prueba que permitieran demostrar su existencia (v.g. cartas, telegramas, libros comerciales, etc.).

Si se trataba de ventas al exterior, la resolución citada admitía, como elemento complementario de prueba, la documentación que obligatoriamente debían presentar, al Banco Central o a la Aduana, los exportadores.

- b) Que el contrato de venta se hubiera perfeccionado antes del 28 de setiembre de 1948 (fecha de sanción de la ley 13.343):

Como principio general establecía, dicha resolución, que los contratos realizados mediante intercambio de correspondencia se consideraban perfeccionados en el momento de la expedición de la carta o telegrama por la cual se aceptaba la propuesta del oferente o vendedor de las mercaderías sujetas a imposición.

Prevé, además, la citada resolución, situaciones especiales como ser:

1º) Convenios entre personas situadas en distintas plazas, tanto del interior como del exterior del país (contratos entre ausentes);

2º) Casos especiales en que la conclusión del convenio está pendiente de contrapropuestas relativas a precios, cantidad y calidad de mercaderías;

3º) Licitaciones públicas o privadas;

4º) Operaciones convenidas por intermediarios (v.g. representantes, agentes, comisionistas, etc.).

Mencionamos únicamente el contenido, en general, de la resolución considerada, por cuanto reviste interés conocer la posición del organismo administrativo frente a situaciones posibles de presentarse en lo futuro, si ocurrieran nuevas variaciones de las tasas aplicables. Su estudio en detalle, sin embargo, no es necesario por cuanto contemplan hechos de carácter transitorio, limitados a un período ya transcurrido, pero susceptible aun de ajustes por inobservancia de las normas administrativas en estudio.

Por último, cabe destacar que mediante la Resolución Interna N° 410, se modificó la fecha de perfeccionamiento del contrato, estableciendo como exigencia que el mismo debía concluirse con anterioridad al 29 de setiembre de 1948, y no antes del 28 del mismo mes y año, como disponía la anterior resolución.

El motivo estaba en que la ley 13.343 fué sancionada el 28 de setiembre y la 13.348, el 29 del mes citado: en ambas leyes existía una misma norma, pues establecía el mantenimiento de la tasa anterior para las ventas efectuadas "con anterioridad a la sanción de la presente ley", pero, como la primer norma legal aumentaba el impuesto en tres unidades y la segunda en 3,75 unidades, se planteaba el problema de las operaciones concertadas el mismo día 28 de setiembre, desde que considerando independientes ambas normas legales, dichas ventas -en tanto se embarcaran o entregaran en el primer semestre del año siguiente- debían pagar la tasa del 4,25 % (1,25 por ciento más el aumento de tres unidades dispuesto por la ley 13.343).

Ahora bien, la sanción de la ley 13.478, al traer una disposición idéntica con respecto al mantenimiento de la tasa del 1,25 %, planteaba la coexistencia de dos normas legales modificatorias que -con referencia a la tasa aplicable el día 28 citado- se contradecían, por lo que, siguiendo el principio de hermenéutica jurídica según el cual una

ley posterior deroga otra anterior contradictoria, la Resolución Interra N° 410, estableció que la franquicia legal alcanzaba incluso a las operaciones convenidas hasta el día 28 de septiembre inclusive, que debían satisfacer el 1,25 % y no el 4,25% como correspondería si nos atuviéramos exclusivamente a la ley 13.343. De aquí, entonces, la equidad de la modificación administrativa.

c) Que exista precio convenido:

Es esta una condición indispensable para los fines que procuran alcanzar las leyes 13.343 y 13.478, desde que existiendo un precio previo a la sanción de las mismas, la carga tributaria que representa el incremento de impuesto que las mismas motivan, no podría ser objeto de traslación o difusión, convirtiéndose en consecuencia, en una lesión económica para el vendedor.

El precio convenido es un precio cierto, esto es, determinado en el contrato o susceptible de determinarse posteriormente sobre la base del cumplimiento de ciertas condiciones o circunstancias estipuladas en el mismo (v.g. precio a fijar por un tercero o árbitro; precio de plaza en un día determinado, etc.).

d) Que la entrega o embarque de la mercadería fuera realizada antes del 1° de julio de 1949:

Como las leyes en estudio establecían que las disposiciones pertinentes empezaban a regir a partir del 1° de enero de 1949, resultaba que toda operación de venta, cuya entrega o embarque de las mercaderías se efectuara después del 31 de diciembre de 1948, quedaba sujeta a la tasa del 8 %.- Tal situación subsistía aun cuando las ventas citadas se refirieran a contratos convenidos con anterioridad a las fechas de sanción de las leyes que analizamos.

Por ello, se hacía necesario fijar un término a la franquicia concedida para las operaciones que habrían de continuar tributando la ta-

sa del 1,25 %. Se consideró entonces como término prudencial, un período de seis meses: de aquí la condición de que la entrega o embarque de las mercaderías debía efectuarse dentro del primer semestre del año 1949.

Esa misma medida de tiempo, fué tomada cuando la ley de ventas sustituyó a la antigua ley de transacciones, para la subsistencia, respecto a determinadas operaciones, de la tasa aplicable en esta última norma legal; igual plazo se adoptó en ocasión del aumento de tasa del 3 o/oo al 1,25 % para las exportaciones (decreto 18.233/43).

2 - Problemas relativos a las deducciones de años impositivos precedentes (materias primas y mercaderías de reventa)

Como consecuencia del aumento de tasas establecido por las leyes que vamos estudiando, se presentó la cuestión relativa al tratamiento que correspondía otorgar a las materias primas gravadas deducidas en períodos anteriores, en los cuales regía exclusivamente la tasa del 1,25 %. Igual situación se presentaba para las mercaderías de reventa compradas en ejercicios anteriores a la vigencia de las nuevas modificaciones.

a) Materias primas gravadas:

Diversos responsables del impuesto, sostuvieron que las materias primas de la referencia, deducidas en años impositivos en que regía la tasa del 1,25 %, por su valor de compra neta conforme lo preceptuaba la ley, que no habían sido utilizadas en la elaboración de mercaderías gravadas y que, en consecuencia, formaban parte de las existencias al 1º de enero de 1949, debían sufrir uno de los siguientes tratamientos:

1º) Pretendían que se les admitiera computar, como pago a cuenta del impuesto que resultaba a la tasa del ocho por ciento, el 6,75 %

sobre el costo de adquisición de dicha materia prima, alegando que en esa forma podían dichos responsables, vender el producto obtenido con las mismas a un precio de venta menor que el que correspondería en caso de incidir sobre el mismo -y por vía del costo de producción- el aumento de tasa.

Sostenían, asimismo, que la adopción del procedimiento propuesto les permitiría competir en igualdad de condiciones con otros comerciantes de plaza que, en calidad de revendedores, enajenaran mercaderías idénticas y sobre las cuales sólo había recaído el impuesto con la tasa del 1,25 %.

Indudablemente, esos argumentos no interesaban al organismo fiscal, desde que contemplaban situaciones nacidas de la aplicación de los incrementos de tasa, pero que no daba a los responsables derecho a modificar las formas de liquidación del impuesto expresamente establecido por la ley de fondo.

2º) Otros responsables sostenían que debía admitirse -como deducción, contra las ventas al ocho por ciento- el importe de costo de las existencias de mercaderías gravadas (al 1/1/49), hechas jugar en años fiscales anteriores, contra ventas brutas totales al 1,25 %. Comprometiéndose a tributar sobre dicha existencia de mercaderías y por vía de compensación, igual tasa que la que gravara los importes contra los cuales habían sido deducidos.

Vale decir, procuraban satisfacer impuesto -al uno veinticinco por ciento- sobre el costo neto de las mercaderías gravadas, aún existentes, para anular la deducción hecha en el período fiscal de su adquisición en plaza; además, solicitaban su deducción -contra ventas que debían pagar el 8 %- para evitar, según decían, el perjuicio que les representaba la diferencia de tasa resultante de las nuevas normas.

Esta solución no era, sin embargo, viable desde que la ley de ven

tas y su reglamentación, sólo admiten la deducción de las "compras" de materias primas gravadas, en el mismo período fiscal en que se realizaron dichas adquisiciones (artículo 8º, inciso c, de la ley; artículo 15, inciso c, y artículo 16, del decreto reglamentario). En cambio los responsables solicitaban la deducción de dichas materias primas en un ejercicio distinto de aquél en que fueron adquiridas, aun cuando fuera su valor de compra el que se deseaba deducir.

Por otra parte, la ley y su reglamentación, admiten la deducción de las compras citadas en el período a que expresamente se refieren y se desatienden de considerarlas posteriormente, al ser industrializadas, sin interesarse por posibles lesiones económicas resultantes de variaciones de tasas o posibles beneficios de igual carácter, provenientes de las mismas causas. Esto, agregando a que las mercaderías vendidas representan bienes distintos -en forma, consistencia, índole, etc. a los oportunamente comprados y la ley, en este caso, se restringe a imponer la venta de mercaderías provenientes de un acto de transformación gravado.

b) Mercaderías de reventa:

Un problema similar, aunque de distinta solución, se presentaba para el tratamiento que cabía conceder a las mercaderías destinadas a ser revendidas en igual estado, por cuanto el costo neto de las mismas y su utilidad bruta presunta habían sido deducidos en el ejercicio fiscal de su compra, en el cual regía la tasa anterior, y debía figurar ahora -por su valor de venta real- entre las ventas totales del nuevo ejercicio, sujetas a un mayor impuesto.

Evidentemente, suponiendo que las mercaderías fueran vendidas por el mismo valor teórico deducido con anterioridad, los incrementos de tasa se reflejaban en una imposición (al 6,75 %) de productos que no debían tributar gravamen alguno. En etapas precedentes, al ser produ-

cidas o importadas las mercaderías de reventa, pudieron éstas ser materia gravable; pero, en esta nueva etapa de su negociación, no lo eran ya que se las vendía en igual estado.

No obstante, el cambio de la tasa aplicable producía consecuencias contrarias a las que legalmente correspondía. De aquí la necesidad de una solución equitativa: para obtenerla, la Dirección General Impositiva permitió -por una sola vez- que el responsable determinara sus existencias de mercaderías de reventa al 31 de diciembre de 1949 (costo más utilidad) y sobre ellas abonara únicamente la tasa del 1,25%, recuperando así el impuesto dejado de percibir en oportunidad de su deducción contra ventas gravadas.

A su vez, permitió computar como deducción -contra ventas totales al 8%- el mismo valor de dichas existencias (costo más utilidad) dejando para períodos posteriores la recuperación (al ser efectivamente vendidas) de las ventas gravadas absorbidas por vía de dicha deducción.

En esta forma, se evitaba la doble imposición, pero no se aplicaba estrictamente la letra del artículo 8º, inciso d), de la ley y artículo 15, igual inciso, de su reglamentación, como había ocurrido en el caso de las materias primas gravadas. Pero, era indudable que se cumplía con el precepto básico del artículo 1º de la ley, en cuanto el procedimiento transaccional, admitido por el organismo administrativo, evitaba la doble imposición.

La diferencia en el tratamiento dado a las mercaderías de reventa respecto al concedido a las materias primas gravadas, puede justificarse atendiendo a características particulares de dichas deducciones. En efecto:

1º) Las materias primas gravadas se deducen en el ejercicio de su compra para gravar luego -cuando se las vendan incluidas en el pro

ducto terminado del cual forman parte- el sobre valor que adquieren como consecuencia de su transformación gravada.

Recién, al ser vendidas en un distinto estado al de su adquisición, se producía el hecho imponible y, en ese momento, la ley volvía nuevamente a tenerlas en cuenta indirectamente desde que las gravaba -por vía del precio de transferencia del producto elaborado- aplicándoles la tasa entonces vigente, sin interesarse a que tasa habían sido deducidas.

Evidentemente, la ley admitía la deducción de las compras de materias primas gravadas -en el año de su adquisición- por cuánto consideraba cumplida la obligación impositiva que podía alcanzar, en etapas precedentes y en otras manos responsables, a dichas materias; pero le interesaba en forma esencial el destino real de las mismas, desde que justamente el fin que había motivado su adquisición era el que fundamentaba su deducción legal.

Cumplida la finalidad o sea destinada realmente a la producción de artículos gravados, la venta de éstos representaba un acto que debía alcanzarse con el impuesto vigente en el momento en que se producía: ahí se efectuaba la primera venta de la nueva mercadería y allí debía medirse la intensidad del gravamen.

2º) En cambio, las mercaderías de reventa se deducían (costo más utilidad) para no ser gravadas nunca, excluyéndoselas del campo de imposición legal, por cuanto se suponía -teóricamente- que el valor real coincidiría con el valor presunto de venta.

Esto es, se trataba de mercaderías que se vendían sin modificación alguna y que no determinaba la existencia de hecho imponible alguno. Como norma general, se establecía presuntivamente su valor de venta futura en el momento en que eran adquiridas y luego se desatendía de ellas. Sólo -como excepción- le interesaba la venta real poste

rior para medir, en algunos casos, la bondad de la deducción practica da en oportunidad de la compra de las mercaderías y aceptar o rechazar definitivamente el porcentaje de utilidad bruta aplicado; pero nunca buscaba gravar la negociación de las mismas.

De aquí la solución contraria, dada por el organismo administrativo, para el caso de las reventas y la visible inobservancia de lo establecido en el artículo 8º, inciso d), de la ley y artículo 15, igual inciso, de su reglamentación, que sólo hablan de deducciones de "compras" o "compras netas"; pero nunca de "existencias" de mercaderías para revender.

O sea, por sobre dichas normas, el organismo administrador ha buscado mantener el principio sustentado por el artículo 1º, "in fine" de la ley, al tratar de excluir o mantener excluidas las reventas de mercaderías en igual estado, para no alcanzarlas con el impuesto, cuidando de no gravarlas indirectamente con la tasa básica o con los aumentos posteriores de ésta.

CAPITULO 3º

Autorización concedida al Poder Ejecutivo

(artículo 29, ley 13.558)

La sanción de las leyes 13.343 y 13.478, que -según llevamos visto- aumentaron la tasa normal del gravamen en 3 y 3,75 tantos, respectivamente, llevándola en forma sucesiva al 4,25 % y luego al 8% para fijarla por último en este porcentaje, trajeron nuevos problemas respecto al peso de dichos aumentos sobre los costos de producción de algunos artículos alcanzados por el tributo.

El que más inmediatamente planteó un problema de orden nacional, fué el petróleo crudo y sus derivados, que estaban sujetos a precios máximos establecidos por el gobierno y determinados sobre la base -en

tre otros elementos- del impuesto a las ventas con la tasa del 1,25 %

Era indudable que los mencionados precios máximos en caso de subsistir frente a los nuevos aumentos de tasa, harían gravitar dichos incrementos sobre los beneficios de las propias empresas productoras y distribuidoras, ya que éstas no podían difundir su peso por medio del valor de venta que era inalterable. Esto gravitaría desfavorablemente sobre dichas empresas, creándoles un serio problema económico, dado que su explotación era, en ese entonces, casi marginal.

Para evitar esos hechos, era necesario revisar los precios máximos fijados y permitir su aumento en la medida necesaria para poder absorber y permitir la traslación de la nueva carga tributaria. Este aumento de precio se reputó, en esos momentos, inconvenientes por cuanto repercutiría desfavorablemente en la actividad económica nacional, encareciendo los costos de aquellas industrias que utilizaban dichos productos como materias primas.

Para resolver tan arduo problema, el Poder Ejecutivo dictó, con fecha 18 de mayo de 1949, el decreto N° 11.716/49, por el cual se suspendía transitoriamente la aplicación del aumento del impuesto a las ventas respecto de diversos derivados del petróleo (nafta, kerosene, fuel-oil, diesel-oil y gas-oil), aunque nada se decía sobre el mayor impuesto que gravitaba sobre el propio petróleo crudo, materia prima de dichos derivados.

La transitoriedad de tal suspensión se basaba en el hecho de que el mismo poder administrador elevaba, a la consideración del Congreso Nacional, un proyecto de ley de exención impositiva, dado que -según expresaban los considerandos de dicho decreto- "la atenuación de la carga fiscal" era de competencia del Poder Legislativo y no propia. Esa suspensión, a su vez, se mantendría hasta tanto el Congreso se pronunciara sobre el mencionado proyecto de ley, rechazándolo o dándole

la sanción correspondiente.

Posteriormente, al sancionarse con fecha 7 de septiembre de 1949 el Presupuesto General de Gastos de la Nación (Ley 13.558), que fue promulgado el 23 del mismo mes y año, se incluyó una norma (artículo 29) por la cual se disponía:

"Autorízase al Poder Ejecutivo para dejar en suspenso, en forma parcial o total, el impuesto establecido por las leyes 12.143, 13.343 y 13.478, cuando sea conveniente para facilitar la exportación de productos del país, contener aumentos en los precios de los artículos de primera necesidad en el mercado interno o cuando por tratarse de servicios públicos, interese no incrementar las respectivas tarifas.

"Anualmente se dará cuenta al Honorable Congreso del uso de la presente atribución".

Esto es, la autorización concedida al poder administrados, revestía estas características:

a) Comprendía, no sólo la posibilidad de suspender los nuevos aumentos de tasa (leyes 13.343 y 13.478), sino la propia tasa normal (ley 12.143).

b) Establecía tres circunstancias que justificaban el ejercicio de dicha autorización; que fuera conveniente:

1º - Facilitar la exportación de productos del país: para evitar un aumento de precio de los mismos y permitirles mayores condiciones competitivas en los mercados extranjeros.

2º - Contener aumentos en los precios de los artículos de primera necesidad en el mercado interno: no obstante que el artículo 10, de la ley, y el artículo 27, de su reglamentación -según hemos visto- contemplaban la exención general a la mayor parte de dichos productos, se creyó necesario otorgar al poder administrador esa facultad previendo la existencia de posibles artículos no expresamente contemplados por la ley, pero que podían revestir una importancia muy grande en el consumo necesario e imprescindible de la colectividad.

Dicha norma, como expresamente lo indica, rige para la negocia-

ción de dichas mercaderías en tanto se las negocia en el país, desde que en el caso de ser vendidos al extranjero se pueden seguir dos caminos: o se deja que el mayor costo sea absorbido por el comprador del exterior (productos nacionales de una gran demanda) o se aplica la norma precedente relativa a las exportaciones (mejoras condiciones competitivas).

