



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



El impuesto a los beneficios extraordinarios

Molina, David Conrado

1951

Cita APA: Molina, D. (1951). El impuesto a los beneficios extraordinarios.
Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

DAVID CONRADO MOLINA

Top. N. 2335 (Dupliado)
M4

EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

TESIS

DIRECTOR DEL INSTITUTO DE
FINANZAS ARGENTINAS
Dr. Alfredo LABOUGIE

ADJUNTO

Dr. Armando ROCCO

Año: 1951

N° de registro 3747

PLAN DE TESIS

sobre:

EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

I

NOCIONES GENERALES

- a) Concepto del impuesto y naturaleza jurídica.
- b) Clasificación.
- c) Razones que abonan su implantación.
- d) Objeciones formuladas
- e) Limitación del mismo
- f) Base contributiva.
- g) Doctrina.
- h) Beneficios extraordinarios y beneficios ilegítimos.

II

LEGISLACION ARGENTINA

- 1): ANTECEDENTES.
 - a) Proyecto de impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo.
 - b) Mensaje y proyecto de impuesto a los beneficios que excedan ciertos niveles.
 - c) Proyecto del Diputado MORROGH BERNARD.
 - d) Despacho y proyecto de la Comisión de Presupuesto y

Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación.

e) Antecedentes del Decreto N° 18.230.-

2): DISPOSICIONES EN VIGENCIA.

III

ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES

IV

TESIS.

INDICE

Página

I: NOCIONES GENERALES

a) Concepto del impuesto y naturaleza jurídica	7
b) Clasificación	9
c) Razones que abonan su implantación	11
d) Objeciones formuladas	14
e) Limitación del mismo	16
f) Base contributiva	21
g) Doctrina	27
h) Beneficios extraordinarios y beneficios ilegítimos	30

II: LEGISLACION ARGENTINA

1) ANTECEDENTES:

a) Proyecto de impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo.	31
b) Mensaje y proyecto de impuesto a los beneficios que excedan ciertos niveles	36
c) Proyecto del Diputado Morregh Bernard	41
d) Despacho y proyecto de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación.	43
e) Antecedentes del Decreto N° 18.230	50

2) DISPOSICIONES EN VIGENCIA 51

III: ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES 52

IV: TESIS 79

APENDICE 81

oooooooooooo ooooooooooooo
oooooooooooo
oooo
oo

BIBLIOGRAFIA

CONSTITUCION NACIONAL

CODIGO CIVIL

CODIGO DE COMERCIO

CLARIDAD, Editorial

Leyes impositivas

DIPUTADOS DE LA NACION

Diarios de sesiones de la Honorable Cámara.

DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Formularios Oficiales de declaración jurada

INSPECCION DE JUSTICIA

Instrucciones sobre confección de balances

LABOUGLE, Alfredo

Concepto financiero y social del crecimiento de los gastos públicos

LOPEZ, Alberto F.

Beneficios extraordinarios.

LUQUI, Juan C.

Impuesto sobre las ganancias excesivas y proyecto de programa para un curso de derecho tributario.

LA LEY, Editorial

Anales de la legislación argentina (Tomos I al IX)

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION

Proyectos financieros y económicos (1941 - 1942)

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION

Modificación de leyes impositivas y creación de nuevos gravámenes.

SORONDO, Juan Carlos y CARRERA, Carlos A.

El impuesto a los beneficios extraordinarios.

SENADORES DE LA NACION

Diarios de sesiones de la Honorable Cámara.

TEZANOS PINTO, Mario A.

El impuesto único y la exención de impuesto a las mejoras

TREVISAN, Egidio C.

El impuesto a los réditos en la República Argentina.

TARANTINO, Jacinto R.

Impuestos a los beneficios extraordinarios y réditos.

VICCHI, Oscar

Impuesto a los réditos.

WATSON, Guillermo

Impuesto sobre las ganancias excesivas. Exámen crítico sobre un proyecto de ley

o-o-o-o- -o-o-o-o

oooooo

oo

I

NOCIONES GENERALESa): CONCEPTO DEL IMPUESTO Y NATURALEZA JURIDICA.

Por el Decreto N° 21.702 (1), el impuesto a los beneficios extraordinarios grava los originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes, y afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos, y los exentos por él.

Entiende además el mismo decreto por utilidad del año (2) el beneficio establecido de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos con las modificaciones que el mismo detalla.

De ello se deduce que el impuesto a los beneficios extraordinarios es un impuesto a la renta y además que no grava toda ella sino solo las que no son ordinarias, o sea las que se producen en circunstancias excepcionales, como una guerra, etc.

Tampoco en cuanto al monto grava toda la renta producida sino unicamente la que supera un porcentaje que se considera como normal.

En consecuencia podemos decir que se trata de una categoría especial de impuesto a la renta, siendo un gravámen a las super rentas.

Estas últimas, a su vez, representan solo una clase de los beneficios que pueden producirse ya que se caracterizan por una periodicidad que no tienen otras utilidades o ganancias.

No debe confundirse entonces el impuesto a los beneficios extraordinarios con los impuestos al "incremento de valor" que son impuestos al capital, ni con los gravámenes al "mayor valor" que gravan beneficios que no son de permanente periodicidad y por lo tanto no pueden considerarse rentas.

(1): Art. 1°.

(2): Art. 3°.

Entre éstos pueden citarse los aumentos de valor en ciertas cosas debidos a la ejecución de obras públicas (pavimentos, etc.) o a la acción general del Estado.

En consecuencia, la venta aislada de un bien por un precio superior al que normalmente puede obtenerse entraría en el concepto de "incremento de valor" o en el de "mayor valor", y no en el de super renta.

Tampoco deben incluirse como beneficios extraordinarios gravados por el impuesto que estudiamos los llamados "beneficios elevados", pues para determinar estos últimos se toma en cuenta la capacidad de consumir del titular y no el rendimiento del capital.

Un ejemplo de "beneficios elevados" lo da el caso del dueño de una fábrica de tejidos que con \$ 20.000.000.- invertidos al 2% obtendría una renta de \$ 400.000.- (gran renta en relación a su capacidad de consumir), mientras serían beneficios extraordinarios los obtenidos por un fabricante de productos químicos cuando, habiéndose establecido como tipo de interés normal el 10%, obtuviera una renta también de \$ 400.000.-, pero para una inversión de capital de solamente \$ 1.000.000.- En este caso obtendría como renta normal \$ 100.000.- y como super renta \$ 300.000.-

- - - - -

b): CLASIFICACION

En primer lugar podemos decir que el impuesto a los beneficios extraordinarios es un impuesto directo ya que pertenecen a esta categoría los que tienen por objeto las personas o los bienes.

En efecto, según el Decreto N° 21.702 (3), el gravámen que estudiamos tiene por objeto los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria, y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes.

En consecuencia, se trata de un impuesto directo.

Además es un impuesto objetivo o real porque así se denominan aquellos en que se gradúa la cuota impositiva de acuerdo a la importancia del objeto sin tener en cuenta las condiciones del sujeto.

A este respecto el Decreto N° 21.702 (4), determina lo que ha de entenderse por utilidad del año, disponiendo que ella será el beneficio establecido de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos.

Y de este beneficio, revestirá el carácter de extraordinario y estará sujeto al impuesto, toda utilidad que exceda el 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravámen (5).-

Resulta de lo manifestado que las cuotas se gradúan tomando como base la importancia o valor del objeto en cada caso, y no se tienen en cuenta las condiciones de vida del sujeto ni sus obligaciones personales. Ni siquiera se considera para la clasificación del grado, el total de los réditos netos de cada uno. Lo único que se acepta es el monto de las deudas motivadas por la obtención, mantención o conservación de esos mismos réditos.

Otra característica de este gravámen lo define como un impuesto extraído del rédito.

Como sabemos, los impuestos que tienen por objeto bienes

(3): Art. 1°.

(4): Art. 3°.

(5): Art. 2°.

reproductivos se pagan habitualmente extrayendo una parte de la ganancia derivada de la explotación de dichos bienes, y solamente en el caso en que la cuota impositiva es muy elevada puede ocurrir que el impuesto absorva toda la renta y además una parte del capital.

Tratándose en particular del impuesto a los beneficios extraordinarios, el Decreto N° 21.702 (6), establece su incidencia sobre una parte de los réditos netos.

En consecuencia, para abonarlo solo se precisa disponer de una parte de las rentas obtenidas.

Por último, podemos agregar que se trata de un impuesto extraordinario ya que por el Decreto N° 21.702 (7), ha sido establecido con carácter transitorio por el término de 3 años, y aunque por disposiciones posteriores se ha prorrogado su vigencia (también por tiempo determinado), no pierde por ello la característica citada.

- - - - -

(6): Arts. 1° y 3°.

(7): Art. 1°.

c): RAZONES QUE ABONAN SU IMPLANTACION.

Numerosos autores justifican las cargas públicas, desde el punto de vista financiero, con la teoría de la causa.

Según ésta, al aporte que la sociedad hace al Estado corresponde un servicio que este realiza en beneficio de la sociedad. Este servicio es la causa del impuesto.

Al respecto, estudiando el crecimiento de los gastos públicos, el Dr. Alfredo Labougle describe como, (8) evolucionando las agrupaciones de individuos hasta formar naciones, evolucionaron también sus necesidades haciéndose mayores y más complejas. Así, a las anteriores de defensa y justicia se agregaron las de construcción de caminos, etc, que debieron ser satisfechas por el Estado dada la incapacidad de los particulares para enfrentar su magnitud.

Esto obligó a su vez al Estado a adquirir bienes y remunerar funcionarios y obreros, actividad que cada día fué haciéndose mayor y más permanente, a medida que se perfeccionaba su organización y el cumplimiento de sus fines, hasta llegar al Estado moderno con funciones económicas, genésicas, estáticas, morales, jurídicas y políticas.

Indudablemente, para hacer frente a las erogaciones que el cumplimiento de sus fines demanda, el Estado necesita recursos, y esa necesidad precisamente, es la causa que justifica la facultad de establecer impuestos por parte del Estado.

Ahora bien, al impuesto a los beneficios extraordinarios, por el mismo hecho de ser un impuesto, le corresponde la causa mencionada, que ha sido llamada "causa originaria".

Por otra parte, en la actualidad muchos autores sostienen que los impuestos no deben gravar al capital ni al trabajo por ser ellos factores necesarios de la producción, ya que de lo contrario se la perjudica.

En cambio si deben recaer sobre los beneficios y aumentos de valor que ya no son producidos exclusivamente por la acción del trabajo y del capital sino también del Estado.

(8): "Concepto financiero y social del crecimiento de los gastos públicos"; Cap. I, pág. 148.-

A esta última clase pertenecen las super rentas y los incrementos de valor, y desde que el Estado ha contribuido con su acción a que se produzcan o acrecienten, justo es que mediante el impuesto recupere los gastos efectuados.

Además, al gravar las super rentas y los incrementos de valor se evita que el impuesto incida en último término sobre el consumidor, es decir, que repercuta sobre personas distintas a las que la ley señala como sujetos pasivos, ya que éstos se encuentran imposibilitados de efectuar la traslación.

Refiriendonos ahora a la justificación en particular del impuesto a los beneficios extraordinarios es conveniente demarcar tres situaciones en que puede encontrarse un país.

En primer término, se ha justificado casi unánimemente cuando una nación está en guerra.

En efecto, en dicha situación el país se encuentra en "estado de necesidad" y el gobierno no solo tiene el derecho sino la obligación de imponerlo ya que debe apelar a todos sus recursos.

En este caso los mismos contribuyentes no han objetado la contribución.

En segundo lugar, puede ser que el país no se encuentre en guerra pero si en estado de pre-guerra.

En estas condiciones toda la actividad del Estado se dirige a prepararla, y para ese fin se modifica toda su economía, siendo una medida ya común establecer el impuesto a los beneficios extraordinarios.

Pueden citarse como ejemplo Alemania, Canadá, Francia e Inglaterra, todos en 1939,(9).-

Una característica que se ha señalado es que el impuesto se encaminaba a gravar especialmente las ganancias de las fábricas de armamentos o industrias de guerra.

En efecto, aprovechando la experiencia obtenida en la guerra anterior (1.914), el Estado perfeccionó su acción financiera y no esperó a encontrarse en plena beligerancia para implantar el gravámen, abarcando así desde sus comienzos el exceso de

(9): Alemania el 20.3.939, Francia el 21.4.939 e Inglaterra el 28.7.939.-

utilidades motivadas por la guerra en las industrias en que se producían.

Corresponde pues destacar el concepto de que en éstos casos no se trata de un impuesto a las super rentas normales sino a las superrentas excepcionales (de guerra).