3º) Evitar el incremento de las tarifas de ciertos servicios públicos: No obstante que el artículo 10, inciso g), de la ley, contempla especialmente la exención de los "suministros de servicios públicos" en tanto se cubran ciertos requisitos legales, la nueva norma sería de aplicación para las "ventas" que realicen las empresas productoras cuando no reúnan las condiciones exigidas o para las "ventas" que les efectúen sus proveedores (productores o importadores gravados) para evitar la traslación del mayor tributo o de todo el tributo que éstos deben satisfacer (v.g. destilerías de petróleo que venden sus derivados a empresas de transportes o de electricidad, etc.) e impedir la disminución -por vía de un mayor costo- de los beneficios de las empresas concesionarias sujetas a precios o tarifas fijas oficialmente establecidas.

c) El Poder Ejecutivo anualmente debía rendir cuenta del ejercicio de la facultad concedida: Esto es, la suspensión del ingreso del tributo, concedida administrativamente, estaba supeditada -para convertirse en exención definitiva- a la aprobación del Congreso.

1 - Uso de dicha facultad

En ejercicio de la facultad concedida por el artículo 29 de la ley 13.558, el Poder Ejecutivo dictó varios decretos dejando en suspenso la aplicación total o parcial del impuesto.

Así, con fecha 22 de noviembre de 1949, dispuso dejar en suspen-

so, para las ventas de especialidades medicinales -no expresamente exentas por el artículo 10, inciso a) de la ley y artículo 27, inciso b), de su reglamentación- el aumento de impuesto establecido por la ley 13.478, debiendo dichos productos nacionales o importados, al ser vendidos en plaza o enviados al exterior, pagar únicamente la tasa reducida del 4,25% (1,25 % más 3 % de la ley 13.343), a partir del 1º de octubre de 1949.

Indudablemente que los industriales nacionales, que adquieren dichos productos para elaborarlos y transformarlos en nuevos artículos gravados, no calificado como "especialidades medicinales" deben deducir -contra ventas al 8 %- el valor de compra total de dichos productos, desde que no les interesa el monto del impuesto abonado en etapas precedentes, sino el carácter de materias primas gravadas que poseen.

El 8 de marzo de 1950, dispuso también el Poder Ejecutivo dejar en suspenso, a partir del 1º de enero de 1949, la aplicación total del impuesto a las ventas (leyes 12.143, 13.343 y 13.478) sobre las operaciones de exportación de frutas frescas.

Las ventas de las mismas, en el mercado interno y en tanto fueran de producción nacional, estaban exentas -según vimos- por el artículo 10, inciso a), de la ley en estudio.

2 - Problemas emergentes de la autorización concedida al Poder Ejecutivo

Al decir la ley 13.558 que autoriza al Poder Ejecutivo "para dejar en suspenso, en forma parcial o total- el pago del impuesto y al preceptuar también que dicho poder deberá dar cuenta anualmente al Congreso del uso de esa autorización legal, está fijando la calidad jurídica de esa "suspensión" de gravámenes: o sea la está individuali

zando como una exención condicional, sujeta a la decisión final de la legislatura nacional. Si ésta conceptúa correcto el "uso" de la atribución, consecuentemente cambia la suspensión del ingreso en una exención definitiva, por el tiempo que considere admisible; si, por el contrario, desaprobara el uso expresado, en este caso el Poder Ejecutivo -en cumplimiento de la ley de ventas- debería requerir, a los responsables, el ingreso del tributo en suspenso. Estos no podrían, en principio, alegar derecho adquirido alguno ya que se trataba de una suspensión condicional de ingreso y no de una verdadera exención impositiva.

Esto sin dejar de reconocer que esa última eventualidad difícil aunque no imposible de presentarse, podría constituir una lesión económica para los responsables citados al no permitirles recuperar el impuesto que deben abonar sobre productos ya vendidos cuyos precios respectivos de venta no llevaron consigo la carga tributaria citada.

A su vez, aún admitiendo el hecho más normal, o sea la conformidad del Congreso y, en consecuencia, la exención lisa y llana del tributo, este hecho plantea problemas respecto a la deducción de los artículos favorecidos en tanto éstos no sean totalmente elaborados, sino que constituyan materia prima para procesos gravados siguientes, en otras manos responsables. Puede presentarse entonces:

1º) Que dichas materias primas no hayan satisfecho provisoriamente derecho alguno (suspensión aun no aprobada por el Congreso): Tan pronto se establece la suspensión del ingreso del impuesto, dichas mercaderías deben sufrir -en manos del industrial que las utiliza- el tratamiento fijado para las materias primas exentas; ésto es, no corresponde admitir su deducción impositiva. Indudablemente que, si en un mismo período impositivo el industrial hubiera comprado materias primas, gravadas en manos de su productor o importador, que luego son pro

visoriamente exceptuados del tributo, correspondería admitir su deducción, desde que la desgravación posterior de igual clase de mercaderías no puede despojar al industrial de un derecho adquirido con anterioridad ya que las citadas materias primas han llegado a sus manos con el recargo del tributo correspondiente.

Por otra parte, el productor o importador de dichas materias primas no podría apoyarse en la suspensión de impuestos decidida en el curso de un ejercicio fiscal para amparar con la misma las ventas de mercaderías similares vendidas antes de la vigencia de la franquicia aludida, aun cuando estas ventas hubieran sido realizadas dentro del mismo año impositivo en que se decidiera dicha suspensión de tributos. Esto, salvo que el decreto respectivo diera vigencia retroactiva a la exención condicional correspondiente, abarcando todo el año impositivo, en cuyo caso el productor o importador de dichas mercaderías, tendría derecho a no satisfacer impuesto sobre las ventas efectuadas durante el mismo y, a su vez, el industrial que las adquiriera, en el curso de ese período y siguientes, no podría deducirlas como materias primas gravadas.

2º) Que no deban satisfacer, con carácter definitivo impuesto alguno (suspensión hecha exención real por aprobación del uso de la facultad conferida al Ejecutivo): Se trata de materias primas exentas y sufren igual tratamiento legal que, en general, corresponde otorgar a éstas.

3º) Que se haya satisfecho únicamente el 1,25 % o el 4,25 %, por suspensión parcial del pago del tributo y que deban jugar entre las deducciones de ventas gravadas sujetas a la tasa total del 8 %; En este caso, debe admitirse la deducción -contra ventas que satisfacen el 8% del valor total de compra neta, ya que la obligación impositiva precedente, se conceptúa cumplida en su totalidad, sin interesar a qué

tasa (normal o reducida) fué satisfecho el impuesto.

4º) Que existan en poder de intermediarios materias primas adquiridas con anterioridad a la exención o suspensión de ingreso (esto es que han abonado impuesto) y que son vendidas a los industriales que habrán de utilizarlas después de entrar en vigencia dicha suspensión o exención de impuestos: En este caso la procedencia de la deducción se establece por la calificación que -en el año fiscal de la compra- cabe dar a las materias primas adquiridas por el industrial. Ahí se atiende a su condición de materia prima gravada o exenta y, en consecuencia, en ese momento se determina la posibilidad de su deducción o no.

CAPITULO 4º

No incidencia de los aumentos de tasa sobre el costo de los productos vendidos; eficacia parcial de una prohibición legal:

Frente al aumento de costo que representaban los incrementos de tasa, se trató de evitar que dicho aumento constituyera una fuente de mayores utilidades para los responsables del pago del impuesto ya que ese hecho produciría un evidente perjuicio para los consumidores, de que les exigiría un mayor desembolso de dinero para la adquisición de las mercaderías que resultaran afectadas por las nuevas mutaciones de la carga tributaria. Esto, además, permitiría reducir la eficacia de las disposiciones relativas a la represión del agio y la especulación, facilitando el alza de la utilidad atribuible al vendedor de artículos gravados mediante la aplicación del coeficiente de utilidad admisible sobre porciones de costo que no eran sino incrementos de tasa, recuperables por vía de traslación del tributo.

Para evitar esos inconvenientes, el Poder Ejecutivo dictó el decreto N° 33.919/48, por el cual disponía que los responsables del im-

puesto a las ventas no podían aplicar sus porcentajes de utilidad líquida sobre los aumentos del monto de las ventas en el mercado interno, en tanto dichos aumentos fueran consecuencia del mayor impuesto sancionado por las leyes Nros. 13.343 y 13.478.

Los porcentajes de utilidad a que se refería el decreto citado, eran aquellos determinados como normales para el ramo de comercio respectivo y que podían provenir de disposiciones oficiales, que los fijaban de oficio, como derivar de las propias anotaciones del responsable considerado.

Las infracciones al citado decreto eran susceptibles -según lo preceptuaba el mismo- de las sanciones establecidas por las leyes Nros. 12.830, 12.983 y 13.492 relativas a la represión del agio y la especulación.

Se presentaba entonces el problema de establecer la medida en que podían incrementarse los precios de ventas de los artículos gravados, alcanzados por el aumento de la tasa del impuesto, para recuperar exactamente el impuesto desembolsado anticipadamente por el productor o importador responsable y evitar incurrir en infracción contra el citado decreto.

Por resolución N° 515/49, el Departamento de Hacienda mandaba notificar a una entidad privada, que había planteado el problema antes citado, las conclusiones a que había llegado la Dirección General Impositiva y a las cuales se adhería dicho Departamento. Según las mismas, el porcentaje en que procedía incrementar los precios de ventas como consecuencia del aumento de la tasa del impuesto -6,75 %- era el que surgía de la aplicación, sobre el precio de venta de cada artículo, de un coeficiente del 7,2386 por ciento, considerado teóricamente inobjetable, por cuanto no vulneraba el principio sentado por el decreto N° 33.919/48, en cuanto éste tendía a evitar que los responsa-

bles obtuvieran, indirectamente, una mayor ganancia que la admitida, haciendo incidir, según explicamos, el porcentaje de utilidad líquida autorizado sobre el mayor valor de venta que resultaba del aumento de la cuota impositiva. A su vez, el coeficiente admitido por la Resolución ministerial citada, permitiría mantener intacta la utilidad reconocida al vendedor de las mercaderías, hecho éste que no ocurriría si sólo se le hubiera permitido aumentar sus precios de venta en el 6,75% que resultaba como diferencia entre la anterior y nueva medida de la cuota del impuesto.

No obstante las previsiones citadas, en la práctica las mismas sólo tenían una eficacia parcial, ya que únicamente en la primera venta que se efectuara de un producto terminado o de una materia prima, podía evitarse la gravitación del porcentaje de utilidad líquida sobre los incrementos de tasa; pero era indudable que, en posteriores negociaciones, al ser revendidas las mercaderías terminadas o al ser incluidas las materias primas en otros productos elaborados, los incrementos de impuesto satisfechos sobre dichas mercaderías o materias primas se presentaban ya estratificados, o formando un solo conjunto con el costo total de adquisición de éstas, por lo cual el nuevo negociador de las mismas o el nuevo productor, podía fácilmente -y sin incurrir en infracción alguna- aplicar, su coeficiente de utilidad líquida admitido, sobre los aumentos de tasa que le fueran transmitidos por vía de la traslación del impuesto.

Por ello, como dijimos, resultaba parcialmente eficaz la norma legal en estudio.

TITULO III

OTROS CONCEPTOS

Entraremos a considerar ahora, varios aspectos que se refieren

al tiempo y a la forma que deben tenerse en cuenta para el cumplimiento y prueba de las obligaciones impositivas, Nos referiremos entonces a:

CAPITULO 1º

Período fiscal y Anticipos

Nos hemos de referir separadamente a los principios que, en distintos períodos de vigencia de las normas legales, regularon todo lo relativo al año fiscal y al pago a cuenta (anticipos) del impuesto total correspondiente al mismo.

Tenemos, por consiguiente:

1 - Breves consideraciones sobre los regímenes relativos al período fiscal

La fijación del período fiscal ha sufrido variaciones, desde la época inicial de vigencia del tributo hasta la actualidad; dichas modificaciones fueron introducidas por resoluciones emanadas del organismo administrativo y la nueva reglamentación de la ley que nos ocupa.

El artículo 13, de la anterior reglamentación (decreto 56.466/35) establecía que el impuesto debía abonarse por períodos trimestrales, sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables. Esto es, el período fiscal abarcaba un término de tres meses, existiendo -en el año calendario- cuatro ejercicios fiscales, en consecuencia. Cada uno de éstos se refería exclusivamente a las operaciones (compras, ventas, descuentos, etc.) realizadas dentro del período y eran ejercicios autónomos. Solamente existía vinculación entre uno y otro ejercicio trimestral por vía del exceso de deducción (artículo 7º, igual reglamentación), que permitía hacer jugar en un trimestre

distinto, deducciones legales no absorbidas en periodos trimestrales precedentes.

Era indudable que dicho sistema resultaba perjudicial para el Fisco y los propios responsables del impuesto, ya que exigía al primero una mayor distracción de personal administrativo y distribución de formularios e instrucciones, que se traducían en un mayor costo de recaudación; y, a su vez, requería del responsable una más constante atención y también un mayor costo para cumplir adecuadamente con sus obligaciones impositivas. De aquí la necesidad de una reforma del sistema: ésta vino mediante la resolución del ex-Consejo, del organismo recaudador, de fecha 20 de marzo de 1942.

Se cambiaba el período fiscal y se exigía a los responsables la presentación de una declaración anual, coincidente con su ejercicio comercial. Cuando dicho ejercicio no estuviese expresamente determinado (por ser irregular o incompleto) o cuando no se llevasen anotaciones contables, se aplicaba el ejercicio calendario.

Esto es, el período fiscal coincidía, como norma general, con el ejercicio comercial del responsable, facilitándole a éste la determinación inmediata y precisa del movimiento de su negocio, en el instante en que todas sus operaciones estaban, presuntivamente, registradas y eran objeto de análisis para la confección de su balance y cuenta de resultados. Representaba, entonces, este sistema una ventaja respecto al precedente, que satisfacía necesidades del Fisco al permitirle alcanzar un menor costo de recaudación y de los responsables al facilitarles la preparación de sus liquidaciones y el cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

A su vez, para permitir el pago gradual del tributo y evitar su peso total en el momento del vencimiento del ejercicio fiscal, se establecieron anticipos trimestrales a los que luego nos referiremos, es

pecialmente.

Como norma previsoras, la mencionada resolución establecía que los responsables que iniciaran sus operaciones gravadas en el curso del año calendario, debían presentar su primera declaración jurada a la fecha del cierre del primer ejercicio comercial, siempre que éste no excediera de doce meses. En caso contrario, debía presentarse la liquidación de impuestos al fin del año calendario en que dieron comienzo a sus actividades gravadas.

La transferencia o cesación de un comercio gravado, hechos éstos legislados por los artículos 16 y 17 de la anterior reglamentación, permitían al organismo recaudador ejercer la facultad de exigir, de inmediato, el ajuste de la situación impositiva del responsable que dejaba su actividad gravada, en cuyo caso el período fiscal podía tener una duración inferior a un año y no coincidir exactamente con la conclusión del ejercicio comercial. En efecto, podía exigirse la liquidación inmediata del impuesto sobre el valor presunto de las existencias, sin esperar a la liquidación real de las mismas. Esto únicamente era susceptible de ocurrir en el caso de cesación de negocios (artículo 16) y para facilitar la percepción del impuesto, en la práctica, era el procedimiento propuesto por el organismo administrativo y aceptado por el responsable, aun cuando no se ajustaba estrictamente a la norma preceptuada en dicho artículo 16, que sólo se refería a la liquidación total y real de las existencias.

Respecto a los despachantes de Aduana y exportadores de cereales que hasta entonces debían presentar mensualmente su declaración jurada y que, en consecuencia, se debían ajustar a un período impositivo mensual, la resolución a que nos referimos mantuvo en vigencia el sistema anterior.

Por resolución del 27 de abril de 1945, emanada también del orga

nismo antes citado, se vuelve a atender al año calendario, exigiendo que la liquidación del tributo se haga sobre la base del mismo y quedando, como modificación subsistente, que el período fiscal comprendiera los doce meses de dicho año calendario y no se atendiera al ejercicio comercial del responsable. A su vez, se modificó el régimen relativo a los anticipos, según veremos más detalladamente, y se mantuvo el período fiscal especial para los despachantes de Aduana y exportadores de cereales.

El régimen de anticipos sufrió modificaciones posteriores, manteniéndose el año fiscal anual hasta la sanción del nuevo decreto reglamentario.

2 - Sistema actual

El artículo 32, "supra" de la reglamentación en vigor, establece especialmente, que el impuesto deberá abonarse por "año calendario", por lo cual conserva inalterable el ejercicio fiscal establecido por la resolución del año 1945, a que nos hemos referido.

En consecuencia, las operaciones a considerar actualmente, en cada período impositivo, son las efectuadas durante el año calendario, existiendo autonomía entre los distintos años fiscales salvo -como siempre- el arrastre del "exceso de deducciones" de uno a otro ejercicio distinto.

Indudablemente, este sistema facilita la tarea de fiscalización del Fisco, pero puede presentar desventajas para los responsables que cierran ejercicios comerciales no coincidentes con el año calendario por cuanto los obliga -al margen de su análisis comercial anual- a considerar operaciones totales de compras y ventas pertenecientes a distintos períodos económicos.

3 - Anticipos: Evolución y situación actual

Como hemos visto, los anticipos en la ley de ventas nacen con la resolución del ex-Consejo, del 20 de marzo de 1942, al establecerse el período fiscal anual.

Disponía anticipos trimestrales, a cuenta del impuesto del año, equivalentes a la cuarta parte del impuesto abonado durante el ejercicio fiscal anterior. Esos anticipos debían abonarse dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, a contar desde la fecha de cierre del ejercicio comercial anual o -en su defecto- desde el primer día de enero de cada año.

Se permitía, además, a los responsables que ajustaran el importe a pagar como anticipo trimestral al impuesto correspondiente a las operaciones imponibles realizadas durante el trimestre. O sea, en este último caso, se facilitaba -a opción del contribuyente- la subsistencia del régimen anterior de ejercicios fiscales trimestrales, aunque esos pagos parciales, no obstante ser hechos sobre la base de ventas reales, no dejaban de ser "anticipos".

Si el responsable hubiera iniciado sus actividades en el curso del año fiscal, el cálculo del anticipo por el período siguiente, debía establecerse sobre la base de una cuota proporcional a un período de tres meses, considerando para su cálculo las operaciones reales efectuadas durante el ejercicio incompleto anterior.

Al dictarse la resolución del año 1945, a que varias veces nos referimos, se varía también el régimen de los anticipos, estableciendo que los mismos se efectuarían sobre la base de un ingreso equivalente a la cuarta parte del impuesto pago en el año calendario (o período fiscal) anterior y se elimina la opción del responsable para ajustar dichos anticipos a las ventas reales realizadas en el trimestre, según lo establecía la resolución que modificaba.

Asimismo, mediante la Resolución General N° 60, se introducen o

tras modificaciones más al sistema de los anticipos o pagos a cuenta. Por esta disposición, dichos anticipos deberían hacerse por periodos semestrales, siendo su importe equivalente a la mitad del impuesto que correspondiere ingresar por el año fiscal (o ejercicio calendario) anterior.

La norma precedente fué, a su vez, objeto de modificación por la Resolución General Nº 141, de fecha 6 de octubre de 1949, estableciéndose mediante ésta, que los anticipos a ingresar a cuenta del impuesto, se efectuarían trimestralmente en un importe equivalente, cada uno de ellos, a la cuarta parte del monto del gravamen que correspondiere ingresar por el período anterior.

La nueva modificación tenía por objeto facilitar, al responsable, el pago del impuesto, al establecer ingresos parciales en periodos más cercanos que le permitía, a su vez, soportar mejor el peso de los aumentos de gravamen motivados por las leyes 13.343 y 13.478, que --según hemos visto-- llevaron la tasa del tributo del 1,25% al 8 %.

Por otra parte, se procuraba exceptuar del pago de anticipo, al mayor número posible de responsables, disminuyendo las obligaciones fiscales de éstos y el costo de la recaudación del impuesto. Para ello, se establecía que los responsables, que demuestren que el impuesto a ingresar por un año corriente era inferior, por lo menos en un 50 % al que debió satisfacerse por el año anterior, podían solicitar --con anterioridad a los vencimientos respectivos-- la exención total o parcial del pago de anticipos.

Asimismo, dentro de la política del párrafo precedente, cuando el monto del anticipo trimestral no excediera de \$ 500, se eximía expresamente a los responsables del ingreso de dichos pagos parciales.

Finalmente, establecía la resolución que analizamos, que cuando los responsables iniciaran sus operaciones en el curso de un año ca-

alendarario, la liquidación de los anticipos para el período siguiente se practicaría sobre la base de una cuota proporcional a un período de tres meses, pero teniendo en cuenta las cifras del ejercicio incompleto del año calendario anterior.

CAPITULO 2º

Declaración jurada y pago

Para entrar a su análisis -aunque ya llevamos dicho mucho al respecto- corresponde considerar la situación de los responsables directos o deudores del impuesto por cuenta propia y los responsables por cuenta ajena.

Tenemos entonces:

1 - Deuda por cuenta propia

Al fijar el artículo 6º, de la ley, quienes son los responsables directos del impuesto, está individualizando a los sujetos obligados al pago del tributo por cuenta propia, que son los productores o industriales nacionales, los importadores directos y exportadores por su propia cuenta.

La deuda de éstos (o su obligación de pagar el impuesto) nace en el mismo momento en que se efectúa la entrega de la mercadería o se realiza un acto equivalente de transferencia onerosa de dominio, desde que allí se produce el hecho imponible. Pero, por razones de racionalización administrativa y para facilitar el pago del tributo a los responsables, el organismo receptor está facultado legalmente para fijar la forma y fecha de exigibilidad del pago del gravamen y presentación de la declaración jurada respectiva.

De acuerdo a la Resolución General Nº 141, la declaración jurada anual deberá presentarse dentro del mes de enero de cada año, compren

diendo la liquidación del impuesto sobre las ventas realizadas en el año calendario anterior. En la misma oportunidad se hace exigible el pago del impuesto adeudado.

Cabe aclarar que la declaración jurada anual del responsable deberá comprender la totalidad de sus operaciones, con prescindencia de si las mismas se efectúan en uno o varios establecimientos y aun cuando, en cada uno de ellos, se lleven anotaciones contables independientes o separadas. De aquí que tanto la ley y su reglamentación se refieran siempre a una sola declaración jurada o se expresen, al referirse a la obligación fiscal de un responsable, en forma singular (v. g. artículos 9º, de la ley y 32 de su reglamentación).

La exigencia de una sola declaración jurada anual responde, no sólo a convenientias de ordenamiento y simplificación de los trámites administrativos, sino también a una mayor comodidad para el propio responsable del impuesto, desde que reduce al mínimum las tareas inherentes a la confección de su liquidación impositiva y a la determinación precisa del impuesto a pagar.

En los casos de exportaciones, cuando la mercadería es remitida en consignación al exterior el hecho imponible -y consecuentemente el nacimiento de la deuda por cuenta propia- se produce en el momento del embarque, pero la exigibilidad de su pago se difiere, como en el caso general ya visto, a la fecha que determine el organismo recaudador. En cuanto a la forma de la determinación de la materia imponible inicial y su definitivo ajuste, nos remitimos a los conceptos expuestos en otra parte de este trabajo.

Exceptúanse de los preceptos generales comentados, los casos relativos a transferencia y cesación de negocios, respecto de los cuales la reglamentación ha fijado una fecha precisa para la exigibilidad de la deuda y presentación de las liquidaciones impositivas correspon-

dientes. En efecto, el artículo 33, de la reglamentación, establece que -en los casos mencionados- la cesación de ventas en actividades gravadas significa la terminación del ejercicio fiscal y obliga al responsable, a presentar, dentro de los treinta días hábiles de producida la declaración jurada y el pago del impuesto correspondiente.

2 - Deuda por cuenta propia

El artículo 6º, de la ley, en sus incisos b) y c) menciona, respectivamente, a los importadores y exportadores por cuenta de terceros. A su vez, el artículo 11, inciso d), de la reglamentación, equipara a exportadores o importadores, según el caso, a los despachantes de Aduana que actúan en el trámite aduanero de introducción al país y remisión al exterior de mercaderías, por cuenta de responsables no inscriptos ante la Dirección General Impositiva.

Son estas personas quienes asumen el carácter de responsables del impuesto por cuenta ajena y consecuentemente, la deuda de impuesto que por esas actividades contraen con el Fisco, cabe calificarlas como deudas por cuenta de otros.

Están, en principio, obligados al ingreso del impuesto y en consecuencia, al cumplimiento de la obligación impositiva contraída como resultado de su intervención, pero esa responsabilidad no substituye definitivamente a la que cabe legalmente asignar a los verdaderos responsables directos del gravamen y propietarios de las mercaderías importadas o exportadas, según el caso.

En definitiva, el verdadero calificativo que -desde el punto de vista legal y de acuerdo a la materia y estructura del gravamen- cabe atribuirles es el de "agentes de retención", desde que únicamente actúan e ingresan el impuesto por cuenta de sujetos impositivos que son los efectivos negociadores de las mercaderías sujetas a tributo.

Corrobora esta afirmación nuestra, lo dispuesto en el artículo 13, segundo apartado, de la reglamentación, al preceptuar que el ingreso hecho por los intermediarios citados no excluye la responsabilidad que directamente incumbe a los terceros por cuya cuenta se efectuó dicho pago a cuenta. Por otra parte, la misma norma establece que los mencionados terceros deberán, a su vez, liquidar el impuesto sobre el valor real de venta obtenido en la negociación de la mercadería, acreditándose el impuesto ingresado por los intermediarios en estudio.

Algunos autores han sostenido que a dichos intermediarios corresponde una responsabilidad similar a los deudores por cuenta propia, pero --según hicimos destacar oportunamente-- esta convicción es errónea, ya que mediante ella se alcanzarían con el impuesto operaciones ficticias gravándolas, en forma definitiva, como ventas reales, cuando precisamente la ley busca alcanzar solamente a estas últimas.

CAPITULO 3º

Libros y documentos; Carácter de éstos y condiciones requeridas. Sanciones

Como principio general, el artículo 7º de la reglamentación, establece la obligación --por parte de los responsables-- de llevar perfectamente registradas sus operaciones comerciales, a objeto de facilitar su oportuna fiscalización. Para tal fin, determina que pueden utilizarse las formas siguientes de registro:

a) Libros comerciales ajustados a las prescripciones pertinentes del Código de Comercio;

b) Registros contables de compras, gastos, ventas, etc., ajustados a cualquier sistema técnicamente aceptable y en tanto las anotaciones correspondientes estén respaldadas y justificadas por los res-

pectivos comprobantes documentales.

c) Libros o registros especiales, circunscriptos a las operaciones propias o de terceros que se vinculen con la determinación de la materia imponible. Estos medios de prueba, es facultad de la Dirección General Impositiva el exigirlos en cualesquiera de los casos mencionados en los apartados a) y b), e incluso cuando lo considerara también conveniente.

En todos los casos, dichas anotaciones deberán ser llevadas en forma ordenada y los libros respectivos estarán encuadernados, foliados y ajustados a las formalidades exigidas por el Código de Comercio en sus artículos 43 y siguientes.

El incumplimiento de los requisitos requeridos por el decreto reglamentario y los correlativos de la ley N° 11.683 (texto ordenado en 1949) faculta al organismo recaudador del impuesto para determinar de oficio las ventas imponibles. Por ello entonces la importancia que reviste, para los responsables, el hecho de llevar sus anotaciones en forma ordenada y completa.

Por otra parte, la admisibilidad de las deducciones permitidas por la ley y su reglamentación, sólo es procedente cuando las mismas estén claramente especificadas en los libros y demás anotaciones de los responsables y puedan, a su vez, controlarse con sus otros documentos comerciales, según lo especifica el artículo 8°, del decreto reglamentario.

En el caso de los pequeños industriales, el derecho a la exención recién se concreta y admite en tanto cumplan con las disposiciones referentes a las anotaciones contables, que analizamos con anterioridad. Indudablemente, en este caso, la inobservancia de las prescripciones legales haría decaer a dichos sujetos impositivos su derecho, lo cual constituiría, indirectamente, una sanción contra su falta de prueba de

cumental, desde que el organismo recaudador debería estimar de oficio las ventas imponible de aquellos y dicha estimación, se traduciría posiblemente, en una materia imponible mayor.

CAPITULO 4º

Organismo de aplicación del impuesto

La autoridad que entiende en todo lo relativo a la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto que nos ocupa, es la Dirección General Impositiva, según surge del artículo 2º de la ley 11.683 (t. o. en 1949). Este organismo fué creado por la ley Nº 12.927 y se estructuró sobre la base de la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos y la ex-Administración General de Impuestos Internos. Posteriormente se incorporó a la misma, perdiendo su individualidad y fundiéndose en aquel organismo, la Dirección Nacional Inmobiliaria.

Corresponde a la mencionada institución, interpretar en ejercicio de facultades jurisdiccionales nacidas de la ley 11.683 todo lo relativo a la aplicación del impuesto que analizamos. De aquí que, en diversas oportunidades, haya dictado resoluciones generales, de fuerza obligatoria, que aclaraban, precisaban y solucionaban problemas sobre el impuesto que nacían de su propio texto legal y que por una redacción imprecisa suscitaban, en algunas oportunidades, serias controversias entre la administración y los responsables del tributo; asimismo, siempre dentro del marco legal, buscaba dicho organismo dar una clara solución a situaciones no contempladas por el propio decreto reglamentario, pero que estaban implícitamente contenidas en la naturaleza financiera del impuesto, en el mecanismo creado por la ley o que derivaban de la necesidad de proceder equitativamente frente a situaciones nuevas no previstas y susceptibles, sin embargo, de entrar dentro del campo de imposición legal.

A varias de esas resoluciones nos hemos referido en partes de este trabajo. En general, puede decirse que ese organismo ha sabido de sempeñar eficazmente su misión de ejecutor e intérprete de la ley, en cuanto se vincula al impuesto objeto de nuestro estudio.

CAPITULO 5º

Esbozo final de posibles modificaciones

legales y reglamentarias

Como conclusión del trabajo precedente, creemos oportuno propiciar algunas modificaciones al texto legal vigente, para adecuarlo mejor a las necesidades requeridas por una mejor aplicación de la materia tributaria, dando a su vez solución a problemas impositivos aun pendientes.

Para ello, esbozaremos un proyecto de ley con la redacción que -en nuestra opinión- correspondería, explicando brevemente, a continuación las modificaciones introducidas.

Tenemos así:

I

El impuesto de esta ley se aplicará sobre las ventas de mercaderías, frutos y productos, realizadas en todo el territorio de la Nación Argentina, de manera que incida sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería.

Se entenderá por venta todo hecho que produzca la transferencia a título oneroso de una mercadería, fruto o producto del dominio de una persona al dominio de otra o que tenga por fin último la transferencia de dicho dominio. Ello, independientemente de la designación o forma jurídica que las partes den al contrato de origen o a la negociación en que se incluya la venta y cualquiera fuere la forma de pago convenida.

Cuando en las operaciones de exportación medie solamente la remisión de mercaderías de casa matriz a sucursal o agente con signatario o viceversa, por venta se entenderá la simple salida de las mercaderías del país.

A los fines de este artículo, se considera mercadería a todo género vendible objeto de negociación onerosa, ya se venda al público en general o, como consecuencia de la modalidad de la respectiva negociación, sólo a determinadas personas o interesados.

Esto es, se aligera el léxico actual; se involucra en un sólo artículo el texto que figura en los artículos 1º y 2º de la ley vigente y, por último, se precisa el concepto impositivo de "mercaderías", a objeto de solucionar posibles controversias derivadas de la circunstancia de si los objetos producidos pueden o no ser motivo de venta para todos los interesados o exclusivamente para cierta clase de éstos.

II

El impuesto se aplicará sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas al ingreso del tributo.

Se entiende por precio neto de venta el que resulta una vez deducidas las bonificaciones y descuentos hechos al comprador por época de pago u otro concepto similar, de acuerdo con las costumbres de plaza y siempre que dichas deducciones se efectúen sobre ventas sujetas al impuesto y puedan probarse fehacientemente.

Cuando las facturas o documentos no expresen el valor normal de plaza, la Dirección podrá estimarlos de oficio, de conformidad con lo dispuesto por la ley N° 11.683 (t.o. en 1949).

También, en este caso, se han concentrado en una sola disposición las normas referentes al concepto de lo que cabe considerar "precio neto de venta", desplazando para otro precepto lo relativo a la deducción de los importes por "flete o acarreo"; asimismo se involucran reglas contenidas en los artículos 3º, 4º y 5º (primer apartado) de la ley vigente.

III

Si un responsable del impuesto efectúa sus ventas a o por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél, en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc., el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo la Dirección exigir también su pago de esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley. Las bonificaciones y descuentos a tener en cuenta para establecer el precio neto de venta, resultarán, en este caso, de la facturación que esos intermediarios o entidades realicen a sus compradores.

Se presumirá la vinculación precitada, salvo prueba en

contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas sea absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas es efectuada a un mismo responsable.

En los casos de exportación, cuando no se fije precio o el declarado sea inferior al precio de venta mayorista en el lugar de destino, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador del exterior, y el impuesto se aplicará sobre dicho precio mayorista con deducción de los gastos incurridos, con posterioridad al embarque, hasta el lugar de destino.

Se mantienen los preceptos de los apartados segundo, tercero y cuarto del texto en vigor, aclarando que las bonificaciones y descuentos computables son los concedidos, por el intermediario, y sobre el valor que la ley busca alcanzar con el tributo.

IV

Son responsables, por cuenta propia del impuesto:

a) Los productores e industriales nacionales sobre las ventas de frutos, productos o mercaderías de su propia producción, elaboración, fabricación o manufactura, en todos los casos en que aporten la materia prima principal, ya efectúen el trabajo por su cuenta o por encargo de terceros. Igual responsabilidad le cabe a dichos aportantes de la materia prima principal cuando el trabajo es encomendado a otros que lo realizan por cuenta de aquéllos, sin perjuicio de la responsabilidad que quepa al ejecutante por la incorporación a la obra de mercaderías de su propia elaboración, fabricación, manufactura o importación.

A los fines precedentes, se entiende por materia prima principal a **aquel elemento material que caracteriza, define o individualiza el destino final de la mercadería elaborada** y que constituye, a su vez, la materia integrante e indispensable para la existencia del producto, con prescindencia del valor que pudiere tener respecto a los restantes elementos constitutivos de dicha mercadería. La Dirección General, cuando no fuere posible precisar claramente cuál es la materia prima principal de un determinado proceso, fijará a base de otros índices o elementos de juicio, el alcance de la responsabilidad que pueda atribuirse a los sujetos intervinientes en el proceso productivo.

Se entiende por mercaderías de su propia producción, elaboración, fabricación o manufactura, a todas aquellas que no son vendidas en el mismo estado de adquisición, en tanto la modificación o proceso que hayan sufrido permita la obtención de un producto nuevo, distinto, por su aplicación, composición, propiedades físicas, o químicas, etc., al de sus componentes tomados en forma separada.

Partiendo de la redacción actual, se aclara ésta y se precisa de bidamente la responsabilidad en el caso de trabajos efectuados por en cargos con aporte de materia prima principal por un sujeto distinto al ejecutante del trabajo. Asimismo, se aclara la responsabilidad de este en el supuesto de aportar mercaderías complementarias o acceso-rias de su propia elaboración o importación, dejando al decreto reglamentario la fijación del valor correspondiente.

Se lleva a la ley la mención actualmente existente en el artículo 2º de la reglamentación, sobre lo que cabe entender por "materia prima principal", destacando que la misma para ser considerada tal debe tener existencia corpórea (o material) e integrar efectivamente el producto, en la etapa final de éste y no en cualesquiera de las etapas intermedias de su producción.