Por último cabe considerar el caso del establecimiento de este gravámen cuando el país se encuentra en estado de paz.

En estas circunstancias la mayoría de los autores no lo justifica.

A pesar de ello varios países lo han impuesto, entre ellos Estados Unidos, Irlanda, Colombia, Méjico, Chile, España, Perú, Holanda, Suecia, Nueva Gales del Sud, Guatemala, etc. (10).

Se sostiene a su favor que es un impuesto que contempla la tendencia actual en materia de tributación, según la cual ya no es la capacidad contributiva objetivamente considerada la que sirve de base al impuesto sino el sacrificio con que ella se obtiene.

Se señala a ese respecto que la capacidad contributiva aumenta a medida que se pasa de las rentas obtenidas del trabajo o en condiciones de fuerte concurrencia a las rentas de capitales o en condiciones de monopolio o debidas a la acción social del Estado.

Se lo justifica también como una medida fiscal para evitar el alza de los precios y propender a un mejoramiento en la calidad de los productos.

En nuestro país, al implantarse, no se dió otro motivo que la necesidad del Estado de obtener mayores recursos.

(10): Irlanda en 1930, Colombia en 1934, Estados Unidos en 1938, Méjico en 1939, Chile en 1939, España en 1939, Perú en 1940, Holanda en 1938, Suecia en 1938, Nueva Gales del Sud en 1939 y Guatemala en 1938.-

d): OBJECIONES FORMULADAS.

Como ya se expresó anteriormente, la teoría de la habilidad para pagar o capacidad contributiva tiende a justificar el gravámen a los beneficios extraordinarios.

Se objeta sin embargo por el grave problema de orden práctico que se presenta para medir el beneficio extraordinario.

En efecto, las causas que determinan la utilidad de una empresa son muy diversas, y también es muy compleja la forma en que una situación general, como es la guerra, influye en el aumento de ganancias.

Basta solo tener en cuenta para demostrar la diversidad de factores, que el aumento en los beneficios de una empresa a veces depende en principalísimo grado de la habilidad de un gerente o de su mejor organización, lo cual hace imposible nivelarlas a todas en las mismas condiciones.

Tampoco ha sido posible determinar un coeficiente adecuado para cada inversión. Se ha recurrido en definitiva a adoptar el llamado sistema del año base o el de un coeficiente de rendimiento sobre el capital, aplicándose a veces, como en nuestro país, los dos en forma alternativa. Los mismos se analizan mas adelante.

Otra objeción se ha basado en que, si bien la teoría del servicio que presta el Estado fundamenta el impuesto, también debe fundamentar la indemnización en el caso en que la acción del gobierno no sea lo suficientemente eficaz para determinar la obtención de un beneficio normal.

Además es imposible establecer con certeza cual es el aumento de beneficios que se produce en una firma como consecuencia de la acción del Estado y cual por la acción del dueño.

Y si el Estado toma por medio del gravámen aquella parte de super renta que corresponde a la acción personal del propietario, provocará una resistencia a la introducción de mejoras tendientes a aumentar el beneficio.

Se objeta también en los casos en que se toman pocos años como base para determinar el beneficio extraordi -

nario, que el gravámen no es equitativo para las empresas pequeñas ni las arriesgadas, ya que, al ser mas susceptibles a la variabilidad del rédito que las grandes firmas, así como obtienen beneficios extraordinarios, tambien sufren quebrantos grandes y repentinos.

En estas circunstancias el promedio tomado como base no es suficientemente equitativo.

Y tampoco lo es si comprende solo el período de iniciación de la firma, ya que en éste las utilidades son inferiores a las normales.

- - - - -

e): LIMITACION DEL MISMO

Como ya dijimos, el impuesto a los beneficios extraordinarios es un impuesto a las super rentas.

En consecuencia debe limitarse a gravar éstas, lo cual presenta un problema de muy difícil solución práctica.

En efecto, presenta grandes obstáculos la separación de lo que es renta y super renta, para lo cual se hace necesario determinar previamente cual es la remuneración normal y consignar los beneficios por clases, categorías, profesiones y por colocación del capital, para conocer así la naturaleza económica de cada uno de ellos.

Hasta ahora se ha fijado solamente en forma empírica y con carácter general el límite entre la ganancia normal y lo que se considera renta gravada, lo cual ha traído como consecuencia una falta de equidad en su aplicación que ha beneficiado a unos al mismo tiempo que perjudicaba a otros.

En nuestro país se ha adaptado tanto el sistema del año base como el de un coeficiente de rendimiento sobre el capital, que es el que rige actualmente de acuerdo con el Decreto 18.230 t.m.-

En Inglaterra se considera ganancia normal el beneficio obtenido promediando varios años, existiendo también un mínimo legal.

En el Brasil en cambio se toma tanto un año base como un coeficiente de rendimiento sobre el capital.

Por su parte Australia, Colombia, Chile y Uruguay adoptan un coeficiente de rendimiento sobre el capital que es fijo.

Tomando como base nuestra legislación, podemos agregar que el impuesto no comprende todas las ganancias o beneficios extraordinarios sino solamente una categoría de ellos.

Corresponde pues determinar cual es el objeto del mismo, es decir, la materia imponible.

En tal sentido (11), el gravámen incide sobre todos los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio

(11): Decreto N° 18.230 (t.m.), art. 1°.-

del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquiera otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes, siendo éste el principio que limita en forma general el campo de aplicación del gravámen.

Esta limitación concuerda con la contenida en el proyecto que remitiera la Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas financieros, designada el 6 de julio de 1943 por el Poder Ejecutivo, la que sostenía que el impuesto, si como se propugnaba debía comprender los mayores beneficios que provocaba la situación excepcional del mercado, y que se producían en el comercio, la industria y en toda explotación que importaba la transformación o negociación habitual de bienes, lógicamente debía incidir también con exclusividad sobre esas actividades.

Hay que separar entonces las actividades en dos clases:

- 1) Las comerciales, industriales, mineras y de explotación agropecuaria, que están siempre gravadas de acuerdo a lo expuesto.
- 2) Las de otra naturaleza que solo estarán gravadas cuando importen la transformación o disposición habitual de bienes.

El Decreto reglamentario por su parte aclara el concepto de "disposición habitual de bienes" al exceptuar del impuesto a los beneficios extraordinarios los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales; de la locación de inmuebles (salvo cuando ella sea una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado); de la concesión de préstamos y en general de las inversiones, cuando se encuentren en las condiciones a que alude el inciso c) del art. 25 de la ley N° 11.682 t.o. (salvo en el caso de ser una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado); y de la prestación de servicios que no involucren el ejercicio de una profesión liberal, siempre que el capital aplicado a la actividad no exceda de \$ 100.000.- (12).

(12): Decreto N° 21.703, art. 1°.-

Además, cuando en un solo balance estén incluidos resultados provenientes de las actividades antes indicadas y otras gravadas, la Dirección General del Impuesto a los Réditos a efectos de establecer si corresponde la exención podrá discriminar dichos resultados y los capitales consiguientes.

Por otra parte tampoco se exceptúan las prestaciones de servicios en las que medie proceso industrial.

Para completar lo expuesto corresponde agregar que (13), en la determinación de la renta bruta no se computarán el mayor valor proveniente de la venta o revaluación de los bienes inmuebles, valores mobiliarios y otros bienes del negocio, en comparación con el precio de compra o valuación en el último balance, salvo cuando esos bienes se consideren, no como inversiones de capital, sino como mercadería, lo que rige para operaciones efectuadas por cuenta de personas o entidades que hagan de la compraventa de dichos bienes su profesión habitual o comercio.

De lo transcripto surge una distinción entre las inversiones en general y las mercaderías, tomando como base el hecho de hacer profesión habitual o comercio de la compraventa de bienes inmuebles, valores mobiliarios u otros bienes del negocio.

No existe tampoco la exención en el caso de préstamos o inversiones que sean una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado (14).-

Ello ocurre por entenderse que los bienes que se vinculan al negocio gravado constituyen un accesorio de éste y por lo tanto están sujetos al impuesto.

Otra limitación del gravámen establecida en el Decreto N° 18.230 t.m. (15), exime los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como ser los de los comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y demás agentes auxiliares del comercio siempre que su obtención no dependa también de u-

(13): Ley N° 11.682 t.o., art. 25, inc. c).-

(14): " " " " " " " " ,-

(15): Art. 1°, apartado 2.-

na inversión de capital.

Al respecto, la Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional sostenía en su comentario al proyecto de impuesto a los beneficios extraordinarios, que si el gravámen debía comprender los mayores beneficios originados por la situación excepcional del mercado, y si esos beneficios eran observables en el comercio, en la industria y en toda explotación que importaba la transformación o negociación habitual de bienes, solo debía incidir sobre esas actividades.

Esta es la regla general que se sigue en estas exenciones.

Por lo tanto, de acuerdo a la Comisión, los beneficios que reconocen otro origen, y especialmente todos los réditos provenientes con exclusividad del trabajo personal, debían hallarse exentos del impuesto.

Lo mismo las personas cuya actuación no consiste en el ejercicio de un comercio o explotación por cuenta propia, sino que revisten el carácter de verdaderos gestores o mas propiamente, agentes auxiliares del comercio (como es el caso de los corredores, despachantes de aduana, etc.), y para los cuales el producto de su actividad representa tan solo la retribución de su esfuerzo o labor personal.

No se incluyen en cambio aquellos que, concomitantemente con su labor específica de agentes del comercio, desarrollan actividades de otro carácter, especialmente financieras, destruyendo así el concepto de la actividad personal.

Conviene agregar que según el Código de Comercio (16), son agentes auxiliares del comercio, y como tales sujetos a las leyes comerciales, con respecto a las operaciones que ejercen en esa calidad, los corredores, los rematadores o martilleros, los barraqueros y administradores de casas de depósitos, los factores o encargados, los dependientes de comercio y los acarreadores, porteadores o empresarios de transporte.

Otra limitación impuesta por el Decreto N° 18.230.

(16): Art. 87.-

t.m. (17), consiste en la exención de los beneficios no computables para el impuesto a los réditos. En este caso se encuentran los títulos declarados exentos con respecto a éste último gravámen.

La razón consiste en que, para determinar la materia imponible respecto al impuesto a los beneficios extraordinarios se toma como base principal lo que es imponible para el impuesto a los réditos, de donde se exceptúa lo que no es imponible para éste.

Por último, se declaran exentos también, los primeros \$ 20.000.- de beneficios extraordinarios.

Se basa la liberación en el propósito de que no incida el gravámen sobre las firmas pequeñas, y también en el deseo de excluir los beneficios extraordinarios marginales.

- - - - -

f): BASE CONTRIBUTIVA.

En general, la base contributiva en los impuestos a las super rentas puede ser la renta bruta o la renta neta, y para su determinación tomarse en cuenta, o el rendimiento del capital o los coeficientes de beneficios de los distintos tipos de inversiones.

En la práctica, sin embargo, y como ya se dijo, es muy dificultoso medir los beneficios extraordinarios.

En efecto, los factores que determinan los resultados de una firma son complejos y distintos.

También es distinta la forma en que influye una situación anormal en el aumento de ganancias.

Una guerra, por ejemplo, no incide en igual forma en todas las industrias.

No es posible colocar pues todas las empresas en el mismo plano para considerar la naturaleza de sus beneficios con un solo criterio o una disposición única.

Hay además, aparte de los factores generales, como son una contienda, una crisis, etc., otros factores de carácter particular que también producen beneficios superiores a los consumos.

Ejemplos de estos últimos son el grado de organización, un monopolio, etc.-

Al respecto la Comisión Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas financieros sostuvo en el comentario que acompañó a su dictámen relativo al impuesto a los beneficios extraordinarios, que no hubiera sido justo calificar como materia imponible todas las utilidades que superasen a un determinado porcentaje sobre el capital, porque en esta forma no solamente se gravarían los beneficios extraordinarios provocados por una situación anormal, sino aquellos que pueden denominarse normales u ordinarios, obtenibles en cualquier tiempo, y que si se quería alcanzar los beneficios extraordinarios debía definirse primeramente cual era el beneficio ordinario de cada explotación, no pudiendo ser otro que el que se obtuviera en un período reputado como normal. Lo que ex-

cediera de ese beneficio recién podría estimarse como ganancia extraordinaria.

Por ello en su origen el Decreto N° 18.230 clasificaba como beneficio extraordinario los excedentes de utilidades que se obtuvieran comparando la ganancia producida en un año que se consideraba normal con la obtenida en el año de liquidación del impuesto, y como utilidad del año base el beneficio impositivo que, de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos, y aplicados los ajustes correspondientes, se hubiera obtenido en cualquiera de los ejercicios anuales correspondientes a los años 1938 ó 1939, a opción del contribuyente.

Además, en el caso en que el beneficio impositivo no alcanzare el 10% del capital y reservas libres invertidos en la explotación para las sociedades anónimas o al 12% para las explotaciones individuales, sociedades colectivas, en comandita simple, de capital e industria y de responsabilidad limitada, debían tomarse como utilidad del año base los indicados porcentajes sobre el capital y reservas libres.

También si la firma se iniciaba después del año 1939 debía considerar como utilidad del año base el 10% del capital y reservas libres invertidos en la explotación en el caso de sociedades anónimas y el 12% en el caso de explotaciones individuales, sociedades colectivas, en comandita simple, de capital e industria y de responsabilidad limitada.

Respecto a las ganancias o pérdidas de los aumentos o disminuciones de capital, operados después del año base, éstas debían agregarse o disminuirse en su caso, de la ganancia del mencionado año, estableciéndose por aplicación del 10% para las sociedades anónimas y el 12% para las demás explotaciones o empresas sobre los aumentos o disminuciones de capital, en proporción al tiempo que se hubieran invertido en el ejercicio comercial.

Sin embargo el sistema del Decreto N° 18.230 era de difícil aplicación en la práctica, porque en los años 1938 y 1939 ya había habido para más de una firma beneficios extraordinarios.

Además, al poder elegir cualquiera de ellos, las

entidades podían hacerlo justamente con aquel en que habían obtenido ganancias superiores a las normales.

También podía darse el caso de que en los dos años se hubieran producido pérdidas o beneficios muy escasos, inferiores a los corrientes.

Teniendo en cuenta estos inconvenientes, el Poder Ejecutivo no aceptó la teoría del año base y en el Mensaje y Proyecto de Ley de impuesto a los beneficios que exceden ciertos niveles, de fecha 21 de Abril de 1941, para determinar la ganancia excesiva la relacionaba con el rendimiento del capital que la hubiera originado sin ir a buscar el promedio de utilidades obtenido en períodos anteriores.

Volviendo al sistema del año base, puede agregarse a lo dicho que éste origina la desigualdad frente al impuesto para dos empresas teóricamente iguales.

En efecto, en el año base una puede haber tenido utilidades elevadas y la otra pérdidas. Siguiendo este sistema pagarían cantidades distintas en concepto de impuesto, ya que para la primera su ganancia normal podría ser el 40% de su capital y reservas libres, mientras la segunda solo podría computar como normal el 10% o el 12% de su capital y reservas libres en el ejercicio de imposición.

También se presentaría esta última condición si la empresa se hubiera iniciado después del año 1939 ya que en ese caso el Decreto 18.230 (18), consideraba como utilidad normal solamente el 10% o el 12% del capital y reservas libres del año de imposición.

Otra desigualdad se originaba en el caso de aumento o disminución de capitales, ya que, según el primitivo Decreto 18.230 (19) las ganancias o pérdidas de los aumentos o disminuciones efectivas de capital, operados después del año base, debían agregarse o disminuirse en su caso de la ganancia del mencionado año, estableciéndose por aplicación del 10% para las sociedades anónimas y el 12% para las demás explotaciones o empresas, sobre los aumentos o disminuciones de capital, en proporción al tiempo que se hubieran invertido en el ejercicio comercial.

Sorondo y Carrera expresan al respecto (20), que esta heterogeneidad de procedimientos para cobrar un mismo impuesto, debe examinarse desde un punto de vista constitucional, y que la Corte Suprema ha consagrado el principio, en numerosos fallos, de que el precepto constitucional de la igualdad ante la ley impositiva (art. 16) no es violado cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes idénticos.

En efecto, según esta última, la igualdad reconocida por el artículo 16 de la Constitución, significa en lo referente a impuestos, que en condiciones iguales deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes, y aquel principio admite clasificaciones y categorías razonables cuando el impuesto recae sobre cierta clase de bienes y personas (21),-

También ha sentado que la garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución al establecer la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla rígida que impida la formación de categorías con diversas tasas, siempre que no se hagan distribuciones o distinciones arbitrarias, o, lo que es lo mismo, siempre que las clasificaciones de los bienes o de las personas afectadas reposen sobre alguna base razonable que autorice su discriminación en grupos distintos, bastante para alejar toda idea de hostilización o favorecimiento arbitrario de determinados contribuyentes (22).

Como antecedente, cabe recordar que el sistema del año base ya había sido adoptado anteriormente pero en forma mas perfecta en el proyecto de Ley del Poder Ejecutivo sobre ganancias excesivas de las compañías de petróleo, el cual establecía el importe de las utilidades extraordinarias restando de los beneficios el importe que resultara de aplicar sobre el capital de la empresa, al fin de cada año fiscal, el por ciento de ganancia normal fijado.

Este por ciento de ganancia normal lo debía fijar el Poder Ejecutivo para cada empresa, relacionando el promedio de los resultados comerciales obtenidos durante los ejercicios terminados en los años 1932 á 1936 inclusive, con el

(20): "El impuesto a los beneficios extraordinarios" pág. 21.-

(21): Corte Suprema. T: 138, pág. 313.- Fallos, T: 150, pág. 189.

promedio de los capitales invertidos durante ese mismo período.

A tal fin se entendía por capital, el realizado más las reservas libres de la empresa y las utilidades acumuladas, y si el porcentaje resultaba negativo se tomaba como base cero.

Cuando las empresas se establecían con posterioridad a la promulgación de la ley, el porcentaje normal de beneficio se fijaba relacionando la suma de los resultados comerciales obtenidos por todas las firmas durante el quinquenio 1932 al 1936 inclusive, con los capitales invertidos por ellas durante ese mismo lapso.

Como se ve, este último sistema acusa una mayor perfección ya que en vez de un año toma el promedio de cinco para establecer la utilidad normal, y con respecto a los aumentos de capital, la considera en base al mismo promedio ya establecido.

Tratándose de empresas nuevas, el beneficio normal se determina en cada caso por el Poder Ejecutivo en base a los resultados obtenidos por las demás empresas durante los cinco años antes mencionados y de acuerdo con los capitales invertidos.

Otro sistema para determinar el beneficio extraordinario, como se expuso al principio, es el que considera como utilidad normal un coeficiente fijo de rendimiento sobre el capital.

El mismo fué adaptado en el proyecto de ley de impuesto a los beneficios que exceden ciertos niveles, de fecha 21 de Abril de 1941, sosteniendo en su mensaje el Poder Ejecutivo, que para determinar la ganancia excesiva era necesario relacionarla con el rendimiento del capital que la origina sin ir a buscar el promedio de utilidades obtenido en períodos anteriores, puesto que si se adaptara esta última base, tal promedio, que se admitiría como beneficio normal, podría representar ya, parcialmente, una ganancia excesiva o bien resultar inferior al ingreso admisible para el respectivo

vo tipo de explotación.

Se fijaba en dicho proyecto el 8% del capital como límite de las ganancias normales, no pagandolo los beneficios inferiores y gravandose con una escala proporcional y progresiva los superiores.

Tambien en el proyecto del Diputado Morrogh Bernard se adoptaba el mismo sistema ya que creaba un impuesto a los mayores beneficios a cuyo pago estaban obligadas todas las personas de existencia visible o ideal, cuyos réditos provinieran del ejercicio de cualquier actividad, tuvieran o no su domicilio en la República, gravandose todos los que excedieran de \$ 30.000.- m/n anuales, de conformidad con las siguientes tasas:

20% sobre los beneficios que excedían del 8% hasta el 15% de su capital, mas

30% sobre los beneficios que excedían del 15% hasta el 20% de su capital, mas

50% sobre los beneficios mayores del 20% de su capital.

También el despacho de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación sobre el impuesto de emergencia a los mayores beneficios adoptó este sistema, gravando con un impuesto real los beneficios derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de las explotaciones agropecuarias y mineras y de cualquier otra actividad de los que se dedicaran habitualmente a la compraventa, en cuanto excedieran el 10% del capital, y considerando todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y de los comprendidos en los artículos 21 y 29 de la ley 11.682, texto ordenado.

Este último sistema que como ya anteriormente se expresó, no fué adptado por el primitivo Decreto 18.230, fué impuesto por el Decreto N° 21.702 al considerar beneficio extraordinario sujeto al mismo toda utilidad que exceda el 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravámen.

g): DOCTRINA

Conviene aclarar en primer término, el significado de lo que es renta y super renta.

La palabra renta, sintetizando el concepto que enuncia el Dr. Mario A. de Tezanos Pinto (23), si bien es utilizada vulgarmente para designar el pago que efectúa el que usa de una cosa cualquiera a su propietario, tiene en economía un significado distinto ya que se aplica solo a la parte del producido que recibe el propietario, a la vez que, para que exista renta, no es necesario que una persona sea la propietaria y otra la usufructuaria. De ello se deduce que un propietario que trabaja la tierra puede recibir una renta.

Pasando ahora a la super renta, ya Ricardo sostuvo que era un beneficio relativo que obtenía una tierra respecto a otras, por ser de mejor calidad y encontrarse ubicada mas ventajosamente, lo que se traducía en la obtención de una cantidad mas grande de productos, o en la venta de los producidos a un importe mas alto por haber resultado de mejor calidad.

Ahora bien, Luqui sostiene, comentandolo (24), que el mismo fenómeno puede observarse en materia de producción económica, aunque con una complejidad mas grande, ya que la super renta puede reconocer causas muy variadas y variables, como por ejemplo, perfección de la técnica industrial, crédito, legislación obrera, seriedad con que la empresa se financia, stock de mercaderías y materias primas, reservas para eventuales, seguros, mano de obra, aumento de población, casos fortuitos y fuerza mayor, crisis y guerras.

Se sostiene doctrinariamente además, en cuanto a la imposición, que ésta clase de gravámenes solo debe gravar las rentas que excedan las remuneraciones necesarias de los factores de la producción, pues en caso contrario se produciría un aumento en los precios de los servicios y un desmejoramiento en el nivel de vida de los que poseen los cita-

(23): "El impuesto único y la exención de impuesto a las mejoras"; Cap. VII, pág. 101.-

(24): "Impuesto sobre las ganancias excesivas y provento de

dos factores, empeorandose la calidad de los productos y disminuyendose la oferta de los mismos.

Existen por otra parte, una serie de principios aplicables en materia impositiva, algunos adoptados ya en la legislación positiva y otros con el carácter de doctrinas generalmente admitidas.

Estos principios (a los que debe ajustarse por su naturaleza el impuesto a los beneficios extraordinarios), según diversos autores, son de carácter jurídico, económico, administrativo y financiero.

Los jurídicos dan lugar a las reglas conocidas de igualdad, generalidad, equidad y legalidad y se fundamentan en la justicia.

Los económicos prohíben que se graven las fuentes de producción de la riqueza y solo permiten hacerlo con sus resultados.

Los administrativos requieren el buen orden en las relaciones de la administración fiscal con los contribuyentes.

Los financieros imponen que el rendimiento del gravámen sea suficiente y elástico.

Los principios administrativos y los económicos son todavía reglas doctrinarias que los poderes públicos cumplen como normas de buen gobierno.

En cambio los principios jurídicos han alcanzado el carácter de preceptos de derecho positivo.

En la República Argentina son de cumplimiento obligatorio dichos principios jurídicos, debiendo conformarse a ellos los actos de los poderes ordinarios de gobierno del Estado Nacional y de los Estados Provinciales (25).-

Finalmente se sostiene en doctrina que las super rentas y los incrementos de valor son los objetos de los impuestos modernos porque al afectarlos con una presión tributaria adecuada, se obtiene el fin fiscal que el Estado per-

(25): Constitución Nacional; arts. 16; 67 inc. 1 y 2; 104; 17 párrafo 4; y 4 penúltimo párrafo.

sigue sin que para ello se afecten los factores de la producción, evitándose que el gravámen repercuta sobre personas distintas a las que la ley destina como sujetos pasivos y se aumente el costo de producción y con él el de venta, perjudicándose al consumidor.

- - - - -

h): BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y BENEFICIOS ILEGITIMOS.

Es necesario discriminar debidamente las ganancias ilícitas de los beneficios extraordinarios.

En efecto, las ganancias ilegítimas o ilícitas no pueden incluirse en las super rentas ni en los incrementos de valor ya que son obtenidas por medio de procedimientos reprobables, exentos de toda base de justicia.

Deben pues ser tratados por una adecuada legislación específica, de carácter penal, que los distinga perfectamente y los encuadre como delitos.

Ello no presenta mayores dificultades ya que en general puede decirse que la obtención de tales ganancias siempre implica la transgresión de normas de derecho positivo, en el estado actual de las legislaciones.