Asimismo, frente a la posibilidad de procesos productivos en los cuales se utilicen materias primas (aportadas por distintos sujetos) que revisten igual importancia fundamental para la existencia del producto elaborado y que dificultan, consecuentemente, la determinación inmediata del responsable, se mantiene la norma reglamentaria que permite al organismo de aplicación del tributo el estudio de cada caso particular y la consideración, sobre bases técnicas y equitativas, de la calidad de responsable en todos o cualesquiera de los sujetos intervinientes en el proceso productivo total.

Por último, se modifica la redacción del apartado segundo del inciso a), del artículo 6º de la ley vigente, precisando el concepto de mercadería de su propia producción, elaboración, etc., destacando la posibilidad de mercaderías que, si bien pueden ser vendidas en el mismo estado en que individualmente fueron adquiridas, no son conceptua-das como revendidas en el mismo estado por ser utilizadas como partes integrantes, aun cuando éstos se los venda sin estar unidos física-

mente sino formando juegos o combinaciones destinadas a un fin preciso determinado.

Tiéndese, con ello, a evitar posibles evasiones del impuesto basadas en la forma de presentación y enajenación del producto obtenido mediante combinación de diversos elementos. Por ejemplo, en el caso de la venta de filtros de agua es usual que un sujeto responsable adquiriera, en el mercado interno, a distintos productores o importadores de diferentes piezas que integran el filtro y que, sin sujetarla a proceso alguno en sus propias manos, las ventas formando una sola unidad (el filtro), acompañando prospectos indicativos del armado de dicho aparato.

Es indudable que en este caso dicho sujeto, aun cuando no haya hecho acto material alguno de industrialización, no está revendiendo mercaderías en el mismo estado en que las adquirió (unidades separadas e individualizadas), sino que está haciendo objeto de transferencia de un bien totalmente nuevo y distinto al de sus componentes tomados en forma separada, en cuanto se refiere a su aplicación o utilización final.

Con la nueva norma estas operaciones quedan dentro del ámbito del tributo, ajustándose al espíritu de la ley y a su fin económico y evitando, asimismo discusiones con los responsables.

En el caso de construcción de edificios o inmuebles en general y de ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros, el que efectúe la construcción o trabajo es responsable sobre el valor de venta real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra, siempre que sean de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia, anterior a la construcción o reparación misma.

Se mantiene, en general, el texto del apartado tercero del inciso a), del artículo 6º de la ley, pero se lo restringe exclusivamente a la construcción de edificios o inmuebles y a la ejecución de traba

jos sobre los mismos, ya que con anterioridad nos referimos en forma general a los trabajos por cuenta de terceros, pero sin incluir a las construcciones.

El mantenimiento de esta norma es indispensable. En efecto, no obstante surgir del sentido propio de la ley (artículo 1º) que la construcción de inmuebles no constituye materia objeto de imposición, ya que no nos hallamos -en el sentido comercial y corriente- frente a "mercaderías", es necesario mantener la disposición legal actual relativa a los inmuebles, a fin de evitar interpretaciones erróneas.

Sin embargo, se ha establecido que la incorporación de elementos de producción o importación directa del constructor o ejecutante de la obra hace a éste responsable del tributo por el valor real o presunto de dichos bienes propios. Aplícase entonces un criterio análogo al que expusimos para el caso general de los trabajos por cuenta de terceros.

b) Los importadores por cuenta propia sobre el valor de venta de las mercaderías de su importación.

Cuando la importación se efectúe por cuenta de terceros no inscriptos ante la Dirección como responsable, el importador que asuma este carácter ante la Aduana a los fines del pago o liberación de los derechos correspondientes, estará obligado al ingreso del impuesto sobre el valor presunto de venta, calculado en la forma y en relación al momento que fijará la reglamentación.

El tercero no inscripto, por cuya cuenta se ha efectuado la importación, estará obligado al pago del impuesto sobre el valor real de venta de las mercaderías importadas, pudiendo computarse como pago a cuenta del impuesto que resulte en definitiva, el ingreso hecho por el importador mandatario.

Si dicho tercero destina las mercaderías importadas a su propio consumo o las incorpora a su activo fijo, no haciéndolas objeto de negociación gravada, podrá solicitar -con anticipación al despacho aduanero- autorización a la Dirección General para que el importador no ingrese al gravamen. Si no mediara este pedido previo y probara fehacientemente que las mercaderías importadas por su cuenta no las ha enajenado posteriormente, podrá solicitar la devolución del tributo ingresado por su cuenta.

Se indica claramente que el carácter de responsable directo por

la venta de mercaderías importadas corresponde al importador cuando éste vende las mercaderías introducidas a su nombre y por su cuenta.

En el caso del importador por cuenta de terceros no inscriptos ante la Dirección como responsables, se fija una responsabilidad inicial, que puede ser sustituida por la responsabilidad del verdadero importador y posterior vendedor de las mercaderías en plaza.

Esto es, de acuerdo a lo que estudiáramos en su oportunidad, se lleva la norma legal al verdadero espíritu de la materia que busca alcanzar el gravamen, evitando que la aplicación correcta de la ley surja sólo por vía interpretativa y permitiendo que se produzca por vía legal expresa.

Por otra parte, en los casos de importación realizada por cuenta de un tercero que no ha de hacerlas objeto de negociación gravada, sino que las destina a su consumo o al incorporarlas al activo fijo de su negocio, se establece que no le cabe responsabilidad legal alguna.

c) Los exportadores por cuenta propia sobre el valor de transferencia de las mercaderías vendidas al exterior.

Cuando la exportación se efectúa por cuenta de terceros no inscriptos ante la Dirección como responsables y el exportador no se encuentre en condiciones de liquidar el gravamen sobre los precios reales de venta, conforme a las disposiciones legales pertinentes, estará obligado a su pago sobre la base que establezca la reglamentación.

Sin embargo, la Dirección podrá, en estos casos, inscribir al tercero a efectos de que éste liquide el impuesto sobre los precios reales de venta al extranjero.- Ello sin perjuicio de las normas especiales relativas a los casos de "vinculación económica" y de "remisiones al exterior de mercaderías en consignación o a fijar precio".

Aclaremos debidamente, de acuerdo a los conceptos sostenidos en el curso de nuestro trabajo, la responsabilidad directa de los exportadores cuando venden al exterior mercaderías de su propiedad y la responsabilidad subsidiaria cuando lo hacen al sólo efecto del ejercicio de un mandato.

d) Los despachantes de Aduana que intervienen en el despacho y retiro de los depósitos de Aduana de mercaderías de importación o en el despacho o embarque de mercaderías de exportación, cuando dichas operaciones son realizadas por cuenta de un importador o exportador no inscripto ante la Dirección como responsable del tributo. Su responsabilidad se fijará de acuerdo a las condiciones y oportunidad que establezca la reglamentación respectiva.

Se lleva a la ley una norma reglamentaria referente a los auxiliares de comercio referidos, pero se permite al decreto reglamentario precisar -siempre dentro de nuestro pensamiento- la responsabilidad subsidiaria de dichos agentes, que no afecta en absoluto la de los verdaderos responsables (importadores o exportadores efectivos). Esto por cuanto en la práctica fué discutido si la reglamentación podía imponer a dichos agentes una obligación que no nacía expresamente de la norma legal.

V

Para determinar el monto del impuesto a pagar sobre las ventas en el mercado interno, se practicará una liquidación sobre la base del total de las ventas efectuándose las siguientes deducciones:

a) El monto bruto de las ventas de mercaderías de producción, elaboración o importación del responsable, eximidas del impuesto.

Se mantiene el contenido del inciso b) del artículo 8º de la ley vigente, sólo se aclara que la deducción debe referirse a ventas "brutas", concepto éste no existente en la norma legal actual, pero que nace de su reglamentación y que justifica por qué no juegan -en el regto de la liquidación del impuesto- las deducciones por bonificaciones y descuentos sobre dicha clase de ventas.

Indudablemente, que para la deducción del monto bruto precitado, será necesario que el mismo figure incluido, en la misma medida, en el monto total de operaciones del responsable, según ya tuvimos oportunidad de ver.

b) El importe de las compras netas de mercaderías adquiridas en el mercado interno, destinadas a ser vendidas en el mismo estado en que se compran y sin formar parte integrante de nuevas mercaderías de elaboración o industria del revendedor.

Dicho importe se recargará con el coeficiente de utilidad bruta sobre compras que surja de las propias constancias del responsable, pudiendo la Dirección impugnar aquellos coeficientes que no sean representativos de la utilidad real obtenida y aplicar los usuales en el ramo.

En ningún caso el valor de esta deducción, así computado, podrá ser superior al precio real de venta al cual las mercaderías son posteriormente vendidas.

Para la deducción de las mercaderías objeto de reventa, se precisa su condición de compras "netas"; se omite la mención legal vigente según la cual sólo son deducibles las mercaderías "gravadas" destinadas a ser revendidas (limitación incorrecta); se sujeta la exención al hecho de que las mercaderías revendidas lo sean en el mismo estado e individualidad que tenían al ser adquiridas, sin que puedan formar -en piezas o simplemente agregadas u ordenadas a un fin común- parte integrante o constitutiva de un nuevo producto destinado a satisfacer una necesidad distinta a la que, individualmente, satisfacían sus elementos componentes.

Esta última exigencia está, por otra parte, en concordancia con la definición de "mercaderías de su propia producción, elaboración, etc." que incluyéramos en el inciso referente a los productores e industriales nacionales (ver IV).

Se suprime la disposición de la norma legal en vigencia, según la cual cabe considerar como susceptibles de ser alcanzadas por los beneficios de las reventas en plaza, las mercaderías que fueron importadas por cuenta de su real revendedor y verdadero importador de las mismas. Esta supresión soluciona la deficiencia del actual léxico legal que comentáramos al referirnos expresamente a las deducciones de mercaderías para reventas, en el capítulo relativo a la forma de liquidar el tributo en las operaciones efectuadas en plaza.

Se aclara también que, en principio, el coeficiente de utilidad bruta a aplicar sobre el costo neto de adquisición es el que surja de las propias anotaciones del responsable (norma que no existe en la ley actual), facultando a la Dirección para impugnar aquel porcentaje que no sea suficientemente representativo y que, en consecuencia, no merezca fe.

Por último, se aclara que la deducción en concepto de mercaderías a revender (costo más utilidad) no podrá exceder del precio real de venta obtenido al ser efectivamente negociadas con posterioridad, pues de otra manera se substraería indebidamente materia gravable del campo de imposición legal.

c) Las bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre ventas de mercaderías gravadas, producidas, elaboradas, o importadas por el responsable. También se admitirá la deducción de las devoluciones de mercaderías revendidas y de los envases devueltos por el comprador, con la excepción prevista en el inciso d) del artículo siguiente (VI).

Mantiénese, aunque determinados más claramente, los conceptos que ya existen en el inciso a) del artículo 8º de la ley en vigor. Además, se aclara la procedencia de la deducción de las devoluciones de mercaderías revendidas, a las cuales nos referiremos especialmente en el curso de nuestro trabajo.

d) El importe de las compras netas, en el mercado interno, de mercaderías gravadas con el impuesto, destinadas por el responsable para elaborar u obtener mercaderías sujetas al gravamen, siempre que formen parte físicamente del producto a venderse, en cualesquiera de las etapas de su elaboración.

Se consideran comprendidas en el párrafo precedente, las compras en el mercado interno de mercaderías terminadas o individualizadas que el responsable destina, como complementarias, a la obtención o integración de productos gravados de su producción o importación o que, respecto a estos últimos, no son vendidas en el mismo estado en que fueron adquiridas.

Además de establecer que se trata de compras "netas" de materias

primas, se omite la referencia relativa a las mercaderías importadas por cuenta del responsable por los mismos motivos mencionados al referirnos a las reventas.

Asimismo, se admite la deducción en tanto estén destinadas a la obtención de mercaderías "sujetas al impuesto" (no sólo "gravadas", como dice la ley), pues se busca evitar las controversias nacidas de la pretensión de deducir las materias primas gravadas destinadas a obtener productos potencialmente gravados, pero que no satisfacen en definitiva impuesto por ser vendidos a una entidad exenta del tributo en atención a la calidad del sujeto adquirente de aquellos (v.g. a las Cooperativas de Consumo).

Igualmente -y en concordancia con lo expresado al referirnos a las reventas no deducibles como tales- se incluyen las compras de mercaderías terminadas que son vendidas en igual estado físico, pero formando parte de una nueva unidad con un destino prefijado distinto al de sus componentes individuales.- Se las asimila, por consiguiente, a simples materias primas gravadas, sufriendo un tratamiento impositivo equivalente e impidiendo la aplicación de un coeficiente de utilidad bruta probable al ser deducidas, ya que éste forma parte del beneficio total que se obtiene al negociar el nuevo producto o unidad fabricada.

Por otra parte, se agrega que la exigencia de que una determinada materia prima (principal o accesoria) forma parte física del nuevo producto, se cumple siempre que tal circunstancia ocurra en una cualquiera de las etapas del proceso productivo, aun cuando al obtener el producto final dicha incorporación no exista.

Este supuesto se presenta especialmente en el caso del curtido de cueros, que exige varias etapas intermedias en las cuales se utilizan sustancias químicas que se agregan al producto en elaboración en

un determinado instante, para ser luego desalojados por la utilización de otras substancias que se agregan en la etapa siguiente y así en diversas fases del desarrollo de la elaboración.

Esos elementos usados en dichas etapas intermedias, que se agregan físicamente al producto, aunque sea transitoriamente, no aparecen en el artículo finalmente obtenido; pero sería injusto que, por ese motivo, no se admitiera su deducción, ya que han sido elementos indispensables para la elaboración y fueron adquiridos en plaza a otros productores o importadores responsables del tributo.

La disposición contenida en el artículo 2º de la reglamentación en vigor es más estrecha en la aceptación de esas deducciones, pues las refiere únicamente a la "materia prima principal" y no a las accesorias o complementarias, que pueden también ser indispensables para la existencia del producto en cualesquiera de las etapas de su producción, aunque después no caractericen, definan o individualicen el destino final de la mercadería totalmente elaborada, como ocurriría con las substancias químicas a que nos hemos referido.

De aquí que, al definir en nuestro proyecto a la materia prima esencial (ver IV, inciso a, segundo apartado), hayamos limitado el concepto al producto que caracterizara, definiera o individualizara el destino final de la mercadería elaborada y constituyera parte integrante e indispensable de la misma, por cuanto a los fines de esa calificación (o sea para definir al responsable del tributo), interesa sólo la presencia efectiva, del elemento calificado, en el artículo finalmente obtenido, ya que ahí, en ese instante, es donde se prueba que en verdad lo caracteriza, define o individualiza como quiere la ley.

Como consecuencia, reservamos para la norma relativa a las materias primas deducibles (principales o accesorias) la disposición referente a la presencia de las mismas (como substancias integrantes) en

alguna de las etapas del proceso, porque --a nuestro entender-- en este hecho y no en su condición de elemento "principal" se debe basar su admisión entre los conceptos gravados deducibles a los fines de evitar la doble imposición.

En todo lo expuesto no se incluye la posible deducción de los importes abonados por fuerza motriz, combustibles y lubricantes, ya que éstos a pesar de ser indispensables para la existencia del producto final, no han formado parte física del mismo en ninguna de las etapas del proceso de su elaboración.-- Se mantiene, por consiguiente --en ese aspecto--, el criterio actual.

e) Los importes abonados para la colocación o instalación de las mercaderías vendidas, cuando la venta de las mismas se hubiera convenido bajo la condición de entregar las colocadas o instaladas en el domicilio del comprador. Para estos fines, la reglamentación fijará los conceptos deducibles y las condiciones necesarias para su admisión.

Como esta norma, se busca llevar a la ley el derecho a la deducción de valores que no integran realmente el precio de venta que debe alcanzar la ley, aun cuando figuren facturados en un sólo importe.-- Son gastos que, en realidad, retribuyen una prestación de servicios (colocación, instalación o armado), pero que nada tienen que ver con la fabricación de los productos, ya que éstos salen totalmente terminados de las instalaciones industriales donde se manipuló y trabajó la materia prima correspondiente.

Estaría esa deducción en el mismo pie que los desembolsos por fletes o acarreos, cuando la entrega se convino hacerla en la propia fábrica o lugares de venta del productor y éste la entrega en un lugar distinto indicado por el comprador, utilizando elementos de transporte ajenos y cargando el importe de esos gastos en la factura de venta.

Asimismo, teniendo en cuenta las circunstancias particulares que

pueden hacer o no aceptables determinados conceptos (viáticos, transporte de materiales y obreros, sueldos a los capataces, etc.), se deja a la reglamentación la tarea de precisar debidamente las deducciones a admitir, según las distintas modalidades de convenciones que pueden realizarse entre comprador y vendedor.

f) Los importes facturados por trabajos a terceros con materia prima principal aportada por éstos, en cuanto no sea de aplicación la responsabilidad expresada en la última parte del apartado primero, del inciso a), del artículo IV, y siempre que dicho valor de factura figure incluido en el monto de ventas declarado. Si fuera de aplicación la norma del artículo citado, la deducción alcanzará solamente el exceso del valor facturado respecto del precio real o presunto de venta de las mercaderías agregadas o incorporadas.

g) Los importes netos facturados por terceros que, trabajando materia prima principal aportada por el responsable, incorporen mercaderías gravadas con el impuesto. La deducción se limitará al valor neto de tales mercaderías; a falta de una determinación cierta o cuando se consideren excesivos los valores en relación al monto facturado, la reglamentación fijará o autorizará a fijar un coeficiente a los fines de la deducción precitada.

Se incorporan a la ley, para darle mayor vigor jurídico, las disposiciones actualmente contenidas en los incisos f) y g) ⁽¹⁾ de la reglamentación vigente.

h) Los impuestos internos y otros gravámenes que, a juicio de la reglamentación, fueran similares, en cuanto recaigan sobre la mercadería en el estado en que las vende el responsable y a condición de que ésta se encuentre sujeta al pago del impuesto. Podrán, también, deducirse los mismos tributos cuando correspondan a las materias primas y/o mercaderías exentas integrantes o constitutivas del producto gravado.

Se lleva a la ley la norma reglamentaria actual, por ser más correcta y corresponder su inclusión -dada su amplitud de texto- en una disposición de mayor valor jurídico que la reglamentación.