- - - - -

II

LEGISLACION ARGENTINA1): ANTECEDENTESa): Mensaje del Poder Ejecutivo y proyecto de ley de impuesto a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo.

Este proyecto, que no fué tratado, lo elevó el Poder Ejecutivo con fecha 18 de Abril de 1941 al Congreso Nacional.

En su mensaje reseñaba como, hasta el año 1936 las empresas productoras y distribuidoras de petróleo y sus derivados no habían logrado organizar sus actividades en forma que permitiera fijar precios y distribuir el mercado de consumo en condiciones regulares, por lo que, a partir de esa fecha, el gobierno comenzó a adoptar una serie de medidas reguladoras de la industria y comercio del petróleo que permitieron el desenvolvimiento económico de las empresas sin los inconvenientes que habían enfrentado hasta ese entonces.

Afirmaba luego, que en virtud de esas medidas las compañías de petróleo habían visto acrecentarse sus entradas en tal forma, que les significaron la obtención de beneficios, en conjunto, hasta seis veces superiores a los de antes.

Por ello el Poder Ejecutivo, considerando esos hechos, y sentando como base que esos beneficios no se hubieran producido sin una acción reguladora del Gobierno ejercida a partir de la fecha de su intervención, estimaba lógico que el Estado tomara una participación en los beneficios, y que las empresas, inclusive la propia Dirección General de Yacimientos Petrolíferos Fiscales, le entregaran la contribución correspondiente a sus nuevas y mayores utilidades.

Proyectaba así gravar a las compañías nacionales y extranjeras, cualquiera fuera su carácter u organiza -

ción, con un impuesto que recayera sobre los beneficios que obtuvieran como derivación de los hechos antes mencionados.

A ese fin entendía por utilidades extraordinarias, las excedentes del por ciento sobre el capital que obtenían normalmente con anterioridad.

A su vez el por ciento de ganancia normal sería establecido por el Poder Ejecutivo para cada empresa, relacionando el promedio de los resultados comerciales obtenidos en los ejercicios terminados en los años 1932 a 1936, con la cifra media correspondiente a los capitales que en ese mismo período invirtieron las empresas.

Finalmente justificaba la imposición, como una medida indispensable para disminuir en lo posible el desequilibrio de las finanzas públicas, notoriamente afectadas por la situación internacional, la que, si bien motivaría un acrecentamiento de los ingresos fiscales, no produciría repercusiones sobre las clases más necesitadas de la población, por cuanto el gravámen proyectado incidiría únicamente sobre aquellos contribuyentes que podían soportarlo sin desmedro de su desenvolvimiento individual y sin alterar en nada los beneficios a que normalmente tienen derecho las actividades que contribuyen a impulsar y afianzar el progreso económico de la Nación.

En su parte dispositiva determinaba que las empresas públicas y privadas, tanto nacionales como extranjeras, que elaboraran, extrajeran, comercializaran o distribuyeran petróleo de producción nacional o importado y sus derivados, deberían pagar un impuesto sobre las utilidades extraordinarias obtenidas como consecuencia directa del ordenamiento realizado en la industria y el comercio del petróleo a raíz de las medidas de Gobierno iniciadas con el Decreto N° 86.639 del 20 de Julio de 1936 y con los convenios realizados entre las compañías privadas y Yacimientos Petrolíferos Fiscales en ese año y en 1937.

El impuesto se aplicaría sobre las utilidades extraordinarias comprendidas por los ejercicios anuales terminados en el año 1941 y siguientes, y duraría mientras se mantuviera en vigor la situación consecuente a esas medidas.

Se exceptuaban del pago del impuesto en cuanto no pertenecieran o no fueran sucursales o filiales de las empresas petroleras sujetas al mismo, los garages, estaciones de servicio y demás intermediarios que vendieran al por menor los productos derivados del petróleo y los revendedores de lubricantes.

Según el proyecto, era utilidad extraordinaria sujeta al impuesto, la que excediera del por ciento sobre el capital que las empresas obtenían normalmente con anterioridad a las medidas antes mencionadas.

El importe de las utilidades extraordinarias debía establecerse restando de los beneficios determinados según las normas del proyecto, el importe resultante de aplicar sobre el capital de la empresa, al fin de cada año fiscal, el por ciento de ganancia normal.

A su vez este por ciento sería establecido por el Poder Ejecutivo para cada empresa, relacionando el promedio de los resultados comerciales obtenidos durante los ejercicios terminados en los años 1932 a 1936 inclusive, con el promedio de los capitales invertidos durante ese mismo período, entendiéndose por capital, el realizado más las reservas libres de la empresa y las utilidades acumuladas, tomándose como base cero si el por ciento resultaba negativo.

Tratándose de sucursales de casas extranjeras debía considerarse capital realizado el promedio diario de los saldos de la cuenta Casa Matriz u otra similar.

Cuando una empresa se estableciera con posterioridad a la promulgación de la ley, el Poder Ejecutivo, para fijar el por ciento normal de beneficio, debía relacionar la suma de los resultados comerciales obtenidos por todas las empresas durante el quinquenio 1932 a 1936 inclusive, con los capitales invertidos por ellas durante ese mismo lapso.

A efectos de establecer el capital de las empresas a fin de cada año, debían sumarse al capital base las inversiones netas efectuadas en el país con posterioridad a la fecha a la cual se hubiera fijado el capital base.

Según el proyecto, se consideraban inversio -

nes todos los aumentos reales de los rubros activos menos los derivados de una revaluación o adquisición de valores mobiliarios que estuviera exenta del impuesto a los réditos.

El Poder Ejecutivo era el encargado de establecer el capital base. Debía considerar para ello el capital realizado mas las reservas libres y las utilidades acumuladas por las empresas segun los balances comerciales que cerraran en el año 1940.

Calificaba el proyecto en particular como inversiones, las adquisiciones de inmuebles, maquinarias, depósitos, elementos de transporte y otros valores de activo fijo, los aumentos de mercaderías en existencia y otros elementos del activo circulante, como así tambien de créditos por venta de mercaderías u otros conceptos, el acrecentamiento de dinero en efectivo, depósitos en los Bancos, y la disminución de deudas con terceros u otros rubros del pasivo exigible.

Para determinar la inversión neta debía restarse de las inversiones efectuadas las disminuciones reales de los valores activos y los aumentos de deudas con terceros.

Específicamente el proyecto ordenaba deducir las amortizaciones de los rubros activos, el importe de las ventas o transferencias de maquinarias, depósitos, elementos de transporte u otros rubros de activo fijo según el valor de los mismos, y las disminuciones de activo circulante, exigible y disponible.

Las utilidades de las empresas debían determinarse anualmente aplicando las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos con algunas modificaciones.

Estas modificaciones consistían en no admitir deducciones de importes que superaran unitariamente a los precios medios vigentes en el ejercicio anterior a la promulgación de la ley, por servicios auxiliares como fletes marítimos, fluviales o terrestres, almacenaje, comisiones, etc., a menos que se justificaran debidamente los citados aumentos por circunstancias extraordinarias.

Tampoco se podían deducir sumas mayores a las

proporcionalmente abonadas en el ejercicio anterior a la promulgación de la ley, por participaciones, intereses, servicios financieros, remuneraciones al directorio y gerencia y sumas pagadas al exterior, ni el impuesto a las ganancias excesivas y el que se proponía.

Se establecía como tasa del impuesto el 60% sobre las utilidades extraordinarias.

En cuanto a su aplicación, solo sería procedente cuando su monto superara al gravámen a las ganancias excesivas, en cuyo caso debía descontarse de su importe lo pagado por ese último concepto.

Finalmente, se ponía a cargo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos la fiscalización y percepción del impuesto, y se declaraban aplicables al mismo las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos.

- - - - -

b): MENSAJE DEL PODER EJECUTIVO Y PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO A LOS BENEFICIOS QUE EXCEDEN CIERTOS NIVELES.-

Este proyecto también fué elevado al Congreso con fecha 21 de abril de 1941, pero, como el anterior, ni siquiera llegó a tratarse en las Cámaras.

En su mensaje, el Poder Administrador comenzaba describiendo la situación del mercado y sus consecuencias, sosteniendo que al encontrarse el país enfrentando los efectos de la situación internacional, a lo que correspondía agregar un acentuado desequilibrio en las finanzas oficiales debido a esos mismos hechos y a haber tomado a su cargo la adquisición de muchos productos nacionales, no podía justificarse que se mantuvieran o nacieran situaciones individuales obteniendo beneficios excesivos en relación a los que antes percibían, provocados por la acción gubernamental o por la alteración del intercambio y la normalidad en las transacciones.

Propiciaba en base a ello la participación del Estado en las ganancias excesivas, para resarcirse de los gastos que efectuaba para atender los servicios generales de la administración pública, lo que al mismo tiempo evitaría la desigualdad resultante de que un grupo de actividades se beneficiara proporcionalmente mucho más que el resto de la población.

Para reafirmar el fundamento sostenía que, mientras por un lado se observaban ganancias individuales superiores a las razonables por factores ajenos a las previsiones oficiales, por otro el Gobierno se encontraba en un apremiante desequilibrio financiero y las demás actividades eran afectadas intensamente por la crisis. En consecuencia se justificaba que, como medida de emergencia, y mientras continuara la situación descripta, se obligara a los que obtenían elevados beneficios respecto a los capitales invertidos, como consecuencia de la misma acción oficial, a que contribuyeran a atenuar las dificultades del tesoro público con un aporte que sería redistribuido en forma más equitativa y racional en provecho de las fuerzas vivas del país.

Comentando luego el impuesto proyectado, sentaba el principio de que, para determinar la ganancia excesiva, debía relacionarse con el rendimiento del capital que la originaba, sin ir a buscar el promedio de utilidades obtenido en períodos anteriores, ya que en este último caso el promedio que se admitiría como beneficio normal podría estar representando ya, en parte, una ganancia excesiva, o ser inferior al ingreso que podía permitirse para ese tipo de explotación.

Comparando luego este criterio con el sustentado en el proyecto relativo a las compañías de petróleo, explicaba la diferencia por presentar la situación de éstas características muy distintas, ya que sus operaciones antes y después de las medidas de gobierno en materia de petróleo eran perfectamente individualizables, y se habían producido por factores distintos según la época y los medios de realización.

Se sostenía además en el mensaje, que al fijar el 8% del capital como límite de las ganancias normales, el gravamen no perturbaría las actividades por él comprendidas, ni provocaría un retraimiento en las inversiones e iniciativas individuales, ya que los beneficios superiores quedaban sujetos a una escala proporcional que admitía la producción de una mayor ganancia, restandole solo un porcentaje determinado como contribución al fisco.

Ello se completaba con respecto a las pequeñas explotaciones, al liberar totalmente a los que explotaban un capital no excedente de \$ 100.000.- o cuyos rendimientos, cualquiera fuera el importe del capital invertido, no superaran la suma de \$ 8.000.- al año.

Finalmente, considerando las características del impuesto, se fijaba su duración en 3 años, dado su carácter de emergencia, porque debía ser transitorio teniendo en cuenta su naturaleza especial y los factores circunstanciales que lo originaban, y por estimarse además que dicho término abarcaría tanto la situación existente como la prolongación de las causas que eran su fundamento.

En la parte dispositiva, el proyecto declaraba sujetos al impuesto, los réditos derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación

agraria y de cualquier otra actividad que constituyera negocio de compraventa, cambio, venta o disposición de bienes, en cuanto constituyeran ganancias excesivas.

A este fin no se establecían diferencias entre sociedades de existencia visible, ideal o sucesiones indivisas.

Consideraba ganancias excesivas los réditos netos establecidos en base a la ley de impuesto a los réditos en cuanto superaran el 8% del capital que los produjera, y declaraba no deducibles los impuestos a las ganancias excesivas y a los beneficios extraordinarios de las compañías de petróleo.

A fin de determinar la materia imponible consignaba una serie de normas.

Así, para determinar el capital, no debían computarse los valores de activo originados por revaluación de bienes o asignación de valor a bienes inmateriales, salvo los casos en que, según la ley de impuesto a los réditos, el revalúo fuera computable en la determinación del rédito neto.

Confirmaba con esto como base principal la ley del impuesto a los réditos, y concordantemente, a los efectos del balance impositivo, establecía que debían sumarse o restarse, según el caso, las diferencias entre los valores asentados en los libros de contabilidad y los que correspondiera computar según las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos sobre inventarios, amortizaciones, cambios, etc.

En cuanto a los inmuebles, debían consignarse por su valuación fiscal, excepto los casos en que fuera computable el resultado de su enajenación.

Por último, los bienes que originaran resultados exentos del impuesto a los réditos, debían ajustarse según los sistemas de valuación de inventarios autorizados por dicha ley.

Establecía seguidamente que el activo impositivo debía ser igual al activo total ajustado, con exclusión de los bienes que produjeran resultados exentos del impuesto a

los réditos.

Lo mismo que el activo, el pasivo debía ser ajustado en sus valores según las disposiciones del impuesto a los réditos, y solo se consideraba como tal las deudas con terceros y la ganancia comercial del ejercicio.

Luego, este pasivo ajustado debía proporcionarse al activo impositivo, establecido según las condiciones comentadas.

Finalmente, la proporción de pasivo resultante debía restarse del activo impositivo. El resultado era el capital que debía computarse.

Ahora bien, tratandose de sucursales de casas extranjeras, el proyecto establecía un régimen especial, ya que, si bien se seguía el mismo procedimiento para establecer el capital, debía computarse además como deuda con terceros la diferencia entre el saldo de la cuenta "Casa Matriz" al fin del ejercicio y el promedio de los saldos mensuales de dicha cuenta durante el mismo. Además, al establecer esta diferencia debía excluirse en su caso, de los saldos mensuales y final de la cuenta "Casa Matriz", las sumas acreditadas por ganancia del ejercicio.

Por último, si una casa extranjera operaba en el país sin tener sucursal establecida, o teniendo sucursal parte de sus bienes no se hallaba incluida en la contabilidad de la misma, el capital a ajustar comprendía el valor de todos los bienes ubicados en la Argentina y de las deudas pagaderas en el país, garantizadas con derechos reales sobre esos bienes.

Con el fin de no gravar pequeñas explotaciones o ganancias marginales se exceptuaba del impuesto a los comercios, industrias, etc., cuyo capital no fuera superior a \$ 100.000.- m/n o cuya ganancia no excediera de \$ 8.000.- m/n.-

Las tasas del gravámen eran de carácter progresivo desde el 10% hasta el 30% a partir de la ganancia que excedía del 8% del capital.

En cuanto a la época de aplicación de la ley proyectada, ésta abarcaría los ejercicios anuales terminados durante el año 1941 y siguientes, con una vigencia de 3 años.

Se encomendaba además la percepción y contralor a la

Dirección General del Impuesto a los Réditos.

Esta, a su vez, debía aplicar respecto al fin mencionado, todas las disposiciones de la ley N° 11.683 (texto ordenado).

- - - - -

c) : PROYECTO DE LEY DEL DIPUTADO MORROGH BERNARD SOBRE IMPUESTO A

LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

Este proyecto fué presentado a la Cámara de Diputados de la Nación (26), pero tampoco fué convertido en ley.

De extensión mucho mas reducida que el proyecto del Poder Ejecutivo, tomaba a semejanza de éste como base principal para su régimen las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos, pero presentaba al mismo tiempo importantes diferencias en cuanto al objeto, las tasas, la época de aplicación, etc., como puede verse a continuación:

En efecto, creaba un impuesto a los mayores beneficios a cuyo pago se encontraban obligadas todas las personas de existencia visible o ideal, cuyos réditos provinieran del ejercicio de cualquier actividad, tuvieran o no su domicilio en la República Argentina.

Exceptuabanse solamente los beneficios inferiores a \$ 30.000.- m/n anuales y las tasas del gravámen eran progresivas desde el 20% hasta el 50% sobre las utilidades imponibles.

En lo que respecta a la forma de determinar el capital computable, no contenía disposiciones específicas, dejándolas a cargo de la reglamentación que debía efectuar el Poder Ejecutivo. También encomendaba al mismo las medidas de fiscalización necesarias para evitar evasiones por aumentos injustificados de capital.

Contenía en cambio normas especiales para las explotaciones agrarias, disponiendo que todo propietario de campo que no trabajara o explotara por cuenta propia por lo menos la mitad de su propiedad, pagaría un impuesto equivalente al 20% del arrendamiento percibido, y prohibía al Estado adquirir los frutos de la cosecha que les correspondiera a dichos propietarios en concepto de pago de arrendamientos en especie.

La percepción y fiscalización de los impuestos que creaba el proyecto quedaba a cargo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, y su producido debía ingresar a rentas

(26): "Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación".
24 de Junio de 1942.

generales de la Nación.

Además, como se expresó anteriormente, los gravámenes propuestos debían regirse por las disposiciones de las leyes N° 11.682 y 11.683 (texto ordenado), en cuanto les correspondiera.

Finalmente, se calificaba esta ley como de emergencia y se hacía depender su vigencia de la duración de la última guerra. En efecto, sus disposiciones serían aplicables a los ejercicios anuales terminados durante el año 1942 y siguientes, hasta dos años después de la terminación del conflicto bélico.

- - - - -

d): DESPACHO Y PROYECTO DE LA COMISION DE PRESUPUESTO Y HACIEN-
DA DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION SOBRE EL IMPUESTO
DE EMERGENCIA A LOS MAYORES BENEFICIOS

Este despacho y proyecto de ley (27), producido respecto a los proyectos del Poder Ejecutivo y del Diputado Morrogh Bernard, tampoco fué tratado por la Cámara de Diputados, a pesar de haber tenido entrada en la sesión del 1º de setiembre de 1942.

En su exposición, la Comisión de Presupuesto y Hacienda aconsejaba por unanimidad aprobar el proyecto de ley sobre impuesto de emergencia a los mayores beneficios, y justificaba el gravámen en base a la necesidad de crear nuevos recursos al Tesoro con medidas que incluyeran una equitativa distribución de las cargas públicas.

Si bien reconocía que este impuesto era nuevo en la legislación fiscal argentina, anotaba las disposiciones fiscales de otros países como Inglaterra, Estados Unidos, Canadá, Chile, etc., que ya lo habían adaptado como complemento de su mecanismo financiero, e insistiendo en la necesidad del gobierno de aumentar las entradas fiscales para solucionar el déficit, propugnaba el gravámen como una medida que permitía a la vez excluir a los sectores de la población con cuya contribución no era posible contar a riesgo de reducir su nivel de vida.

Informaba luego que, salvo algunas modificaciones que no alteraban su estructura, apoyaba el proyecto del Poder Ejecutivo.

Este proyecto ya ha sido estudiado en páginas anteriores.

En lo que respecta a las modificaciones introducidas por la Comisión de Presupuesto y Hacienda, ésta las agrupaba en dos clases:

- 1): Las que tienen por objeto moderar la incidencia del impuesto.
- 2): Las orientadas para evitar evasiones.

Las primeras comprendían en primer término la elevación del 8% al 10% de la tasa de rendimiento exenta del pago del impuesto.

En segundo lugar se modificaba la técnica de aplicación del gravámen. En efecto, en el proyecto elevado por el Poder Ejecutivo, la liquidación de aquel se realizaba anualmente, siendo independientes los resultados de un año de los de otro.

La Comisión de Presupuesto y Hacienda, por su parte, proponía que la liquidación se efectuara anualmente pero en forma provisoria, con ajustes en cada ejercicio de aplicación del impuesto. De esta manera el gravámen correspondía a la utilidad promedia de un conjunto de años con respecto al promedio del capital. Se obtenía así la compensación de pérdidas con ganancias de distintos períodos.

Otra modificación destinada a moderar la incidencia otorgaba la deducción de hasta \$ 500.- mensuales por cada dueño o socio de la empresa, en concepto de retribución de servicios, liberándose así, impositivamente, el pago de un aporte de trabajo.

Finalmente, y en lo que respecta a la determinación del capital, se introducía el criterio de aceptar hasta un 20% de acrecentamiento al costo de los equipos industriales para compensar su valor de reposición.

Esto se basaba en los aumentos de precios que se habían producido en el mercado, y por ello solo era aplicable a los bienes instalados a partir del 1° de enero de 1927.-

Pasando ahora a las reformas orientadas a evitar evasiones, en primer término se excluían a los efectos de la determinación del capital, las deudas del propietario de la empresa, las cuotas de capital pendientes de integración, y las pérdidas experimentadas. Aunque estos rubros no representaban un capital real, la Comisión estimaba necesario que se incluyeran disposiciones precisas al respecto.

Otra norma tendiente a evitar la evasión establecía en un 8% el límite máximo de las retribuciones que se acorda-

ran al directorio y síndico de las sociedades anónimas, no permitiendo con ello que se disminuyeran ficticiamente las utilidades con asignaciones extraordinarias.

Finalmente, otras disposiciones prevenían la subdivisión de empresas en otras de capital menor, cuando esta subdivisión fuera solo aparente.

El despacho destacaba luego la moderación de las tasas y su repercusión, y terminaba propiciando la distribución del producido del gravámen entre la Nación, la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires y las provincias.

Pasando a la parte dispositiva, el proyecto declaraba gravados con un impuesto real, los beneficios derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de las explotaciones agropecuarias y mineras y de cualquier otra actividad de los que se dediquen habitualmente a la compraventa en cuanto superaran el 10% del capital que los produjera.

Consideraba afectados a dicho efecto, todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y de los comprendidos en los arts. 21 y 29 de la ley N° 11.682 (t.o.).-

Siguiendo luego las debidas normas financieras declaraba que ningún rédito pagaría mas de una vez el impuesto de emergencia a los mayores beneficios.

Contenía también disposiciones específicas respecto a la determinación del beneficio imponible. En efecto, como base general establecía que este sería determinado de acuerdo a las disposiciones del impuesto a los réditos, exceptuando unas pocas modificaciones relativas a deducciones permisibles.

Las mismas se referían en primer término a la retribución de servicios efectivamente prestados por el dueño o socios de la empresa, autorizando una deducción máxima de \$ 500.- mensuales por persona, aunque fuera dueño o socio de varias.

En segundo lugar, limitaba al 8 % del resultado comercial o impositivo del ejercicio, las sumas realmente pagadas que podían deducirse en concepto de retribuciones al directorio y síndico.

Por último, se declaraba no deducible el impuesto de

la ley proyectada y el gravámen a las ganancias extraordinarias de las compañías de petróleo.

A efectos de determinar el capital se incluían también en el proyecto normas precisas:

En primer término no debían computarse las cuentas de orden. Además, los valores activos debían ser ajustados desechando los originados en revaluaciones de bienes o asignación de un importe superior al costo para los bienes inmateriales a menos que la revaluación fuera computable según las normas del impuesto a los réditos.

Debían deshecharse también las deudas de los dueños o socios de la firma, las cuotas de los accionistas pendientes de integración y los saldos de quebranto de ejercicios anteriores.

Las diferencias entre los valores asentados en libros y los que correspondiera computar a los efectos del balance impositivo según las disposiciones del impuesto a los réditos, como ser las relativas a inventarios, amortizaciones, cambios, etc., debían sumarse o restarse según su naturaleza.

Traía el proyecto una novedad respecto a los equipos industriales usados en las actividades comerciales, industriales y agropecuarias instalados desde el 1° de enero de 1927. En efecto, admitía la compensación del aumento del costo de reposición mediante la adición de un 20% al valor establecido conforme a las disposiciones comentadas. Se daba por otra parte elasticidad a este régimen autorizando al Poder Ejecutivo a variarlo anualmente de acuerdo a las circunstancias aunque dentro del coeficiente establecido.

Respecto a los inmuebles, siguiendo una vez más las disposiciones del impuesto a los réditos, debía coincidir el importe de su avalúo con el de la tasación fiscal salvo que el resultado de su enajenación fuera computable para aquel gravámen.

Se contemplaba también el caso de que algunos bienes originaran resultados no sujetos al impuesto a los réditos, debiendo ajustarse entonces de acuerdo con los sistemas de valuación de inventarios autorizados para el gravámen proyectado.

Fijada, por las disposiciones comentadas, la forma de ajustar el activo del contribuyente, el proyecto concretaba lo que debía entenderse por "activo impositivo", resultante del primero, y lo relacionaba una vez mas con las disposiciones del impuesto a los réditos. En efecto, establecía que éste debía ser igual al activo total ajustado, excepto el valor de los bienes que produjeran resultados no computables para réditos.

Se ponía pues el mayor celo en evitar que se defraudara al fisco mediante el aumento del capital computable incluyendo bienes cuyas rentas no pagaban impuesto por estar exentas.

Respecto al pasivo, se continuaba el mismo criterio pues se ordenaba su ajuste según las disposiciones del impuesto a los réditos. Además, se concretaba el concepto del mismo a los efectos de la ley considerandose como tal solamente las deudas con terceros y la ganancia comercial del ejercicio, menos los saldos de pérdidas de años anteriores.

Se creaba finalmente un método especial para la determinación del capital computable: el pasivo debía proporcionarse al activo impositivo en la relación que éste tuviera con respecto al activo ajustado. La proporción de pasivo así determinada se deducía luego del activo impositivo, y el remanente se consideraba capital computable.