Por otra parte, hablando la ley en vigor de "el importe de los impuestos internos nacionales y provinciales abonados" (artículo 8º,

(1) Del artículo 15.

inciso e), surge claramente que dicha norma reglamentaria ha excedido el alcance de la disposición legal, al admitir expresamente la deducción de "otros gravámenes" que no sean verdaderos impuestos internos desde el punto de vista estrictamente técnico y financiero (v.g. los sobreprecios).

Ahora bien, teniendo en cuenta la justicia de su deducción, se la admite en nuestro proyecto, pero se le da un mayor valor desde el punto de vista del Derecho.

1) El exceso de la suma de las deducciones del período impositivo precedente respecto al monto bruto de ventas realizadas en el mismo. — Igualmente, son deducibles las existencias, al costo de adquisición, de materias primas gravadas y mercaderías para revender, que una persona o entidad posea al comienzo del primer ejercicio impositivo en que revista el carácter de responsable del impuesto. Con la sola excepción de la oportunidad en que fueron compradas, le son aplicables a dichas materias primas y mercaderías, las mismas circunstancias y condiciones exigidas, en general, para la deducción de dichos valores.

Se establece, por vía legal, la deducción del exceso (valor negativo) de las deducciones del año fiscal anterior, para evitar la doble imposición que, de otra manera, podría producirse. Esta norma, que ya existía en la reglamentación, podría ser cuestionable; esto, por cuanto hacía nacer por vía reglamentaria el derecho a una deducción que no había previsto la ley, aun cuando respondía a la técnica de liquidación del gravamen.

Asimismo, se establece una innovación al texto legal en vigencia, que es la de admitir la deducción, en el primer ejercicio en que se adquiriera la calidad de responsable, de las materias primas gravadas y las mercaderías adquiridas para ser destinadas a la reventa.

Esta norma procura evitar la doble imposición que se produciría indirectamente, en el caso de una persona que hubiera adquirido en un período impositivo grandes partidas de materias primas destinadas a

la elaboración de productos gravados y que hubiera iniciado, en ese mismo ejercicio fiscal, la producción, pero que no hubiera efectuado venta alguna de sus mercaderías o, si la hubiera realizado, su monto neto anual no fuera superior a \$ 50.000.

En ese caso, al no haber efectuado venta alguna o al haberla realizado bajo el límite legal mínimo, no sería responsable y no hubiera debido presentar liquidación alguna del impuesto.

A su vez, en el año siguiente en que realizara ventas superiores a dicho límite, sería responsable y tendría que presentar su liquidación jurada, pero no podría deducir sus existencias ya que la ley habla sólo de "compras" de materias primas gravadas o de mercaderías para reventa; tampoco procedería arrastrar el exceso de deducciones del período impositivo precedente, por cuanto en el mismo no debió ni pudo presentar su liquidación del tributo, al no ser responsable.

Ocurriría, entonces, que respecto a dichos bienes se produciría una doble imposición; para evitarla proyectamos la norma modificatoria precedente. Ella, por otra parte, es el corolario lógico de la norma según la cual, al transferirse un negocio gravado, debe pagarse impuesto sobre el costo de adquisición de las existencias de materias primas gravadas y mercaderías de reventa, para evitar la no imposición de la materia gravable compensada oportunamente por la deducción de las mismas.

Como observación complementaria, creemos necesario destacar que no serían deducibles las existencias de mercaderías de propia importación que -en la oportunidad indicada en la norma proyectada- tuviera el responsable, por cuanto se precisa claramente que, a los fines que procura, deben concurrir las mismas circunstancias y condiciones exigidas para la deducción corriente de todas las mercaderías y materias primas.

Por último, dicha deducción tampoco sería procedente, aunque no existiera esa norma aclaratoria, por cuanto las mercaderías importadas (ya sean destinadas a la reventa o a ser usadas como materias primas) sólo interesan cuando se las vende, directamente o formando parte de otros productos, desatendiéndose la ley -salvo casos expresamente indicados- de su simple introducción al país.

d) Otros conceptos que, para fijar el verdadero precio neto de transferencia o evitar la doble imposición, autorice la reglamentación a deducir y en tanto se cumplan las condiciones que la misma determine.

Con esta norma se busca evitar los inconvenientes observados respecto a la validez de algunas deducciones reglamentarias y se faculta al Poder Ejecutivo para que, atento al desarrollo del comercio, la técnica industrial, las modalidades particulares de las convenciones, pueda establecer válidamente nuevas deducciones en cuanto satisfagan la necesidad de fijar el precio neto de venta (único que la ley busca alcanzar) y evitar la reiteración tributaria sobre una misma materia (principio básico de una ordenada política financiera).

VI

A objeto de establecer la materia imponible, no se admitirán, en ningún caso, las deducciones siguientes:

a) El importe de las compras de mercaderías eximidas del pago de este impuesto destinadas a ser elaboradas y las compras de materias primas gravadas adquiridas para formar parte integrante de mercaderías que, por cualquier motivo, no deban satisfacer el gravamen.

b) El importe abonado por el responsable en concepto de fletes y acarreos cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino. Cuando el transporte haya sido efectuado con medios o personal del vendedor, se entenderá que la venta ha sido realizada en las condiciones precitadas.

Este artículo contiene prohibiciones en lo que se refiere a posibles deducciones incorrectas. El inciso a), nace, indudablemente de la circunstancia de ser admisible, según vimos, la deducción de las ven-

tas brutas de mercaderías exentas, las cuales por lo tanto llevan consigo la deducción indirecta de las "compras" que integran su costo de negociación.

El inciso b) no hace sino repetir -pero en el lugar adecuado- la disposición actualmente existente en el segundo párrafo del artículo 4º de la ley, al referirse a los fletes o acarreos no computables.

c) Los importes pagados en concepto de combustibles, lubricantes, fuerza motriz, repuestos, útiles y herramientas, ni las compras de las instalaciones permanentes (maquinarias, muebles y útiles, etc.) y sus amortizaciones.

Además de no ser deducibles, cuando dichos útiles, herramientas o instalaciones hubieran sido directamente importados y se enajenaran dentro de los dos años siguientes a su importación, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esos bienes han sido adquiridos para su comercialización, debiendo por lo tanto tributarse el impuesto correspondiente. Análogo tratamiento deberá darse a los bienes de propia producción cuya venta está gravada, que se incorporan al activo fijo de la industria y luego se enajenan.

d) El valor de los envases devueltos, que fueron utilizados para formar parte de productos exentos o para integrar productos gravados, cuando en este último caso no haya figurado previamente en el precio de los artículos vendidos.

Se considera conveniente, a nuestro juicio, mencionar en forma expresa, en la ley, la no deducción de conceptos que dieron motivo a controversias de importancia, manteniendo el sentido de la técnica del impuesto, según la cual son deducibles únicamente los valores gravados en etapas precedentes en tanto formen parte, no sólo económica y contablemente, sino también de manera física del producto elaborado.

Para la deducción de los envases se establecen circunstancias que evitan la doble deducción, sin restringir el derecho de los responsables en cuanto dichas circunstancias sean observadas por el sujeto impositivo.

Asimismo, en el inciso c) se hace indicación expresa de que la venta de bienes del activo fijo, efectuada dentro de los dos años de

su importación, constituye una presunción "juris tantum" de que nos hallamos ante una operación de venta de "mercaderías" importadas, acto éste gravado por la ley.

Esa norma existe actualmente en el decreto reglamentario (artículo 9º), pero es objeto de controversias su validez jurídica, ya que da nacimiento a un hecho imponible que la ley no prevé.

Se amplía además esta disposición referente a los bienes del activo fijo, comprendiendo a los de la propia actividad gravada, que son incorporados al negocio en aquel carácter y luego son vendidos como una simple realización de bienes que no son "mercaderías", desde que no tenían ese destino. Indudablemente, la incorporación al equipo permanente de la empresa no hace perder la calidad de mercadería al bien, siempre que se lo negocie dentro de los dos años de su afectación al negocio; en cambio, excedido ese término es indudable que su venta (no obstante ser producto de su propia actividad) no puede constituir un hecho imponible, ya que se está disponiendo sencillamente de un objeto que no es, económica ni impositivamente, mercadería. Esto, siempre que se pruebe fehacientemente la afectación y uso real del bien dentro de la explotación.

Como se puede observar, esta norma no sólo busca beneficiar al Fisco, evitando una posible evasión, sino también al contribuyente al no poder satisfacer el impuesto sobre bienes de su producción que no cabe calificarlos como causa de un acto sujeto al gravamen.

Con la norma legal vigente, la calificación de dichas mercaderías se haría exclusivamente atendiendo al hecho de si fué o no producida por el responsable y, con prescindencia de su utilización como bienes de capital, se las gravaría siempre. De aquí, el porqué de nuestra modificación.

VII

Para las ventas al exterior de mercaderías del país, podrán deducirse, del monto bruto de aquéllas, el importe neto de las compras de mercaderías y/o materias primas gravadas, adquiridas en el mercado interno, debiendo para estas últimas cumplirse iguales requisitos exigidos para la deducción de las materias primas en las ventas realizadas en el mercado interno. Igualmente son deducibles los impuestos internos y tributos similares que graven las materias primas exentas y los conceptos que, en las ventas en el país son admisibles para establecer el precio neto de venta.

Esto como norma general, sin perjuicio de que el Poder Ejecutivo autorice otras deducciones justificadas por la modalidad de la operación o la clase de los productos exportados.

Este artículo tiene por objeto dar una base legal a la disposición establecida en el artículo 20 de la reglamentación vigente, por cuanto en ésta se hace derivar dicha norma del artículo 1º de la ley que prohíbe la doble imposición. Pero, indudablemente, esa disposición reglamentaria y su remisión a un principio general de la técnica del impuesto puede ser objeto de distintas interpretaciones, en cuanto a su estricta validez jurídica.

En cambio, llevada esa norma a la misma ley, evita esos diferentes criterios interpretativos; por otra parte, en la norma reglamentaria se ha incurrido en una omisión de importancia, ya que admite la deducción de las materias primas gravadas sin sujetarlas al requisito de formar parte física del nuevo producto, como ocurre con las ventas en el mercado interno.

Esa omisión -salvada en nuestro proyecto- permitiría actualmente deducir a un productor que sea, a su vez, exportador de sus productos toda clase de materias primas gravadas (v.g. combustibles, lubricantes, etc.) aun cuando no formen físicamente una parte integrante o constitutiva.

Por último, se agrega una disposición necesaria a los fines de precisar las deducciones admisibles para llegar al precio neto de ven

ta para las mercaderías exportadas y se permite establecer, por vía reglamentaria, otras deducciones que puedan influir en dicho valor neto (v.g. mermas, roturas, etc.) o que se justifiquen por la forma especial de la operación mediante la cual se remiten mercaderías al extranjero (v.g. exportaciones de cereales y oleaginosos, etc.).

VIII

El impuesto, tanto para las ventas en el mercado interno como al exterior, es adeudado desde el momento de la entrega de la mercadería o acto equivalente y se percibirá sobre la base de la declaración jurada que, por año calendario y en la forma y plazos que fijará la Reglamentación, deberá presentar el responsable.

Cuando la mercadería es exportada en consignación, el impuesto es adeudado desde el momento del embarque y será liquidado en la forma que fijará el Poder Ejecutivo.

Asimismo, la Reglamentación podrá determinar, para los responsables por cuenta ajena, otro período de liquidación y forma u oportunidad de pago del impuesto.

Se mantiene sin modificaciones el artículo 9º de la ley vigente, aclarando que el ejercicio impositivo es -como norma general- coincidente con el año calendario. Para los despachantes de aduana e importadores y exportadores por cuenta de terceros no inscriptos ante el organismo de aplicación, la reglamentación fijará el período impositivo y la forma y oportunidad del ingreso del impuesto, pues revisten el carácter de simples agentes de retención, según llevamos dicho en nuestro trabajo.

IX

Están eximidas del impuesto las ventas, en el mercado interno, de las mercaderías de producción nacional que a continuación se enuncian:

a) Los productos de la ganadería, la agricultura y los forestales, en tanto no hayan sufrido elaboración o tratamiento no indispensables para su conservación en estado natural o para facilitar su transporte. Los frutos del país, entendiéndose por tales los que expresamente mencione la reglamentación. Los productos frescos de la caza y de la pesca.

La yerba mate canchada; el azúcar de caña y de remolacha; frutas frescas y/o desecadas. Las harinas de trigo, de maíz y de centeno; los fideos y pastas similares; el pan, galleta común y productos de composición y destino semejantes.

tes; el afrecho y afrechillo; crema, manteca y queso y, en general, los productos de granja elaborados dentro de un régimen de trabajo familiar, debiendo la reglamentación fijar los índices que precisarán esta calificación.

Con éste y los artículos siguientes buscamos enumerar ordenadamente a las exenciones, por grupos de artículos similares por su origen, destino o calificación impositiva, siguiendo en general el método que observáramos al estudiar las desgravaciones legales.

Por los motivos expuestos en su oportunidad, omitimos la enumeración detallada de diversos artículos (v.g. ganados, aves y huevos, carne fresca, etc.) que están ya incluidos en el precepto general relativo a los productos de la agricultura y ganadería. Aclaramos que el proceso que mantiene la exención -que ha de ser precisado por la reglamentación- busca mantener la calidad natural de los productos o facilitar su transporte (no su acondicionamiento como dice la norma actual). Agregamos, asimismo, los forestales para solucionar los distintos criterios que pueden presentarse sobre si los mismos están o no comprendidos entre los productos agrícolas.

Respecto a los "frutos del país" creemos conveniente indicar en forma expresa que el alcance de la acepción nacerá del propio decreto reglamentario, lo que no permitirá discutir la validez de sus enunciaciones y la clase de artículos efectivamente incluidos en dicha frase. A continuación, se mencionan los productos frescos de la caza y de la pesca, ya que los primeros podrían no estar comprendidos -en la acepción estricta y cuando se refiere a animales salvajes- entre los productos de la ganadería. Para los derivados de la ostricultura, piscicultura y explotaciones semejantes, se reproduce la exención actual relativa a los productos de la pesca.

En cuanto a los productos similares de panadería, así denominados por la ley vigente, buscamos una enunciación que evite desentra-

ñar el alcance de la palabra "similares" y facilite la solución de los problemas sobre la base del criterio interpretativo que expusiéramos oportunamente al referirnos a dichos productos.

Por último, con referencia a los artículos de granja, dado la dificultad actual de precisar qué ha querido decir la ley al hablar de "productos de granja elaborados dentro de un régimen de trabajo familiar", se ha dejado a la reglamentación el fijar claramente los índices o condiciones que permitirán precisar adecuadamente el concepto (v.g. establecer clases y cantidad de productos; número de asalariados extraños a la familia; distancia a zonas pobladas; tipo de explotación; capitales invertidos; número, complejidad y valor de los elementos mecánicos utilizados, etc.).

b) leña, carbón vegetal, carbonilla y tierra de carbón vegetal; coque de carbón vegetal; alcohol desnaturalizado para combustibles;

c) jabones, dentífricos, sueros y vacunas;

d) ladrillos comunes, cal, arena y canto rodado;

e) tabacos, cigarros y cigarrillos, vinos genéricos y uva veza genuina elaborada con malta nacional y lúpulo;

f) Sal común. Hielo común. Mantención preparada para animales;

g) en general, los productos de la minería en tanto no hayan sufrido otro proceso que el de su simple extracción y preparación para su transporte en estado bruto.

Dentro del ordenamiento que expresábamos, se mantienen las exenciones legales, ampliando su situación a otras que fueran oportunamente aceptadas por analogía. Asimismo se desgravan, en general, a los productos de la minería, siempre que no hayan sufrido otro tratamiento que el de su simple extracción o para facilitar su transporte.

Con esta exención, que creemos justificada, se pone en un pie de igualdad a todos los productos naturales que forman nuestra riqueza esencial. Asimismo, se alivia a una industria nacional como la minería que, muchas veces, trabaja a precios marginales, evitándole la obligación de ingresar tributos que, si bien luego habrá de recuperar a tra-

vés del precio de venta de sus artículos, le exige un desembolso inmediato de numerario que puede afectar el desenvolvimiento normal de su explotación.

X

Asimismo, no deben satisfacer el impuesto las ventas en plaza y al exterior de las siguientes mercaderías nacionales o importadas;

- a) carbón mineral y coque de origen mineral;
- b) papel destinado a la impresión de diarios, periódicos, revistas y libros;
- c) diarios, periódicos, revistas y libros.

Para dejar suficientemente aclarado que la exención de dichos artículos procede, ya sean de origen argentino o no, y ya se vendan en el mercado interno o al exterior, se incluye a los mismos en una disposición independiente. Además, considerando que la exención a los "libros de texto" incluida en la norma vigente debe ampliarse a toda clase de libros, ya que se satisfaría así, de manera más adecuada, una necesidad primordial de nuestra cultura y nuestra industria editorial, se establece que la desgravación alcanza a los "libros" en general, sean o no de texto y en cuanto sean de beneficio para la colectividad.- Indudablemente, cabe a la Reglamentación fijar los límites de la exención que no puede, en ningún caso alcanzar a publicaciones nocivas para la salud, higiene y seguridad públicas; ni a aquellas otras que satisfacen exclusivamente intereses particulares y no de beneficio social.

Por último, en atención a la exención a dichos libros, se exime al papel destinado a su impresión; exención ésta -como tuvimos oportunidad de comentar- que, ni aun referida solo a los "libros de texto", existe en la ley vigente, no obstante haber sido prevista para los diarios, periódicos y revistas.

XI

Quedan igualmente exentas las ventas en el mercado inter-

no de mercaderías, en cuanto dichas ventas se efectúen:

a) por reparticiones públicas, siempre que las leyes que las rijan las eximan de este impuesto.

b) por entidades de beneficio público que no persigan fines lucrativos, reconocidas como tales por el organismo de aplicación del impuesto.

c) por las cooperativas de producción constituidas de acuerdo a la ley 11.388 e inscriptas como tales ante el organismo oficial respectivo.

d) a las cooperativas de consumo, que reúnan las condiciones señaladas en el inciso anterior.