Como puede observarse, este sistema no contemplaba las situaciones reales de los contribuyentes. Salvaba en cambio de una manera fácil los problemas emergentes de los pasivos exentos y no exentos.

Tratandose de casas extranjeras debía seguirse tambien el mismo procedimiento de fijación del capital, computandose además como deudas con terceros la diferencia entre el saldo de la cuenta "casa matriz" al finalizar el ejercicio y el promedio de los saldos diarios de la misma durante este periodo. No debían incluirse las sumas acreditadas por utilidades del ejercicio. Lo antedicho era aplicable solo a sus sucursales en el país. Si en cambio operaran en el país sin tener sucursal establecida en el mismo, el capital a ajustar estaba formado por todos los bienes ubicados en la Argentina menos las deudas a pagar en el país. El mismo sistema debía aplicarse cuando parte de los bienes ubicados en la Argentina, de una casa extranjera, no se encontraran incluidos en la contabilidad.

A efectos de determinar el sujeto del gravámen, el proyecto asignaba dicho carácter a los comercios, industrias, explotaciones mineras o agropecuarias y en general toda otra empresa que produjera beneficios gravados.

La responsabilidad del pago recaía, tratándose de firmas unipersonales en el dueño, y en el caso de sociedades en cada uno de los socios o representantes con carácter solidario..

Existían además disposiciones tendientes a no gravar las ganancias marginales y las pequeñas empresas. En efecto, se eximían del pago del impuesto las empresas, sociedades o explotaciones cuyas utilidades no superaran \$ 10.000.- m/n o cuyo capital no excediera de \$ 100.000.- m/n.- Sin embargo, y a fin de evitar evasiones se autorizaba a la Dirección General del Impuesto a los héditos a reunir en un único balance impositivo los resultados de distintas empresas, cualquiera fuera su naturaleza, siempre que constituyeran un solo conjunto económico y se hubieran organizado o reorganizado después del 21 de Abril de 1941, es decir, con motivo de la creación del impuesto a los mayores beneficios.

Respecto al monto del gravámen, como las tasas eran variables en función del porcentaje de utilidades sobre el capital de la empresa, se ordenaba determinar el porcentaje del primer ejercicio relacionando los beneficios con el capital. Sin embargo esta cifra era solo provisoria, ya que debía rectificarse en base a los resultados de los dos ejercicios siguientes.

A tal efecto, en el segundo ejercicio correspondía acumular los resultados de ganancias o pérdidas y capitales con los del primero, calculando luego el impuesto para cada uno de ellos tomando como base el nuevo porcentaje que resultara de este procedimiento. Lo mismo debía hacerse al terminar el tercer ejercicio, estableciéndose así el impuesto definitivo.

Las tasas establecidas variaban entre el 15% y el 30% de la ganancia excedente del 10% del capital en progresión ascendente de acuerdo al porcentaje sobre el mismo.

La duración del impuesto se establecía en 3 años, ya que debía ingresarse anualmente, y según el proyecto se aplicaría al ejercicio anual terminado después de la promulgación de la ley respectiva y a los dos inmediatos siguientes.

La percepción y fiscalización se asignaba a la Dirección General del Impuesto a los Réditos, declarándose además aplicables las disposiciones de la ley 11.683 t.o. y sus complementarias. Por su parte el Poder Ejecutivo debía reglamentarlo.

Se daba finalmente participación en el producido del gravámen a la Municipalidad de la Capital Federal y a las provincias, debiendo ser distribuido entre éstas y la Nación en la forma establecida para el impuesto a los réditos.

- - - - -

e): ANTECEDENTES DEL DECRETO N° 18.230.-

Son los siguientes, ya estudiados en páginas anteriores:

1): Mensaje y proyecto de impuesto a las ganancias excesivas de las compañías de petróleo, de fecha 18 de abril de 1941.-

2): Mensaje y proyecto de ley de impuesto a los beneficios que exceden ciertos niveles, de fecha 21 de abril de 1941.

3): Proyecto de impuesto a los beneficios extraordinarios del Diputado Merregh Bernard.

4): Despacho y proyecto de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados sobre impuesto de emergencia a los mayores beneficios, de fecha 18 de agosto de 1942.-

Ninguno de estos proyectos fué tratado en su oportunidad por el Congreso, hasta que, el 31 de diciembre de 1943, el Poder Ejecutivo adopta el gravamen por primera vez en nuestro país, según el texto elevado por la Comisión honoraria asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas financieros.

En el comentario que la misma acompañó a su estudio no hace mención de antecedentes y solo lo fundamenta en la necesidad de satisfacer apremios del Tesoro Nacional.

Es de presumir, sin embargo, que habiendo sido ya adoptado con mucha anterioridad por la legislación de la mayoría de las naciones, haya sido ésta una importante fuente para el estudio realizado.

Tampoco se mencionan antecedentes en los considerandos del decreto N° 21.702. Las modificaciones introducidas por el mismo son tratadas en el capítulo respectivo.-

2): DISPOSICIONES EN VIGENCIA

Las disposiciones en vigencia se basan en el decreto 18.230/43 con las modificaciones introducidas por decretos números 21.702/44 y 1820/46, ratificados por ley N° 12.922 y por las leyes números 12.929, 12.956, 13.237 y 13.241 a lo que hay que agregar las modificaciones impuestas por la ley N° 13.925 del 11 de Agosto de 1950.

A su vez la reglamentación está dada por el decreto N° 21.703 de fecha 18 de agosto de 1944 (29), modificado por el decreto N° 23.666 publicado en el Boletín Oficial el 28 de setiembre de 1949, el que agregó un párrafo al inc. c) del artículo 7°.-

Corresponde agregar que el decreto 18.230/43 fue ordenado primeramente por decreto N° 21.702 del 18 de agosto de 1944 (29), y luego por decreto N° 11.418 del 13 de mayo de 1949, publicado en el Boletín Oficial del 19 de mayo de 1949.

La ley N° 12.922, antes mencionada, se sancionó el 21 de diciembre de 1946 y ratifica diversos decretos-leyes relativos a modificación de leyes impositivas y legislación aduanera, entre ellos el decreto 18.230 t.m. (28).-

La ley N° 13.241, sancionada el 2 de setiembre de 1946 y promulgada el 10 del mismo mes y año prerroga por tres años mas la vigencia del gravamen, y aclara que cuando el decreto N° 18.230/43 y sus modificaciones hacen referencia a las disposiciones del impuesto a los réditos, debe entenderse que son las vigentes en el período fiscal a que corresponde la aplicación del impuesto a los beneficios extraordinarios (30).

Anteriormente éste había sido prerrogado, primero por un año (decreto N° 1.820 del 19 de enero de 1946 y ley 12.922 del 21 de diciembre de 1946) (28); y luego por dos años mas (ley N° 12.929, sancionada el 22 de diciembre de 1946 y promulgada el 10 de enero de 1947) (31).

Para mayor claridad y amplitud de análisis se estudiará en el capítulo siguiente los decretos 21.702 y 21.703 y separadamente, en Apéndice, las leyes y resoluciones posteriores.

(28): Boletín Oficial de fecha 27 de junio de 1947.-

(29): Boletín Oficial del Mrio. de Hacienda. Año 1944.-

(31): Boletín Oficial de fecha 18 de setiembre de 1949

III

ANÁLISIS DE LAS DISPOSICIONES

Por el art. 1º del decreto N° 18230 t.m. (32), se establece con carácter transitorio durante el término de 3 años, un impuesto sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes, el que afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y los exentos expresamente por el mismo decreto. Además, el gravámen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible y son responsables de su pago los titulares, socios, directores o representantes.

Se exceptúan al mismo tiempo los réditos que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, entre ellos, los de los comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y demás agentes auxiliares del comercio, siempre que su obtención no dependa también de una inversión de capital en la forma establecida por el decreto reglamentario.

Se declaran exentos también, los primeros \$ 20.000.- de beneficio extraordinario.

Estas disposiciones determinan en primer término el carácter transitorio del gravámen (a pesar de las sucesivas prórrogas), lo cual deriva de su condición de impuesto directo. Esta transitoriedad se impone como consecuencia del concepto con que fué creado, ya que se decidió gravar con él utilidades excepcionales o extraordinarias producidas por una situación anormal (la guerra), y lógicamente, desaparecida dicha situación, corresponde suprimir el impuesto.

Complementa este aspecto el art. 7 del mismo decreto 18.230 t.m. (33) según el cual se encuentran gravados los tres ejercicios anuales que cierran a partir del 1 de diciembre de 1943, debiendo tomarse el año calendario a partir del 1 de enero del mismo año si no se practicasen ejercicios anuales.

(32): Edición Oficial del Mrio. de Hacienda. Año 1944. Pág. 1.-

Como ya se expresó anteriormente, la vigencia de este impuesto ha sido prorrogada varias veces, la última por el término de tres años, según ley N° 13.241 sancionada el 2 de setiembre de 1948 y promulgada el 10 del mismo mes y año.

Según estas disposiciones el gravámen se rige en cuanto a su vigencia por la fecha de cierre de los balances, con lo cual se evita su desdoblamiento en base al tiempo, lo que hubiera traído numerosas complicaciones para su liquidación.

La excepción para los casos en que no se practiquen balances anuales se justifica con el propósito de evitar evasiones, ya que, comenzando a regir el impuesto para los balances cerrados a partir del 1° de diciembre de 1943, bastaba cerrar el 1° de setiembre de ese año un ejercicio de 9 meses para que no incidiera sobre las utilidades obtenidas hasta esa fecha.

El mismo criterio es de aplicación a las empresas nuevas.

Pasando ahora a la incidencia del mismo, el art. 1° la establece sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes.

Se cumple así el fin de gravar las ganancias fuera de lo normal originadas en una situación excepcional del mercado y que, por lógica gravitación, se reflejan principalmente en el ejercicio del comercio, industria, minería y explotaciones agropecuarias. Sin embargo, y a efectos de que no escape ninguno de los beneficios así provocados, se declara gravada también "cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes".

Por su parte el decreto reglamentario concreta y limita la interpretación que debe darse a los términos comentados exceptuando por su art. 1° a los réditos que provengan del ejercicio de profesiones liberales, de locación de inmuebles (a menos que esta sea consecuencia necesaria del negocio gravado), de concesión de préstamos, o inversiones comprendidas por el inciso c) del art. 25 de la ley 11.682 t.o. (salvo que también sean consecuencia necesaria del negocio gravado), y finalmente, los obtenidos por prestaciones de servicios siempre que el capital apli-

cado a tal actividad no exceda de \$ 100.000.- m/n (34).-

Según el mismo artículo no se encuentran exceptuados los réditos provenientes de prestaciones de servicios en que medie proceso industrial.

También el decreto 18.230 t.m. trae en su art. 1º disposiciones precisas sobre este aspecto excluyendo del gravámen los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como ser los de los comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y otros agentes auxiliares del comercio, siempre que su obtención no dependa también de una inversión de capital en la forma que lo establezca la Reglamentación.

Es interesante como antecedente, recordar el concepto de la Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional, cuando en oportunidad del primitivo decreto 18.230 propugnaba estas exenciones. Según ella, los beneficios que no tuvieran por origen la situación excepcional del mercado, es decir, que no fueran observables en el comercio, en la industria y en toda otra explotación que importara la transformación o negociación habitual de bienes, debían exceptuarse del impuesto, especialmente los réditos provenientes con exclusividad del trabajo personal.

Además, tampoco consideraba razonable aplicar el tributo a aquellas personas cuya actuación no consiste en el ejercicio de un comercio o explotación por cuenta propia, y en cambio revisten el carácter de verdaderos gestores o agentes auxiliares del comercio (corredores, despachantes de aduana, etc.), siendo en consecuencia su ganancia la retribución de un trabajo personal. Esto no significaba, según la Comisión citada, exceptuar a los que, conjuntamente con su función de agentes del comercio, desarrollaban actividades de otro carácter, especialmente financieras, destruyendo así el concepto puro de la actividad personal.

Tampoco corresponde el beneficio, como se ha visto, cuando en la prestación de servicios media proceso industrial. Ello es lógico, pues no se justifica que una industria, por el solo hecho de elaborar materia prima de terceros en vez de la propia, quede exenta del gravámen.

Continuando con la incidencia de este tributo, el mismo art. 1º del decreto 18.230 t.m. lo hace recaer sobre las empresas pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible.

siendo responsables de su pago los titulares, socios, directores, representantes, etc., según el caso

Se determina en esta forma el "sujeto" del impuesto.-

Corresponde agregar que, como los beneficios sobre los que incide se establecen de acuerdo a la ley del impuesto a los réditos (art. 3° del decreto 18.230 t.m.), resulta aplicable el art. 1° de la ley 11.682 (texto ordenado), y por lo tanto, abarca todos los beneficios extraordinarios derivados de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros, residentes o no en el territorio de la República.

Otra consecuencia que deriva de la disposición comentada es la de asignarle el carácter de "impuesto real" al recaer sobre empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible.

Nuevamente es interesante recordar en este aspecto el criterio que en su oportunidad sustentó la Comisión Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los problemas financieros (35).

Según la misma, el gravámen debía abarcar los comercios, industrias y explotaciones que realizaran beneficios superiores a los de épocas normales y adaptar para su pago el carácter de un impuesto real que incidiera sobre cada uno de los negocios o actividades. No consideraba conveniente otorgar al tributo un carácter personal, es decir, establecerlo en función de cada una de las personas propietarias de la empresa porque ello solo significaría complicar el sistema.

A su vez el decreto reglamentario amplía en su art. 5 estas disposiciones estableciendo expresamente la incidencia "sobre cada empresa o explotación" y ordenando la apreciación del capital para cada una de ellas y el otorgamiento de la deducción de \$ 20.000.- con prescindencia de que pertenezcan o no a una misma persona o conjunto económico.(36).-

Esta deducción de \$ 20.000.- es la establecida por el art. 1° del decreto 18.230 t.m. y responde como ya se dijo al propósito de no gravar las ganancias mínimas o marginales.

(34): Edición Oficial del Mrio. de Hacienda. Año 1944. Pág. 5.-

(35): "Modificación de leyes impositivas y creación de nuevos gravámenes". Mrio. de Hacienda. Año 1944.-

(36): Edición Oficial del Mrio. de Hacienda. Año 1944. Pág. 6.-

Para el caso de explotaciones o empresas reorganizadas con posterioridad al 21 de abril del año 1941, el mismo artículo autoriza a la Dirección General del Impuesto a los Réditos (ahora Dirección General Impositiva), a reunir sus resultados en un solo balance fiscal cuando pertenezcan a una misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre comercial, deban ser consideradas como un solo negocio.

Además, en el caso que se produzca la fusión de explotaciones o empresas con posterioridad a aquella fecha, la Dirección General podrá exigir el desdoblamiento de capitales y la separación de sus resultados, siempre que hayan pertenecido antes a la misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones a las que no se deba considerar como un solo negocio.

Finalmente, si se tratare de empresas que pertenecen a una misma persona o conjunto económico, que trasladen beneficios o quebrantos entre sí, la Dirección podrá atribuir a cada una de ellas el producido que realmente corresponda.

Con las disposiciones comentadas se tiende a evitar la evasión.

En efecto, en el caso de desdoblamiento de empresas se podría aplicar el beneficio de los \$ 20.000.- no gravados varias veces en vez de una, y en el caso de fusión se podría obtener la aplicación del gravámen sobre un promedio de rendimientos, lo que haría disminuir la tasa correspondiente, ya que ésta no se basa sobre el capital sino sobre el rendimiento del mismo.

Conviene aclarar, sin embargo, que las disposiciones no implican la prohibición de reorganizar una empresa dentro del uso y costumbres comerciales mediante su desdoblamiento o fusión de varias, es decir, que en el caso de encontrarse mal organizadas, podrán fusionarse o desdoblarse con el fin de obtener mayores ganancias merced al aumento de producción, a la disminución de los gastos, etc.-

También se tiende a evitar la evasión cuando se faculta a la Dirección a atribuir a cada empresa el producido que

realmente le corresponda cuando se trate de explotaciones que pertenecen a una misma persona o conjunto económico y trasladen beneficios o quebrantos entre sí, ya que en este supuesto bastará que la empresa que obtiene mas rendimientos le venda productos a la otra a un bajo precio para trasladarle parte de ese rendimiento. En esta forma entre las dos harán reducir la tasa del gravamen que se les debe aplicar. A la inversa, si una de ellas tiene pérdidas y le vende a la otra a un precio mayor del que corresponde le trasladará de esa manera parte de su quebrante, lo que también incidirá en la tasa del impuesto.

Confirmando lo expuesto, el Decreto N° 18.230 t.m. establece en su art. 8° que la Dirección General podrá reunir en un único balance impositivo los resultados de distintas empresas, cualquiera sea su naturaleza, siempre que constituyan un mismo conjunto económico y se hayan organizado o reorganizado después del 21 de abril de 1941, o se organicen o reorganicen en el futuro, eludiendo el pago del impuesto mediante el desdoblamiento de sus capitales.

Para evitar otra clase de evasión, el Decreto Reglamentario en su art. 4° dispone que en los casos del art. 24 del Decreto N° 5.666 la utilidad de fuente argentina atribuible al exportador extranjero, se computará en el balance del importador nacional, quien para la liquidación de este impuesto considerará como propias dichas utilidades, siendo de aplicación a los efectos del pago del gravamen resultante lo dispuesto por el art. 18 del mismo.

También contempla la situación de simples representaciones o agencias, en cuyo caso, para la determinación del impuesto correspondiente a las utilidades del exportador extranjero se deberá fijar el capital conforme a lo dispuesto en el art. 15 de la Reglamentación.

Ahora bien, según el art. 18 antes mencionado, cuando por aplicación del art. 5° corresponda refundir en una sola liquidación fiscal los balances de dos o mas empresas, el gravamen total resultante se cobrará a cada una de ellas en proporción a sus respectivas utilidades imponibles, consideradas

para el impuesto a los réditos sin perjuicio de que la Dirección General pueda exigir el cobro total a cualquiera de ellas en caso de insolvencia de las otras.

Y según el art. 15 , en el caso de entidades que obtienen beneficios alcanzados por el Decreto sin poseer en el país elementos que permitan establecer de manera fehaciente el capital efectivamente empleado en la Argentina para la obtención de tales réditos, el mismo será fijado por la Dirección General, que a tal efecto, tomar  en cuenta los resultados de otros negocios similares, la importancia y número de operaciones realizadas, velocidad de circulación de los capitales comprometidos, créditos provenientes del exterior o del país, existencias de mercaderías y demás índices concurrentes, abonandose el impuesto a su vencimiento sobre la base de la declaración jurada respectiva, en la que los contribuyentes deberán determinar el capital en forma provisoria y sujeto al reajuste que efectuará la Dirección General de acuerdo a lo ya expresado.

Se contempla en las disposiciones comentadas la situación de empresas vinculadas a entidades extranjeras que pretendan evadir el impuesto mediante el traslado de utilidades en base a la determinación de precios de venta o de compra que no corresponden.

Al respecto la ley del impuesto a los réditos dispone (art. 7  del Decreto N  18.229), que cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen mas los gastos de transporte y seguro hasta la Argentina, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador de la Argentina y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia un rédito de fuente argentina, de cuyo impuesto ambos son solidariamente responsables.

Además, el art. 24 del Decreto Reglamentario N 5166 dispone que al procederse al reajuste de los precios de importación, la diferencia de renta resultante será atribuida integralmente al exportador del extranjero, salvo que entre éste y el importador de la Argentina existan las relaciones de Casa Matriz a Sucursal, y viceversa, en cuyo caso la diferencia se computará en

el balance impositivo de la entidad local.

De manera que cuando se compruebe el abultamiento de los costos de importación y se reajusten los mismos, resultan- de una utilidad a favor del exportador extranjero que se conside- ra de fuente argentina, para la liquidación del impuesto a los be- neficios extraordinarios se adoptará el siguiente procedimiento:

a): Si en la Argentina solo existen simples repre- sentaciones o agencias del exportador extranjero, se fijará su ca- pital en el país y se ponderará con el las utilidades obtenidas.

b): Si en la Argentina existe una firma vinculada e- conomicamente al extranjero, con capital propio y adecuado, la u- tilidad atribuible al exportador extranjero se incluirá en el ba- lance del importador nacional y se ponderará con su capital.

c): Si entre el importador argentino y el exporta- dor extranjero existan relaciones de Casa Matriz y Sucursal, o vi- ceversa, la utilidad de fuente nacional emergente del reajuste de precios se computará en el balance impositivo de la entidad local.

Tratándose de exportaciones, la ley de réditos no es- tablece el dedoblamiento de estas ganancias sino que las atribuye totalmente, como es lógico, al exportador argentino.

Una norma más, tendiente a evitar la evasión, la da el art. 7° inc. 1) del Decreto Reglamentario al establecer que en los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio se seguirá el mismo criterio que el establecido por el art. 8° del Decreto N° 18.229.-

En consecuencia, en el caso de revaluaciones de ac- tivos llevadas a cabo con motivo de una cesión, venta, etc., entre dos sociedades que forman un solo conjunto económico, el fisco pue- de desconocer dichas revaluaciones asignando al activo el valor de costo que tenía para la sociedad cedente o vendedora menos las a- mortizaciones que correspondan.

En efecto, por disposición del art. 8°, cuando se preceda a reorganizar sociedades o fondos de comercio, el valor que se asigne a los bienes de que se hace cargo la nueva entidad no podrá superar, a los efectos de las amortizaciones permitidas, al que se obtenga restando del precio de adquisición de la socie- dad anterior, las amortizaciones impositivas

Esta norma es aplicable a las ventas, transferencias, fusiones, absorciones o consolidaciones de una entidad con otra que, aunque jurídicamente independiente forma un mismo conjunto económico.

La misma disposición rige cuando las partes que intervienen en la reorganización no son sociedades, siempre que constituyan un mismo conjunto económico.

En caso contrario, la Dirección queda autorizada si el precio de la transferencia es superior al corriente en plaza, a ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables hasta el precio de plaza.

Otra de las disposiciones del art. 1º del Decreto N° 18.230 t.m. declara exentos los primeros \$ 20.000.- m/n de beneficios extraordinarios.

Ello tiene por objeto que el impuesto no recaiga sobre las explotaciones modestas ni las ganancias marginales.

Al respecto corresponde aclarar que esta exención es independiente del porcentaje de rendimiento obtenido. En efecto, se trata de una cantidad fija; y por otra parte, es de aplicación aunque el balance (confeccionado de acuerdo a las normas dispuestas), abarque menos de 12 meses.-

Pasemos a considerar ahora el art. 2º del Decreto N° 18.230 t.m.:

Según el mismo, se considera beneficio extraordinario sujeto al impuesto, toda utilidad que exceda el 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. Y esa utilidad y reservas deben ser determinadas de acuerdo a las normas específicas del Decreto N° 18.230 t.m. y su Reglamentación.

En consecuencia, el beneficio extraordinario se mide sobre la base de un coeficiente de rendimiento fijo sobre el capital y reservas libres de la empresa, que se establece en 12%.-

Por lo tanto, los problemas emergentes de este sistema comprenden la determinación del capital, reservas libres y utilidades. Los estudiaremos al analizar los artículos respectivos.

Uno de ellos es el artículo 3° del decreto N° 18.230 t.m. que establece las normas para determinar la utilidad computable. Estas normas son a su vez aclaradas y complementadas por el Reglamento.

Pasamos pues a analizar sus disposiciones.

En primer término, según el referido artículo, se entiende por utilidad del año a los fines del impuesto a los beneficios extraordinarios, el beneficio establecido de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos, texto modificado, con las modificaciones que el mismo artículo detalla.

A su vez el Reglamento aclara (37), que el impuesto afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial ajustados conforme con las disposiciones de la ley N° 11.682 y decreto N° 18.229 menos lo que se declara no computable.

En consecuencia, para determinar el beneficio extraordinario hay que partir del balance comercial ajustandolo según la ley del impuesto a los réditos.

A este respecto es de aplicación el art. 10 de la Reglamentación General de la ley N° 11.682 t.o. que determina el procedimiento clasificando los contribuyentes en dos clases según practiquen o no balance anual en forma comercial.

Los primeros deberán sumar al resultado que arroje el balance anual los montos computados en los libros como gastos y no admitidos como tales por la ley y los importes que la ley considera réditos imposables y que no han sido computados en los libros como ganancia.

Del monto así obtenido restarán las cantidades contabilizadas como beneficios y no gravadas con el impuesto y el importe de los gastos y otros renglones debidamente comprobados cuya deducción admite la ley y no hubiesen sido computados al practicar el balance.

En esta forma queda determinada la utilidad computable para el impuesto a los réditos, pero aun faltan dos ajustes para el impuesto a los beneficios extraordinarios.

El primero deriva del art. 1° inc. c) del decreto reglamentario del impuesto a los beneficios extraordinarios, por el

cual quedan exceptuados los réditos provenientes de la concesión de préstamos y en general de las inversiones, cuando se encuentren en las condiciones a que alude el inc. e) del art. 25 de la ley 11.682 t.o., salvo el caso de ser una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado.