Siempre dentro de nuestra idea de dar a la ley un ordenamiento más adecuado, hemos agrupado en un sólo artículo aquellas exenciones que presentan cierta similitud, aclarando -hecho éste que no hace la ley vigente- que la desgravación rige solamente para las operaciones en el mercado interno, pues a nuestro entender los legisladores han querido beneficiar a dichas entidades en tanto representen un beneficio directo para el consumidor argentino.

Las reparticiones públicas son mencionadas en el mismo precepto legal proyectado, extrayendo su enunciación particular del artículo 12 de la reglamentación y solucionando por vía legal el problema de si las entidades públicas, actuando como personas del derecho privado, deben o no satisfacer el impuesto que estudiamos.

XIII

También están exentos del gravamen:

a) el suministro de servicios públicos que sea materia de concesión oficial y cuyas tarifas estén aprobadas por los estados nacional, provincial o por las municipalidades.

b) las ventas que, de mercaderías de su producción o elaboración, efectúen los pequeños productores o industriales en la forma que reglamentará el Poder Ejecutivo.

c) Las actividades o productos cuya desgravación, parcial o total, decreta el Poder citado y en tanto la exención sea conveniente para facilitar la exportación de productos del país, contener aumentos en los precios de artículos de primera mano y/o no incrementar, directa o indirectamente, las tarifas de algún servicio público. Estas exenciones requerirán la posterior aprobación del Congreso, a quien el Poder Ejecutivo deberá dar anualmente cuenta de las mismas.

En los dos primeros incisos, incluimos una especie particular de

sujetos productores, cuya mención existe actualmente en el artículo 10 incisos g) y h) de la ley, pero, sin restringir el concepto de pequeño industrial (ya que sólo cabe verlo a través de su capacidad productiva), se circunscribe la exención a las ventas de mercaderías de su producción o industria.

Esto es, en cuanto el pequeño industrial venda mercaderías importadas no le alcanza la desgravación legal, por cuanto ellas no provienen de su actividad productiva, que será la única actividad a tener en cuenta por medir -por vía reglamentaria- su condición de no responsable.

Indudablemente que si esas mercaderías importadas las vende como partes constitutivas de los productos de su elaboración o industria (y no sólo las revende en igual estado), la exención se mantiene en toda su plenitud.

Por último, se incluye en la norma proyectada la autorización concedida al Poder Ejecutivo por la ley 13.558 (artículo 29), con ligeras variantes, a objeto de tener reunidas en un sólo cuerpo legal las disposiciones relativas al impuesto.

XIII

A los fines de este impuesto, no se considerarán procesos de producción o industrialización:

a) La confección de prendas de vestir hechas a medida, por encargo directo del consumidor, siempre que el sujeto productor reúna las condiciones fijadas por el decreto reglamentario.

b) La elaboración de recetas medicinales en general (farmacéuticas, ópticas, ortopédicas, dentales y afines).

c) La preparación de comidas o bebidas en restaurantes, cafés, bares, hoteles y similares.

d) La reparación o arreglo de maquinarias, muebles u otros objetos con la salvedad establecida en el artículo IV inciso a), primer apartado "in fine". Esta desgravación no corresponde si el proceso a que se somete la mercadería constituye una verdadera reconstrucción o importa la elaboración o producción de una mercadería comercialmente nueva o de aplicación distinta a la originaria.

e) Aquellas otras actividades que, por ajustarse a las características y condiciones generales enunciadas en los

incisos que anteceden, fuesen declaradas incluidas en este artículo, por la Reglamentación o resoluciones del organismo de aplicación de este impuesto.

Se incluyen en un solo articulado aquellas exenciones basadas únicamente en el proceso o tratamiento a que fueron sometidas las materias primas. Su inclusión en el contenido de la ley es indispensable, por cuanto toda transferencia de mercaderías a título oneroso está alcanzada, en principio, por el impuesto y una desgravación como la contenida en los incisos precedentes debe nacer sólo de la ley y no de su decreto reglamentario.

Por ello, su inclusión en el texto legal que proyectamos, para dar a las desgravaciones mencionadas una validez incuestionable.

Con referencia a la exención relativa a la confección de trajes o prendas de vestir hechas a medida (esto es, confección realizada sobre prendas cortadas para una persona determinada), se procura limitar el alcance existente en la ley que proyectamos modificar, aplicando un criterio análogo al contenido en las disposiciones canadienses que rigen el impuesto a las ventas.

En efecto, se deja a la reglamentación la determinación de las condiciones que deberán llenarse para que la exención sea procedente. Creemos que las mismas -como en el Canadá- deben procurar beneficiar sólo a determinada clase de pequeños manufactureros, como son los sastres, las costureras, las modistas, que venden exclusivamente al detalle y no por intermedio de agentes o en grandes tiendas.

De tal manera, las ventas de iguales artículos, aunque se produzcan reuniendo iguales condiciones (pedido previo por su consumidor directo), no deben gozar -en nuestra opinión- de la exención legal al ser vendidas por grandes empresas o tiendas, ya que se daría al traje a medida (generalmente de mayor costo) un tratamiento distinto a las

prendas en serie fabricadas por esas mismas empresas o tiendas. Solamente cuando estas entidades vendieran mercaderías de su producción (de medida y en serie) por importes netos no superiores a \$ 50.000 o la cantidad mayor que establezca el decreto reglamentario, los trajes o prendas a que nos referimos no satisfacerían el tributo, unificándose el tratamiento impositivo.

En cambio, cuando la reglamentación fije las condiciones para admitir la desgravación en manos del sastre, modista, etc. que trabajen al detalle y vendiendo directamente al consumidor, se estará frente a una exención distinta, que será de carácter "subjetivo", pero respondiendo a otros índices o elementos de juicio.

Estos últimos, a determinar por el reglamento, deberían basarse en la importancia de los capitales comprometidos, el número de asalariados, el monto de las ventas (ligeramente superior al de los "pequeños industriales" en general), la modalidad de estas últimas y, eventualmente, en el número de unidades vendidas en el año fiscal.

Es indudable que, aun desde este punto de vista, debería destacarse en la reglamentación que si el sujeto beneficiado, vendiera mercaderías importadas (telas, hilos, etc.), ya fueran directamente vendidas o como materia prima de sus productos, debería satisfacer el impuesto sobre el valor presunto o verdadero de las mismas.- Esto por cuanto al estar determinada la exención por la calidad del sujeto (productor) y no por la del producto (prenda de vestir), debe el sujeto beneficiado pagar el gravamen cuando toma otra calificación distinta (importador), comprendida en la ley.

Ahora bien, para mantener el beneficio a los trajes o vestimentas (cualquiera fuere la modalidad de su confección), que son elementos de principal importancia para la vida social, debería establecerse en la reglamentación -al fijar las condiciones para gozar de la exención le

gal un monto de ventas netas de los mismos superior al que se establece con carácter general para los "pequeños productores o industriales", desde que en el caso que estudiamos, además del beneficio directo que se procura dar al productor, existe el interés también importante de beneficiar al consumidor.

Respecto a las demás desgravaciones contempladas en el artículo proyectado, se mantienen -sin variaciones- las existentes en los incisos respectivos del artículo 27 de la reglamentación.

XIV

Cuando las anotaciones o controles de contabilidad permitan a los responsables establecer clara y directamente el monto de ventas sobre las cuales recae el impuesto o cuando resulte conveniente para la mejor percepción del tributo, el Poder Ejecutivo podrá autorizar o imponer una forma de liquidación distinta a la prevista en los artículos V, VI y concordantes de esta ley.- Podrá, a su vez, fijar las condiciones a cubrir para optar por uno u otro procedimiento o cambiar el ya optado.

Con esta disposición se posibilita, por medio de la ley, la implantación de un método distinto de liquidación, cuando los elementos contables del contribuyente y la conveniencia de una forma más rápida sencilla y clara de percepción del impuesto lo justifiquen.

Por otra parte, nacida de la ley dicha facultad del Poder Ejecutivo, éste podrá válidamente autorizar, en casos debidamente justificados, la deducción de conceptos a que se refiere el artículo V proyectado, en una forma distinta a como surge de la letra de este último artículo (v.g. podría autorizar la deducción de las materias primas gravadas "utilizadas" y no de las "compras netas" de las mismas, hecho éste que no puede llevar a cabo con la norma vigente sin violar la ley).

XV

Cuando un responsable transfiera su comercio, deberá ingresar el impuesto por las ventas efectuadas hasta dicho

momento. Asimismo, satisfará el gravamen sobre el valor de las mercaderías globalmente transferidas. A este último fin cuando el valor precitado no fuera el normal de plaza será de aplicación, en lo pertinente lo establecido en el artículo II, "in fine".

Sin perjuicio de lo expuesto, en el caso que las existencias globalmente transferidas incluyan materias primas o mercaderías de reventa anteriormente deducidas, éstas -con prescindencia del valor real de transferencia o valor normal de plaza- se computarán atendiendo a lo siguiente:

- a) Materias primas: por su costo de adquisición.
- b) Mercaderías de reventa: por su precio de compra, incrementado en el coeficiente promedio de utilidad bruta sobre compras deducido en los últimos dos períodos fiscales en que se asumiera el carácter de responsable.

Se produce el texto del artículo 5º de la reglamentación, pero se gravan -como comentáramos oportunamente- las existencias en manos del transfierente del negocio gravado. Establecida esta disposición en la ley no es discutible -como se discutió y afirmó ante los mismos estrados judiciales- si la transferencia global de las existencias de un comercio constituye "venta de mercaderías" como exige la ley en su artículo I, al precisar el hecho imponible.

XVI

El responsable que cese en sus negocios u operaciones gravadas, dejando de producir, elaborar, industrializar o importar mercaderías, continúa siendo sujeto del impuesto hasta la completa liquidación de los productos o mercaderías en existencia, debiendo abonar el gravamen por cada año fiscal que venza. Podrá, sin embargo, ser autorizado por el organismo de aplicación para liquidar el tributo, de una sola vez, sobre el total de las existencias de mercaderías que posea al momento del cese de sus operaciones gravadas. Dicho organismo podrá exigir esta forma de liquidación cuando lo considere conveniente para la correcta percepción del impuesto.

En los casos precedentes, las materias primas y mercaderías de reventa, deducidas anteriormente, seguirán el mismo tratamiento establecido en el artículo anterior. Para las mercaderías de su importación o producción, se tomará como valor el precio normal de plaza.

Dentro de una mejor adecuación de las disposiciones que regulan el impuesto, incluimos en nuestro proyecto una norma similar a la existencia en el artículo 6º del decreto reglamentario; pero, se introduj

ce una innovación de orden práctico: dar facultad al organismo de percepción del tributo para exigir la liquidación inmediata del impuesto al momento del cese de las actividades gravadas, para proceder a la exclusión del comerciante como responsable del gravamen.

Puede ocurrir que, concluida una actividad alcanzada por el impuesto (cerrada la fábrica o casa de importaciones), el responsable se quede con importantes partidas de mercaderías que buscará colocar espaciadamente al precio más ventajoso, vendiéndolas en fracciones pequeñas; interesa al Fisco entonces no demorar la liquidación final del tributo y requerir el pago inmediato del mismo. En la norma reglamentaria vigente si bien el responsable puede optar por esta forma de liquidación -según vimos oportunamente- el organismo de aplicación del impuesto no puede exigir coactivamente ese procedimiento, ya que violaría la ley por no existir aun (con las normas vigentes) hecho imponible alguno.

En cambio, la modificación que propiciamos hace válida esa exigencia, por cuanto es la misma ley la que determina la posibilidad de existir esa clase especial y excepcional de hecho sujeto al tributo.

Por último, es de interés destacar que en los casos de rescisión parcial de un contrato social, en cuya oportunidad se paga al socio saliente su participación en el negocio gravado con mercaderías producidas por la entidad (pago en especie) debe considerarse que si bien no existe "venta" en ese momento, el hecho imponible se produciría cuando ese socio enajenara las citadas mercaderías (en vez de consumirlas o disponer de ellas a título no oneroso), ya que en este segundo momento se produciría la "primera venta" que la ley prevé, de acuerdo a su técnica y a sus precedentes parlamentarios.

En el ejemplo precedente consideramos que no hay venta al momento de la devolución del aporte, por cuanto a los fines impositivos las

sociedades de personas (únicas a las que aplicamos nuestro análisis en este caso) no son sujetos impositivos distintos a sus socios; luego la entrega de mercaderías a un socio y más como devolución de capital no puede configurar nunca una "venta" alcanzada por el tributo.

XVII

Los responsables del impuesto abonarán la cuota del ocho por ciento (8 %) sobre las ventas imponibles, tanto para las operaciones en el mercado interno como al exterior.

Autorízase al Poder Ejecutivo para rebajar hasta un 75 % la cuota fijada precedentemente, para los productos remitidos, en firme o en consignación al exterior.

Esta disposición la incluímos al sólo efecto de completar el cuadro de las posibles disposiciones que debe contener la ley que proyectamos; pero es indudable que la misma depende de las condiciones económicas y de las necesidades financieras del momento en que se proyectara una reforma definitiva de la ley.

Por último, cabe destacar que a la norma precitada seguirían otras puramente formales (salvo las relativas a la fecha de aplicación y validez de las disposiciones substituídas), comunes a todos los cuerpos legales.

En cuanto a la aplicación de una norma legal nueva, somos de opinión que, salvo exigencias muy perentorias de las necesidades fiscales, debe evitarse la aplicación retroactiva de normas que pueden afectar los costos de las operaciones gravadas, el mecanismo de liquidación y aun la claridad necesaria para observar y cumplir las obligaciones de los responsables.

Por ello, conceptuamos correcto que toda norma legal nueva comience a regir a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente al de la fecha de su promulgación y no entre en vigencia en el curso de un año impositivo, ya que puede crear problemas -según vimos- de no fácil solución.

CAPITULO 2º

Palabras Finales

Damos por concluído nuestro trabajo que, según dijéramos, es la aplicación de una suma de conocimientos recogidos principalmente en nuestros estudios universitarios. Hemos querido que él fuera, no sólo un estudio y crítica equilibrada del sistema vigente, sino también una contribución a una probable modificación impositiva.

No dejamos de reconocer que muchas de las reformas y ordenamientos proyectados admiten discusión doctrinaria; pero entregamos nuestro trabajo con la serena tranquilidad de espíritu de haber aplicado a él las ideas que, en nuestro pensamiento, nos parecieron las más oportunas y necesarias. Cabe a nuestros profesores juzgar acerca de ellas.

BIBLIOGRAFIA

- BIELSA, Rafael : "Derecho Administrativo", cuarta edic., Buenos Aires, 1947
- EHEBERG, Carlos T. Von : "Hacienda Pública", trad. español. de la 19 edic. alemana, Barcelona, 1936
- EINAUDI, Luigi : "Principios de Hacienda Pública", trad. de la 2a. edic. ital., Méjico, 1948
- FLORA, Federico : "Manual de Ciencia de la Hacienda", tercera versión española, Madrid, 1927
- GRIZIOTTI, Benvenuto : "Impuestos Directos y Reforma Impositiva", Córdoba, 1927
- JARACH Dino : "El Hecho Imponible", Buenos Aires, 1943
- MORENO QUINTANA, Lucio M. : "Política Económica", Buenos Aires, 1944
- PUGLIESE, Mario : "Instituciones de Derecho Financiero", Méjico, 1939
- RABINOVICH, Marcos : "Impuesto a las Ventas", Buenos Aires, 1941
- SALVAT, Raymundo M. : "Tratado de Derecho Civil Argentino", Fuentes de las obligaciones, Buenos Aires, 1946
- TREVISAN, Egidio C. : "El Impuesto a las Ventas en la República Argentina" (Rev. Cienc. Económ.), Buenos Aires, 1943.
- DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (y ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos). : Resoluciones, circulares e instrucciones; Memorias, boletines, etc.

Diarios de Sesiones de las Cámaras de Diputados y Senadores

Diarios y publicaciones especializadas en materia jurídica y financiera (v.g. Gaceta del Foro, Jurisprudencia Argentina, etc.)

Fallos de la Corte Suprema; Boletines del Ministerio de Hacienda, Códigos, etc.

Leyes Nº 12.143 (t.o.) y Nº 12.143 (t.o. en 1947) y sus respectivas reglamentaciones.

Leyes modificatorias (v.g. 13.343; 13.476, etc.).

- III -

A P E N D I C E

NORMA LEGAL Y REGLAMENTARIA

-oOo-

1

.

.

.

.

100

100

100

100

100

100

100

100

100

.

.

L E Y

Buenos Aires, 20 de agosto de 1947.

Visto que el artículo 44 de la ley N° 12.345, dispone el ordenamiento en un sólo cuerpo de las leyes de impuestos, estableciendo una nueva numeración de sus artículos, sin introducir en su texto ninguna modificación, salvo las gramaticales indispensables; y que por su parte, el artículo 23 de la ley N° 11.672, edición 1943, autoriza a actualizar tales ordenaciones, a medida que se dicten nuevas disposiciones legales,

EL PRESIDENTE DE LA NACION ARGENTINA

D E C R E T A :

ARTICULO 1°.- Las disposiciones legales sobre impuesto a las ventas, actualmente en vigor, se citarán en adelante con el texto y numeración siguientes:

Ley N° 12.143

con las modificaciones introducidas por las leyes números 11.683, texto actualizada en 1947, 12.345, 12.928, 12.956, y por los decretos números 18.233/43 y 24.671/45, ratificados por la ley número 12.922

TEXTO ORDENADO EN 1947

Artículo 1°.- (Ley 12.143, artículo 1°) - Establécese un impuesto que se aplicará sobre las ventas de mercaderías, frutos y productos, realizadas en todo el territorio de la Nación Argentina, en forma que incida sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería.

Artículo 2°.- (Decreto N° 24.671/45, artículo 1°, ratificado por ley 12.922) - Acláranse los artículos 1°, 6° y 9° de este texto ordenado, en el sentido de que a los efectos de la ley debe entenderse por venta todo acto que importe la transferencia a título onerosa de una mercadería, fruto o producto del dominio de una persona de existencia visible o ideal (vendedor, expropiado, locador de obra que suministra la materia prima principal, permutante, etc.) al dominio de obra (comprador, expropiante, locatario de obra, etc.) o que tenga por fin último la transmisión de dicho dominio, independientemente de la designación que las partes den al contrato de origen o a la negociación en que se incluya o involucre y de la forma del pago del precio, sea éste en dinero o en especie.

Cuando en las operaciones de exportación sólo medie la remisión de mercaderías de casa matriz a sucursal o agente consignatario o viceversa, por ventas se entenderá la mera salida de la mercadería del país.

Artículo 3°.- (Ley 12.143, artículo 2°) - El gravamen se aplicará sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto.

Artículo 4°.- (Decreto N° 24.671/45, artículo 2°, ratificado por ley N° 12.922) - Se entiende por precio neto de venta el que resulte una vez deducidas las bonificaciones y descuentos hechos al comprador por épocas de pago y otro concepto similar, de acuerdo con las costumbres de plaza y siempre que dichas bonificaciones y descuentos se efectúen sobre ventas sujetas al impuesto, se contabilicen y facturen. Puede deducirse también del total de la venta el importe correspondiente a mercaderías y envases devueltos por el comprador; pero para la determinación del precio neto de venta, en ningún caso se podrá descontar valor alguno por flete o acarreo cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino.- Cuando el transporte haya sido efectuado con medios o personal del vendedor, se entenderá que la venta ha sido realizada en las condiciones precitadas.

Artículo 5°.- (Ley 12.143, artículo 4° y decreto N° 24.671/45, artículo 3° ratificado por ley 12.922) - A los efectos de la aplicación de este impuesto, cuando las facturas o documentos no expresen el valor normal de plaza, la Dirección podrá estimarlo de oficio, de conformidad con lo dispuesto por la ley N° 11.683 (texto actualizado en 1947).

Quando el responsable del impuesto efectúe sus ventas a o por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél, en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc., el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo la Dirección exigir también su pago de esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley.

Tal vinculación económica se presumirá salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas sea absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas es efectuada a un mismo responsable.

En los casos de exportación, cuando no se fije precio o el declarado sea inferior al precio de venta mayorista en el lugar de destino se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador del exterior, y el impuesto se aplicará sobre dicho precio mayorista con deducción de los gastos incurridos, con posterioridad al embarque, hasta el lugar de destino.

Artículo 6°.- (Ley 12.143, artículo 5° y decreto N° 24.671/45, artículo 4°, ratificado por ley 12.922) - Son responsables directos del ingreso del impuesto.

- a) Los productores e industriales nacionales por el impuesto correspondiente a las ventas de frutos, productos o mercaderías de su propia producción, elaboración, fabricación o manufactura, en todos los casos en que, aportando la materia prima principal, ejecuten trabajos por cuenta propia o de terceros, así como también en los casos en que éstos los ejecuten por cuenta de aquéllos.

Se entiende por mercaderías de su propia producción, elaboración, fabricación o manufactura, todas aquéllas que son vendidas en un estado distinto al de su adquisición.

En el caso de construcción de edificios o inmuebles en general y de ejecución de trabajos sobre inmuebles o muebles de terceros, el que efectúe la construcción o trabajo es responsable sobre el valor de venta real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra siempre que sean de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia anterior a la construcción o reparación misma;

- b) Los importadores, por el impuesto a las ventas de mercaderías importadas por cuenta propia o de terceros;
- c) Los exportadores, por el impuesto correspondiente a las mercaderías que salen del país por cuenta propia o de terceros.

Artículo 7°.- Ley 12.143, artículo 6°) - Cuando los importadores introduzcan al país mercaderías por cuenta de terceros, serán responsables del ingreso del impuesto desde el momento en que las mercaderías son retiradas de los depósitos de aduana.- En estos casos y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4° de la ley N° 11.683 (texto actualizado en 1947), el impuesto se calculará sobre el valor, incluidos derechos y gastos facturados por el importador.

Artículo 8°.- Ley 12.143, artículo 7° y decreto N° 24.671/45, artículo 5°, ratificado por ley 12.922) - Para determinar el monto del impuesto a pagar sobre las ventas en el mercado interno, se practicará una liquidación sobre la base del total de las ventas, efectuándose las siguientes deducciones:

- a) El importe de las bonificaciones, descuentos y devoluciones a que se refiere el artículo 4°;
- b) El importe de las ventas de mercaderías eximidas por la presente ley;
- c) El importe de las compras de mercaderías gravadas con el impuesto de esta ley, adquiridas en el mercado interno o importadas en las condiciones del artículo 7° para ser elaboradas o transformadas, agregadas o utilizadas para producir o industrializar mercaderías para la venta.

Aclárase este inciso en el sentido de que las deducciones a que él se refiere son aquéllas de mercaderías que se adquieren para someterlas a proceso de industrialización, siempre que sean destinadas a formar una parte constitutiva o integrante del producto a venderse;

- d) El importe de las compras de mercaderías gravadas, adquiridas en el mercado interno o importadas en las condiciones del artículo 7° para ser revendidas en el mismo estado en que se compran. En estos casos se sumará al precio de compra un coeficiente de aumento que fijará la Dirección;
- e) El importe de los impuestos internos nacionales y provinciales abonados.

Artículo 9°.- (Ley 12.143, artículo 8°) - El impuesto es adeudado desde

el momento de la entrega de la mercadería o acto equivalente y se percibirá sobre la base de la declaración jurada, en la forma y plazos que fijará la Dirección.

Cuando la mercadería es exportada en consignación, el impuesto es adeudado desde el momento del embarque y será liquidado en la forma que reglamentará el Poder Ejecutivo.

Artículo 10.- (Ley 12.143, artículo 9°; ley 12.345, artículo 45 y decreto N° 24.671/45, artículo 6°, ratificado por ley 12.922) - Quedan eximidas de impuesto:

- a) Las ventas en el mercado interno de las siguientes mercaderías de producción nacional: ganados, aves y huevos; carne fresca; frutos del país; leña, carbón vegetal, carbonilla y tierra de carbón vegetal; tabacos, cigarros y cigarrillos; cereales y oleaginosos; hortalizas, legumbres y frutas frescas; semillas y bulbos; harina de trigo y de maíz; fideos, afrecho y afrechillo; pan, galleta común y productos similares de panadería; azúcar de caña y de remolacha; vinos genuinos; cerveza genuina elaborada con malta nacional y lúpulo; alcohol desnaturalizado para combustible; productos frescos de la pesca; jabones, dentífricos, sueros y vacunas; ladrillos, cal, arena; sal fina y sal gruesa; hielo común; leche fresca o pasteurizada crema, manteca y queso; productos de granja elaborados dentro de un régimen de trabajo familiar y en general, los productos de la ganadería y de la agricultura en tanto no hayan sufrido elaboración o tratamiento no indispensable para su conservación en estado natural o acondicionamiento y la manutención preparada para animales;
- b) Las ventas de carbón mineral nacional o importado;
- c) Las ventas efectuadas a las cooperativas de consumo y las de las cooperativas de producción, constituidas de acuerdo a la ley N° 11.388 e inscriptas como tales en la Secretaría de Industria y Comercio;
- d) Las ventas efectuadas por entidades de beneficio público que no persiguen fines lucrativos, reconocidas como tales por la Dirección;
- e) La venta de diarios, periódicos, revistas nacionales y extranjeras, y libros de texto;
- f) Las ventas de acciones, títulos, divisas, valores, estampillas y billetes de lotería;
- g) El suministro de servicios públicos que sean materia de concesión oficial y cuyas tarifas estén aprobadas por los Estados nacional o provinciales o por las municipalidades;
- h) Las ventas de los pequeños productores y artesanos, en la forma que reglamentará el Poder Ejecutivo;
- i) Las ventas de papel destinado a la impresión de diarios, periódicos y revistas.

Artículo 11.- (Ley 12.143, artículo 10; decreto N° 18.233/43, artículo

1º, ratificado por ley 12.922; y ley 12.928, artículo 1º) - Fijase el impuesto establecido en el artículo 1º en el tres por mil (3 o/oo) sobre los productos o mercaderías vendidas o remitidas en consignación al exterior y en el uno veinticinco por ciento (1,25 %) para las ventas del mercado interno.

El impuesto establecido para las operaciones de exportación, será del uno veinticinco por ciento (1,25 %) a partir del 1º de enero de 1944 y por el término de cinco (5) años.

Los responsables enumerados en el artículo 6º, inciso a), de esta ley, abonarán el impuesto del tres por mil (3 o/oo) únicamente sobre las ventas que hayan efectuado antes de aquélla fecha, cuando provengan de contrato extendido en documento público o privado, en el que conste el precio convenido, y siempre que el embarque de la mercadería se realice en el primer semestre de 1944.

Artículo 12.- (Ley 12.143, artículo 11) - Dentro de los treinta (30) días de la promulgación de la presente ley o antes de la iniciación de un negocio o industria cuyas ventas estén sujetas a este impuesto, los responsables por el pago del impuesto estarán obligados a solicitar su inscripción en la Dirección General.

La inscripción podrá ser obligatoria para los revendedores, consignatarios, corredores, etc., los que quedarán sujetos a todas las obligaciones que establece la presente ley.

Artículo 13.- (Ley 12.143, artículo 12) - La presente ley entrará en vigor el 1º de enero de 1935.

Artículo 14.- (Ley 12.143, artículo 13) - Los responsables enumerados en el artículo 6º abonarán solamente el impuesto del tres por mil (3 o/oo) sobre las ventas que hayan efectuado antes del día 9 de noviembre de 1934 mediante contrato extendido en documento público o privado, en el que conste el precio convenido y siempre que la entrega o factura de las mercaderías se realice en el primer semestre de 1935. Los responsables que tengan pendiente el cumplimiento de tales contratos deberán presentar dentro de los quince (15) días de promulgada la ley una declaración jurada en la que detallarán el número de los mismos y el importe de las mercaderías a entregar durante dicho semestre.

Artículo 15.- (Decreto N° 24.671/45, artículo 7º, ratificado por ley N° 12.922) - En los casos en que la Dirección haya dictado resoluciones de carácter general interpretando en forma distinta los artículos de la ley 12.143, aclarados por decreto N° 24.671/45, ratificado por ley 12.922, las disposiciones aclaratorias se aplicarán a partir del 10 de octubre de 1945.

Artículo 16.- (Ley 12.143, artículo 17) - El Poder Ejecutivo reglamentará la presente ley, de acuerdo a lo establecido en el artículo 4º de la ley 11.683 (texto actualizado en 1947).

Artículo 17.- (Ley 12.143, artículo 18) - Comuníquese al Poder Ejecutivo.

ARTÍCULO 2º.- Remítase al Honorable Congreso copia del presente decreto

ARTÍCULO 3º.- Publíquese, comuníquese, dése a la Dirección General del Registro Nacional y archívese.

REGLAMENTACION

Buenos Aires, marzo 30 de 1950.

Vista la necesidad de actualizar las disposiciones reglamentarias referentes al impuesto a las ventas,

EL PRESIDENTE DE LA NACION ARGENTINA

D E C R E T A :

I. DISPOSICIONES GENERALES

Concepto "mercaderías" ARTICULO 1°.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1° de la ley N° 12.143 (texto ordenado en 1947, cuando en la presente Reglamentación, instrucciones, formularios, etc., se menciona la palabra "mercaderías" deberá entenderse indistintamente mercaderías, frutos y productos.

Concepto de Materia prima principal ARTICULO 2°.- Cuando en la ley o en esta Reglamentación se menciona la locución "materia prima principal", deberá entenderse como tal aquel elemento que caracteriza, define o individualiza el destino final de la mercadería elaborada y que constituye, a su vez, la materia indispensable para la existencia del producto en cualesquiera de las etapas de su producción con prescindencia del valor que pudiere tener respecto a los restantes elementos constitutivos de dicha mercadería.

En caso que, conforme a los índices precedentes no fuera posible establecer el concepto de "materia prima principal" la Dirección General, atento a la naturaleza del producto, podrá, mediante otros índices o elementos de juicio, determinar la responsabilidad frente al impuesto.

Trabajos por cuenta de terceros ARTICULO 3°.- Cuando el que efectúe trabajos, construcciones, reparaciones, etc., por cuenta de un tercero, que le suministre la materia prima principal, agregue o incorpore mercaderías de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufacturación anterior al trabajo, construcción o reparación misma, etc., estará obligado al pago del impuesto sobre el valor de venta real o presuntos de dichas mercaderías. Asimismo, deberá comunicar a la Dirección General el nombre y domicilio de la persona o firma por cuya cuenta haya efectuado el trabajo, con indicación del monto total facturado en tal concepto, salvo que la Dirección autorice lo contrario.

Mercaderías en tránsito ARTICULO 4°.- No se considerarán realizadas en el país las ventas de mercaderías de procedencia extranjera, en tránsito por la República, no despachadas por la Aduana, aún cuando el registro contable de dichas ventas se efectuara en el país.

Transferen- ARTICULO 5°.- Cuando un responsable transfiera su comercio, cías de Fon deberá ingresar el impuesto por las ventas realizadas hasta do de Comer ta la fecha de la transferencia no incluyendo en la misma cio el importe de las existencias de las mercaderías transferida. En este caso será obligación del vendedor y comprador comunicar a la Dirección la transferencia del negocio.

Sin perjuicio de lo expuesto para la determinación del monto imponible, en caso de que las existencias globalmente transferidas incluyan materias primas o mercaderías de reventa anteriormente deducidas, éstas -con prescindencia del valor real de transferencia o valor normal de plaza- se computarán atendiendo a lo siguiente:

- a) Materias primas: por su costo de adquisición.
- b) Mercaderías de reventa: por su precio de compra, incrementado por el coeficiente promedio de utilidad bruta deducido en los últimos tres periodos fiscales en que se asumió el carácter de responsable.

Cese de ARTICULO 6°.- El responsable que cese en sus negocios u operaciones raciones gravadas, dejando de producir, elaborar, industrializar o importar mercaderías, comunicará tal hecho a la Dirección General dentro de los treinta (30) días hábiles de haberse producido. Sus obligaciones legales subsistirán, por cada periodo fiscal que venza, hasta la completa liquidación de los productos o mercaderías en existencia; realizada la liquidación total de ésta, deberá ingresar el impuesto adeudado y solicitar la cancelación de su correspondiente inscripción.

A los fines del párrafo precedente, la Dirección General podrá aceptar que la liquidación del impuesto se efectúe, de una sola vez, sobre el total de existencias de mercaderías al momento del cese de operaciones gravadas. Respecto a las materias primas y mercaderías de reventa, deducidas anteriormente, es de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior. Para las mercaderías de su importación o producción, se tomará como valor el precio normal de plaza.

Libros y ARTICULO 7°.- Todos los responsables quedan obligados, sin Documentos excepción, a conservar por el término de diez (10) años los libros y demás elementos comprobatorios de sus operaciones.

Salvo que la Dirección General hubiere otorgado autorización para proceder de otra manera, las operaciones comerciales deben ser registradas, en forma tal que faciliten su fiscalización, en alguna de las formas siguientes:

- a) en los libros exigidos por el Código de Comercio.
- b) en registros contables de compras, gastos, ventas, etc., pudiendo adoptarse a este efecto cualquier sistema técnicamente aceptable y siempre que las anotaciones estén respaldadas por sus respectivos comprobantes.

En ambos casos, si la Dirección General lo considera necesario podrá exigir que se lleven libros o registros especiales de las operaciones propias o de terceros que se vinculen con la materia imponible.

Los libros a que se refiere el inciso b) de este artículo estarán encuadernados y foliados y deberán ser llevados con las formalidades exigidas por el Código de Comercio. Los pequeños industriales, a los fines de la exención legal, están obligados a cumplir las disposiciones precedentes.

El incumplimiento de los requisitos exigidos en este artículo y los correlativos de la ley N° 11.683 (texto ordenado en 1949) y de su Reglamentación, facultará a la Dirección a determinar de oficio las ventas imponibles.

Deducciones ARTICULO 8°.- Las deducciones permitidas por la ley y la presente reglamentación, sólo serán admitidas cuando estén claramente especificadas en las anotaciones contables y puedan controlarse con los documentos y papeles comerciales que las respaldan.

Saldo a favor ARTICULO 9°.- Cuando en un período la suma de las deducciones permitidas exceda el monto bruto de ventas realizadas en el mismo, la diferencia se computará como deducción al liquidar el período siguiente.

En ningún caso podrá deducirse el importe de las compras de las instalaciones permanentes (maquinarias, muebles, útiles, etc.) ni sus amortizaciones. En el caso que tales bienes hubieran sido directamente importados y se enajenaran dentro de los dos años siguientes a su importación, se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos elementos han sido adquiridos para su comercialización, debiendo, por lo tanto, tributarse el impuesto correspondiente.

Operaciones en moneda extranjera ARTICULO 10.- Para las ventas efectuadas en moneda extranjera, se tomará para su equivalencia en moneda nacional el valor realmente obtenido por su negociación.

II - RESPONSABLES

ARTICULO 11.- A los efectos de establecer el carácter de responsables del impuesto a las ventas, se entenderá por:

Productores e industriales a) Productores e industriales nacionales: Los que obtienen frutos, productos o materias primas naturales, y los que transforman, elaboran o manufacturan la materia prima y/o elementos básicos. Se consideran también productores o industriales nacionales, los que mediante adición, mezcla, combinación u otra operación análoga, modifican en su forma, consistencia, o aplicación, frutos, productos, materias primas y/o elementos básicos.

El carácter de responsable, previsto en este inciso, subsiste para los industriales o productores que, aportando la

materia prima principal, ejecutan trabajos por cuenta de terceros.

Importadores b) Importadores: los que a su nombre; por su cuenta o por cuenta de terceros no inscriptos como responsables de este impuesto, introducen al país mercaderías de procedencia extranjera.

Quando tal mercadería fuera adquirida antes de ser despachada por la Aduana, la responsabilidad del pago del impuesto recae sobre el comprador que efectúe el despacho a plaza y en este caso los representantes, intermediarios o comerciantes que facturen la venta o efectúen a su nombre el despacho, deberán indicar expresamente en la factura o liquidación que el impuesto queda a cargo del comprador.

Exportadores c) Exportadores: los que remiten al exterior mercaderías, por cuenta propia o de terceros no inscriptos como responsables directos, vendidas al firme o enviadas en consignación o a fijar precio.

Despachantes de Aduana d) Despachantes de Aduana: son equiparados a exportadores o importadores, según el caso, los Despachantes de Aduana que intervengan en el despacho aduanero de mercaderías pertenecientes a personas o firmas no inscriptas como responsables ante la Dirección General Impositiva.

Reparticiones Oficiales. ARTICULO 12.- Las reparticiones oficiales están alcanzadas por las disposiciones de la ley N° 12.143 (texto ordenado en 1947) y de la presente Reglamentación, en tanto las leyes que las rigen no las eximan.

III - INTERMEDIARIOS RESPONSABLES

INGRESO DEL GRAVAMEN

Intermediarios ARTICULO 13.- Los despachantes de aduana, importadores y exportadores a que se refiere el artículo 11, ingresarán, por cuenta de los terceros no inscriptos como responsables, el impuesto correspondiente a las mercaderías que despachen, introduzcan o exporten, por orden o representación de los mismos.

El mencionado ingreso no excluye la responsabilidad que directamente incumben a dichos terceros, quienes deberán liquidar el impuesto sobre el valor real de venta obtenido en la negociación de la mercadería, acreditándose el impuesto ingresado por su cuenta.

Para determinar el importe sobre el cual corresponderá ingresar el tributo, se considerará como valor de la mercadería:

a) En los casos de importación, el establecido en la factura comercial o consular convertido a moneda nacional, al que se agregarán los derechos aduaneros y por

tuarios y los gastos y comisiones facturados por el despachante o importador. A este valor se adicionará, a título de utilidad bruta y demás gastos subsidiarios hasta completar el importe presunto de venta, el coeficiente por ramo que, al efecto, fijará periódicamente la Dirección General.

- b) En los casos de exportación el gravamen se liquidará sobre el valor de la mercadería puesta a bordo en el puerto de embarque o punto de expedición determinado.

En ningún caso dicho valor podrá ser inferior al establecido por la Comisión de Aforos de Exportación.

- c) Los mismos sistemas de liquidación indicados en los incisos precedentes, se aplicarán cuando se trate de mercaderías entradas o salidas del país mediante encomiendas postales internacionales.
- d) En todos aquellos casos de importación o exportación no previstos en los incisos anteriores, la Dirección General adoptará las disposiciones necesarias para la aplicación y percepción del gravamen.

Mercaderías de importación Exentas

ARTICULO 14.- Los intermediarios, a que se refiere el presente capítulo, no ingresarán el gravamen, por cuenta de los terceros no inscriptos, cuando las mercaderías importadas o exportadas por su intermedio, estuvieren legalmente exentas en esas etapas de su comercialización.

IV - VENTAS EN EL MERCADO INTERNO

LIQUIDACION DEL GRAVAMEN

Liquidación ARTICULO 15.- Para la liquidación del impuesto, se adoptará el sistema de ducir, del monto bruto total de ventas, los siguientes conceptos:

- a) El monto bruto de ventas de mercaderías de producción, elaboración e importación del responsable, eximidas según el artículo 10 de la ley.
- b) Las bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre ventas de mercaderías gravadas de producción, elaboración o importación del responsable; asimismo, las devoluciones de mercaderías revendidas.
- c) Las compras netas de mercaderías gravadas, que el responsable destina a la obtención de otras mercaderías sujetas a este impuesto, siempre que aquéllas formen parte integrante o constitutiva del producto a vender.
- d) Las compras netas de mercaderías, gravadas o no con este impuesto, destinadas a ser revendidas en el mismo estado de adquisición. Al importe de dichas compras, se adicionará la utilidad bruta que resulte de

aplicar, sobre el costo, el coeficiente que surja de las anotaciones fidedignas del responsable. De no existir éstas, se aplicará el coeficiente medio fijado por la Dirección a ese efecto.

- e) Los impuestos internos y otros gravámenes que, a juicio de la Dirección General fueran similares, en cuanto recaigan sobre la mercadería en el estado en que la venda el responsable y a condición de que ésta se encuentre sujeta al pago del impuesto. Podrán, también deducirse los mismos tributos que correspondan a las materias primas y/o mercaderías exentas, integrantes o constitutivas del producto gravado.
- f) Los importes facturados por trabajos a terceros con materia prima principal aportada por éstos, en cuanto no sea de aplicación el artículo 3° de esta Reglamentación y siempre que dicho valor de factura figure incluido en el monto de ventas declarado. Si fuera de aplicación el artículo citado, la deducción alcanzará solamente al exceso del valor facturado respecto del precio real o presunto de venta de las mercaderías agregadas o incorporadas.
- g) Los importes netos facturados por terceros que, trabajando materia prima principal aportada por el responsable, incorporen mercaderías gravadas con el impuesto. La deducción se limitará al valor neto de tales mercaderías; a falta de una determinación cierta o cuando se consideren excesivos los valores en relación al monto facturado, la Dirección General fijará un coeficiente a los fines de la deducción precitada.

Deducciones ARTICULO 16.- Las deducciones indicadas en los incisos c) y d) del artículo precedente se refieren a compras efectuadas en el mercado interno y dentro del período fiscal que se liquida, sin interesar el ejercicio en que efectivamente se industrialicen o revendan. Para efectuar, a su vez, las deducciones a que se refieren los incisos b) y e) del mismo artículo no es necesario que las bonificaciones, etc., acordadas por el responsable y los gravámenes deducibles abonados durante el período a liquidar, correspondan a ventas realizadas en igual plazo.

Liquidación directa ARTICULO 17.- Cuando las anotaciones o controles de contabilidad permitan a los responsables establecer clara y directamente el monto de ventas sobre las cuales recae el impuesto, la liquidación podrá ser practicada sobre la base de dicho monto de ventas, previa autorización de la Dirección General. En cuanto a las deducciones se procederá conforme a lo preceptuado en el artículo 16 e incisos pertinentes del artículo 15.

Adoptado uno de los sistemas de liquidación mencionados precedentemente, el responsable no podrá cambiarlo a no ser que medie expresa intervención de aquel organismo, el cual

también podrá disponer de oficio la adopción de cualesquiera de ambos métodos, cuando ello resulte necesario para la correcta percepción o fiscalización, efectuándose en estos casos los ajustes impositivos correspondientes. Asimismo, la Dirección General queda facultada para autorizar, cuando lo considerase conveniente, una forma especial de liquidación distinta a las ya indicadas.

Donaciones ARTICULO 18.- Cuando un productor o industrial nacional venda o destine mercaderías de su producción gravada para donaciones o entregas a título gratuito, cualesquiera sea su concepto, no podrá efectuar deducción alguna por materias primas gravadas que hubiera empleado en la obtención de aquellas mercaderías.

En el supuesto de ventas de mercaderías gravadas a un precio inferior al de costo de su materia prima, la Dirección General estimará el importe deducible.

En el caso de mercaderías adquiridas para ser revendidas en el mismo estado, que se hubieren realizado a un precio menor que el de costo, sólo se admitirá la deducción del importe de la venta real.

Ventas por ARTICULO 19.- A los fines de la determinación del monto imponible, cuando un responsable realice ventas por intermedio de sucursales, rematadores, consignatarios, etc., se considerará precio de venta el que las sucursales o los intermediarios facturen a sus compradores.

V - VENTAS AL EXTERIOR

LIQUIDACION DEL GRAVAMEN

Liquidación. Exportadores. Deducciones ARTICULO 20.- A los fines previstos en el artículo 1° "in fine" de la ley, los exportadores podrán deducir, del monto bruto de sus ventas al exterior, el importe neto de las compras de mercaderías y/o materias primas gravadas, adquiridas en el mercado interno dentro del período fiscal por el cual se liquida el tributo.

Precio C.I.F. Deducciones ARTICULO 21.- En las exportaciones con cláusulas C.I.F. o condición similar, se computará como valor de venta el que resulte de la factura o documento equivalente, con deducción de:

- a) Bonificaciones y descuentos concedidos, en cuanto se ajusten a las condiciones preceptuadas en el artículo 4° de la ley N° 12.143 (texto ordenado en 1947).
- b) Los gastos de transporte y seguros desde el lugar de embarque hasta el lugar de destino.
- c) Los gastos y derechos de importación en el exterior siempre que figuren incluidos en el valor de venta y su prueba sea fehaciente.

- d) Las mermas, roturas y otras deducciones que, a juicio de la Dirección General Impositiva, afecten el precio de venta originariamente facturado y puedan ser debidamente justificadas.

A los fines de las deducciones de los incisos que preceden, es de aplicación, en lo pertinente, lo establecido en el segundo párrafo del artículo 16 de esta Reglamentación.

Valores dis- ARTICULO 22.- Cuando fuere de aplicación la norma preceptivos a tuada en el último apartado del artículo 5° de la ley, se los norma- admitirán, en lo atinente, las deducciones previstas en el les de plaza artículo anterior.

En los casos en que, de acuerdo con la disposición citada en el apartado precedente, corresponde aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de destino y éste no fuese de público y notorio conocimiento o existiesen dudas sobre si se refiere a iguales o análogas mercaderías que las exportadas, o hubieran otras circunstancias que dificulten la comparación, se tomarán como base, para la determinación de la materia imponible, los valores de ventas obtenidos por entidades independientes que vendan al exterior idénticos o similares productos.

Precio de ARTICULO 23.- En los casos de exportación con cláusula F.O.B. o condición similar, el impuesto se liquidará sobre la base del valor de la mercadería puesta a bordo en el puerto de embarque o punto de exportación establecido, sin perjuicio de las deducciones pertinentes -bonificaciones, descuentos, devoluciones, etc. Dicho valor resultará de los documentos probatorios a que se refiere el texto legal y comprenderá todos los gastos, incluyendo los de entrega, hasta haber colocado las mercaderías sobre buque o punto de exportación establecido.

Precio de ARTICULO 24.- Para los productos exportados en consignación venta; o a fijar precio, el impuesto se aplicará provisoriamente aforos sobre las cantidades y valores declarados a la Aduana en cada embarque, los que no podrán ser inferiores a los establecidos por la Comisión de Aforos de Exportación.

Las declaraciones juradas, presentadas a base de los valores declarados a la Aduana, serán reajustados de acuerdo con las constancias contabilizadas de la liquidación de las respectivas consignaciones, ingresándose o acreditándose la diferencia de impuesto que resulte.

Cereales y ARTICULO 25.- Para la liquidación del impuesto correspondiente a las exportaciones de cereales y oleaginosos se procederá en la siguiente forma:

- a) Si la venta es realizada con cláusula F.O.B. o condición similar se abonará sobre el valor que resulte de aplicar al total vendido, el precio que por cada cien

(100) kilogramos, se fije en el contrato de venta res
pectivo.

En las operaciones concertadas con cláusula F.A.S. o condición similar el impuesto se liquidará en la forma señalada en el párrafo anterior sumando al pre
cio unitario de cien (100) kilogramos, el importe proporcional de los gastos ocasionados hasta poner la mercadería a bordo en el puerto de embarque o punto de expedición establecido.

- b) En las operaciones concertadas con cláusula C.I.F. o condición similar, el impuesto se abonará sobre el valor F.O.B. de acuerdo con la forma establecida en el inciso precedente.

VI - EXENCIONES

Pequeño in ARTICULO 26.- A los fines de la exención legal, se concep-
dustrial túa pequeño productor industrial o artesano a quien, alcan-
zado en principio por el artículo 6°, inciso a) de la ley, efectúe ventas netas totales de mercaderías de su produc-
ción o elaboración que no excedan de cincuenta mil pesos moneda nacional (m\$n. 50.000) anuales. A ese efecto se com
putará el conjunto de las ventas de mercaderías gravadas de su producción o elaboración, ya se efectúen en uno o va
rios establecimientos de su pertenencia.

Procesos ARTICULO 27.- A los fines de la imposición del gravamen, no
no sujetos se considerarán procesos de producción o industrialización:
a impósi
ción

- a) La confección de prendas de vestir hechas a medida, por encargo directo del consumidor; excepto las rea
lizadas en serie aun cuando concurren las otras con
diciones mencionadas.
- b) La elaboración de recetas medicinales en general (farmacéuticas, ópticas, ortopédicas, dentales y afi
nes).
- c) La preparación de comidas o bebidas en restaurantes, cafés, bares, hoteles y negocios similares.
- d) La reparación o arreglo de maquinarias, muebles u otros objetos con la salvedad establecida en el artículo 6° de la ley, inciso a) párrafo tercero. Esta des
gravación no corresponde si el proceso a que se somete la mercadería constituye una verdadera recons
trucción o importa la elaboración o producción de una mercadería comercialmente nueva o de aplicación dis
tinta a la originaria.
- e) La construcción de edificios, de esqueletos metáli-
cos o de cemento, de pavimentos y de obras en general, con la limitación mencionada en el primer pá-
rrafo del inciso precedente.

- f) Aquellas otras actividades que, por ajustarse a las características y condiciones generales enunciadas en los incisos que anteceden, fuesen declaradas incluidas en este artículo, por resolución del organismo de aplicación de este impuesto.

Conceptos impositivos ARTICULO 28.- A los fines del artículo 10, inciso a) de la ley, se entiende por:

- a) Frutos del país: exclusivamente las lanas sucias, cueros secos y salados; plumas (sucias, limpias, clasificados y/o mezcladas); cerdas sucias o lavadas; astas y machos de astas; sebos simplemente derretidos o pisados.
- b) Productos similares de panadería: aquellos productos que, por sus caracteres esenciales, participan de la naturaleza del pan y la galleta común.- No quedan incluidos en el concepto que reglamenta este inciso, los bizcochos, "galletitas", "brioches", "medias lunas", "pan de leche", "tortas", "cuernitos", y en general todo producto que participe del concepto de productos de repostería o pastelería.
- c) Alcohol desnaturalizado para combustibles: a los alcoholes comprendidos en el Repertorio Oficial de Fórmulas de Desnaturalización (Decreto N° 41.146/39 que autorizan su uso para ese destino. Quedan igualmente incluidos los alcoholes que se desnaturalicen con fórmulas no previstas en el Repertorio citado, pero que sean oficialmente autorizadas.
- d) Vinos genuinos: sólo aquellos vinos que se ajusten a la definición de tales, establecida en la ley de vinos.

Productos de agricultura y ganadería; procesos no imponibles ARTICULO 29.- A los efectos de la exención relativa a los productos de la ganadería y de la agricultura, incluidos los forestales, se consideran tratamientos indispensables para su conservación en estado natural y acondicionamiento las operaciones simples de: secado, lavado, salazón, enfriamiento, derretimiento, descortezamiento, prensado, envasado, desmote y canchado. Esta enumeración no tiene carácter taxativo, quedando facultada la Dirección General Impositiva para decidir sobre la exención cuando dichos productos se sometan a otros tratamientos análogos.

Concepto de revista exención ARTICULO 30.- A los fines de la exención legal pertinente y de esta Reglamentación, se considerará como revista a toda publicación periódica, en idioma nacional o extranjero, sea cual fuere el país donde se edite, que aparezca regularmente por lo menos una vez al año y siempre que ver se sobre asuntos de interés general.

No serán consideradas como publicaciones de interés general aquéllas que:

- a) Se destinan principalmente a la propaganda de una empresa industrial o comercial o a la de productos o mercaderías de cualquier naturaleza.
- b) Tengan por objeto principal la defensa de intereses particulares o personales, quedando comprendidas en esta designación las publicaciones editadas por centros, entidades o asociaciones de recreo o de beneficio para sus afiliados y contengan solamente o con preferencia reseña de sus actividades. No se considerarán, sin embargo, sujetas al pago del impuesto las publicaciones de interés gremial u órganos de asociaciones lícitas cuando el cincuenta por ciento (50 %), por lo menos, de su material de lectura esté constituido por trabajos de índole literaria, artística o científica.

Libros de texto y si milares: concepto ARTICULO 31.- A los fines de la exención legal pertinente y la de esta Reglamentación, se consideran libros de texto, además de aquéllos aprobados para ser utilizados en los establecimientos de enseñanza, toda otra obra de carácter didáctico, editada en idioma nacional o extranjero, que verse sobre disciplinas científicas, religión o arte o lleve un fin de divulgación y enseñanza de un oficio o manualidad útil, cualquiera sea el país en que se haya editado.

VII - DECLARACION JURADA Y PAGO

Año fiscal ARTICULO 32.- El impuesto se abonará por año calendario, sobre la base de la declaración jurada efectuada en el formulario oficial. Los responsables, mientras figuren inscriptos deberán presentar siempre su declaración aun cuando en el período que se liquida no deban abonar impuesto.

La Dirección General fijará, para cada vencimiento anual, la fecha de presentación de la declaración jurada y pago del gravamen.

Cesación de negocios ARTICULO 33.- En los supuestos previstos en los artículos 5° y 6° de esta Reglamentación, la cesación de ventas en ramos gravados implica la terminación del ejercicio fiscal y obliga al responsable a presentar, dentro de los treinta (30) días hábiles de producida, la declaración jurada y el pago del impuesto que corresponde.

Intermediarios ARTICULO 34.- Los intermediarios responsables por cuenta de terceros no inscriptos, están obligados a presentar declaración jurada y a pagar el impuesto que corresponda a las operaciones en que hayan intervenido, dentro de los diez (10) primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que hayan quedado concluidas tales operaciones.

VIII - DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Vigencia ARTICULO 35.- El presente decreto será de aplicación a partir del 1° de enero de 1950. La liquidación del impuesto

por los ejercicios fiscales vencidos hasta el 31 de diciembre de 1949 se practicará de conformidad con las disposiciones del decreto N° 56.466, de fecha 25 de febrero de 1935 y sus normas complementarias.

No deducción ARTICULO 36.- No podrá efectuarse la deducción prevista en de mercaderías con im el artículo 20 cuando las mercaderías y/o materias primas a que el ~~mismo~~ se refiere hayan sido adquiridas con el impuesto en suspenso.

suspenso

ARTICULO 37.- Publíquese, comuníquese, dése a la Dirección General del Registro Nacional y archívese.

DECRETO N° 6.652