Con ello se trata de evitar que se combinen con las del negocio otras inversiones extrañas y de producido bajo y se establezca así un promedio de rendimiento inferior al que corresponde o que no supere el establecido como ganancia normal.

El segundo ajuste consiste en excluir también los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares (38), es decir, los provenientes de profesiones liberales y los derivados de prestaciones de servicios cuando el capital aplicado no sea mayor de \$ 100.000.- moneda nacional (39).-

Corresponde ahora, para completar el estudio de las normas tendientes a determinar la utilidad computable, analizar en detalle las modificaciones impuestas por el art. 3° del decreto 18.230 t.m.-

En primer término, y por el inc. a), las sociedades anónimas podrán deducir en concepto de retribuciones al directorio y síndico las sumas realmente pagadas hasta el límite del 8% de la ganancia impositiva del ejercicio, sin perjuicio de las sumas adicionales que la Dirección General Impositiva autorice en los casos de Directores que simultáneamente desempeñan funciones de gerente, contador u otros cargos.

Por esta disposición, como los directores y síndicos no tienen gravadas por el impuesto a los beneficios extraordinarios las rentas derivadas de esos cargos, se pone un límite a las sociedades anónimas a fin de que no disminuyan su ganancia imponible distribuyéndola como sueldos u honorarios.

Al respecto el art. 3° del decreto reglamentario establece que a los efectos del inc. a) del art. 3° del decreto 18.230 t.m., el límite máximo del 8% se calculará sobre la ganancia impositiva establecida para el pago de este impuesto sin in-

(38): Art. 1° del decreto N° 18.230 t.m.-

(39): Decreto Reglamentario, art. 1° inc. a) y d); y art. 2° inc. a).

clair las deducciones que autorizan los incisos a), b) y f) del mismo artículo, y que para la deducción que acepta el inciso b) deberá considerarse la utilidad impositiva con exclusión de la desgravación que admiten los incisos b) y f).

Se ha hecho necesaria esta disposición por cuanto las deducciones por remuneraciones de directores, síndicos, asesores - técnicos al exterior e impuesto a los réditos se hacen en base a un coeficiente sobre la ganancia impositiva, lo que obliga para poder efectuar el cálculo a establecer un orden de prelación.

Este orden es el siguiente:

- 1): Honorarios del Directorio.
- 2): Honorarios de organismos técnico consultivos que actúan en el exterior.
- 3): Deducción del 10% compensatorio del impuesto a los réditos abonado.

Según el inc. b) del art. 3° del decreto N° 18.230 t. m. las remuneraciones a que se refiere la segunda parte del inc. 1° del art. 12 del decreto N° 18.229/43, para ser deducibles, requieren haber sido necesarias para obtener los beneficios computables para el decreto sobre beneficios extraordinarios, y la Dirección General Impositiva podrá valorar su monto, el que en ningún caso superará el 1% de los beneficios impositivos.

Ahora bien, el art. 12 inc. 1° del decreto N° 18.229 admite que se descuenten las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúan en el extranjero, así como los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico y financiero prestado desde el extranjero a condición de que al pagarse o acreditarse dichos importes, se retenga el gravamen que corresponda a los titulares de dichas rentas.

El inc. b) pues, tiende a evitar una evasión, ya que de no existir permitiría que una sociedad anónima diluyera su ganancia en remuneraciones al extranjero, pagando es cierto el impuesto a los réditos, pero eludiendo en cambio el impuesto a los beneficios extraordinarios ya que éste no grava a esos asesores.

Es, por lo tanto, una medida necesaria.

El inc. c) se refiere a los sueldos del dueño o socios.

De acuerdo al mismo se podrá deducir \$ 300.- m/n por mes por cada socio o dueño que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa.

Quedan solo exceptuadas de este beneficio las sociedades anónimas y en comandita por acciones, éstas últimas parcialmente (solo por sus accionistas).-

La disposición se explica por resultar lógica una deducción por trabajo personal, ya que sino, como la ley de réditos no admite deducciones por este concepto, se hubiera desconocido un valor a ese trabajo.

Como antes se expresó, las sociedades anónimas y los socios comanditarios quedan excluidos de este beneficio según el decreto sobre beneficios extraordinarios, pero en cambio la sociedad podrá descontar, por la ley del impuesto a los réditos, los sueldos realmente pagados a los accionistas al servicio de la empresa.

De manera que, en definitiva, las erogaciones de este carácter siempre son deducibles dentro de los límites establecidos.

Antes de terminar con el inc. c) es necesario destacar que la deducción admitida es sumamente baja y no concuerda con el valor real de los servicios que abarca.

Pasemos ahora a estudiar el inc. d) que se refiere a participaciones en otras empresas..

Según el mismo, si esas entidades se hallan comprendidas por el decreto sobre beneficios extraordinarios, la ganancia o pérdida derivada de la participación no deberá computarse en la determinación del beneficio impositivo.

Consecuentemente se deducir  también del capital y reservas libres el monto de la inversión respectiva.

Motiva esta disposición el propósito de evitar que se pague dos veces el mismo impuesto sobre un solo rédito, ya que, como sabemos, el gravámen estudiado es de carácter real y grava las empresas y no las personas.

A su vez, la exclusión de rentas consignadas obliga a excluir también los gastos e intereses que les corresponden.

Para ello son de aplicación los arts. 18 y 19 del decreto reglamentario de la ley 11.682.

Según éstos, en el caso en que el deudor posea distintos bienes, aunque parte de estos produzcan renta exenta del impuesto, la deducción de los intereses de sus deudas se efectuará de los beneficios brutos que produce cada uno de ellos, en la misma proporción en que se halle el valor de tales bienes en relación al total, lo que también es aplicable cuando los gastos necesarios para obtener, mantener o conservar réditos afecten conjuntamente a distintos bienes o fuentes productoras de los mismos.

Finalmente, si no estuviera determinado el valor de todos los bienes, la Dirección Impositiva podrá fijarlo, o tomar otros índices para establecer las proporciones, como ser las rentas brutas, ventas, etc.-

La procedencia de estas disposiciones derivan del art. 4  del decreto N  18.230 t.m., según el cual la reglamentación fijará el procedimiento para ajustar los capitales en los casos de inversiones susceptibles de producir renta exenta de impuesto a los réditos.

Deberá considerarse por último, para la modificación que tratamos, el art. 8  del decreto reglamentario del impuesto a los beneficios extraordinarios, por el cual, cuando existan inversiones que produzcan rentas exentas para el impuesto a los réditos, vinculadas al negocio gravado por el impuesto a los beneficios extraordinarios (títulos exentos en poder de compa as de seguros, de capitalización, Bancos, etc.), y por disposiciones oficiales no fuere posible su conversión a inversiones gravadas, tales inversiones, a opción del contribuyente, se computarán como activo gravado, computandose a la vez el producido como renta gravada.

Continuando con nuestro estudio pasamos al inc. e) del art. 3 . Este establece una nueva modificación destinada a beneficiar las industrias nuevas o la ampliación de las existentes.

En efecto, permite la deducción de un importe adicional equivalente al monto de las amortizaciones técnicas anuales que corresponda practicar para el impuesto a los réditos en los casos de inversiones de activo fijo efectuadas con posterioridad al 1  de enero de 1940.-

Quedan excluidos de este beneficio los inmuebles.

Corresponde destacar, que para practicar la amortización adicional, esta debe ser precedente, por su naturaleza, para el impuesto a los réditos. Por lo tanto solo comprende las correspondientes al activo fijo amortizable (redados, maquinarias, animales de trabajo, muebles y útiles, etc.), y quedan excluidas las del activo nominal. Por otra parte, quedan limitadas en cuanto al monto final, al costo originario de los bienes respectivos.

Una modificación más está dada por el inc. f) del art. 3 . De acuerdo al mismo el gravámen sobre los beneficios extraordinarios podrá ser deducido al calcular el impuesto a los réditos, pero no en su propia liquidación. Esta norma ha sido necesaria, pues en caso contrario, por la ley del impuesto a los réditos hubierase permitido dos veces la misma deducción.

La segunda parte del mismo inciso se refiere al impuesto a los réditos, disponiendo que este no será deducible para la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios pero admitiendo en cambio una deducción adicional por tal concepto, del 10% de la utilidad del año ajustada según las normas del decreto respectivo y su reglamentación.

Han dado origen a este régimen las dificultades prácticas que hubieran derivado de la deducción del verdadero impuesto a los réditos pagado.

En efecto, hasta señalar al respecto, que el impuesto a los beneficios extraordinarios, por su carácter real, es aplicable a las empresas sin consideración de sus integrantes, mientras el impuesto a los réditos es personal y recae por lo tanto sobre el individuo sin que varie dicha situación el hecho de que se halle asociado o no.

Finalmente, corresponde aclarar en que momento debe efectuarse la deducción del 10%.-

Este momento está determinado por el texto mismo del decreto al establecer un órden de prelación para las deducciones correspondientes a honorarios de directores y asesoramientos recibidos del extranjero.

Es pues, después de ellas, que debe deducirse el porcentaje por impuesto a los réditos, siempre que halla quedado utilidad.

Corresponde estudiar ahora, el art. 4  del decreto N  18.230 t.m.-

Este artículo es de fundamental importancia, pues trata la determinación del capital y reservas libres a los efectos del impuesto, pudiendo decirse que de él deriva el monto del gravamen. En efecto, basta mencionar al respecto que según el art. 6° del Decreto N° 21.702, la tasa aplicable es una cantidad variable en función del capital.

Además, y para una mayor claridad, corresponde agregar, que a los efectos del gravamen sobre beneficios extraordinarios, el concepto de "capital" varía del que comúnmente aplicamos, ya que, partiendo de lo que podemos denominar "capital estático" llega a un "capital dinámico".

Todo esto lo veremos en detalle a continuación:

Comenzaremos por la primera parte del art. 4° del Decreto N° 21.702, la que define el capital y reservas libres como la diferencia resultante entre el activo y pasivo de cada empresa, ajustados según las disposiciones de la ley del impuesto a los rđditos y la reglamentación del impuesto a los beneficios extraordinarios. Con esto se previene el caso de que los valores contabilizados en libros sean distintos a los reales.

El mismo artículo prohíbe expresamente las revaluaciones de bienes salvo que sean computables para la ley de rđditos.

Resulta de importancia al respecto saber en que momento debe efectuarse el ajuste del activo y pasivo. El Decreto N° 21.702 no lo dice, pero en cambio el art. 7° de la reglamentación determina que el mencionado ajuste se efectuará al principio de cada ejercicio.

A continuación, el art. 4° se refiere al caso en que existan inversiones susceptibles de producir renta exenta, lo que por cierto es muy común ya que el impuesto recae sobre cada empresa y dentro de ella solamente sobre los beneficios imponibles para el gravamen sobre beneficios extraordinarios.

En el caso citado, el art. 4° dispone que a los efectos del ajuste de capitales se siga el procedimiento que marca la reglamentación. Esta, a su vez, determina el régimen respectivo por los arts. 8 y 10 según los cuales el activo deberá agruparse en activo formado por bienes que producen renta exenta y activo formado por bienes que producen renta gravada, prestandose luego, en función de los montes de los mismos, el pasivo, con lo que se obtiene el capital neto del contribuyente.

Continuando con el art 4° entramos a la transformación ya mencionada del capital estático en capital dinámico.

En efecto, éste dispone que los saldos acreedores de los dueños o socios serán computados como capital en función al tiempo de su inversión cuando se trate de explotaciones individuales, sociedades colectivas, en comandita simple, de capital e industria y de responsabilidad limitada, agregando que el capital deberá aumentarse o rebajarse en el 50% de las utilidades e pérdidas del ejercicio, computables para el decreto, según corresponda.

Complementan este régimen los arts. 11 y 12 de la reglamentación según los cuales también deberá aumentarse o disminuirse el capital en base a las transformaciones que se hayan operado en el ejercicio en los bienes de activo exento o gravado.

Finalmente, el art. 4° aclara que, para determinar la utilidad, no deberán separar las sociedades en comandita simple el capital solidario y en comandita.

Precederemos a analizar ahora con mayor detalle las disposiciones del art. 4°, comenzando por las relativas a la valuación del activo.

Sobre ello el art. 7° del decreto reglamentario trae diversas normas que entramos a considerar.

En primer término no deberán computarse las cuentas de orden.

Se justifica la disposición por cuanto ellas no representan ningún valor del activo de la empresa y solo se emplean para recordar circunstancias especiales, registrar valores de terceros o efectuar regularizaciones contables.

Por el inc. b) del art. 7° se determina que valor debe asignarse a los bienes amortizables para el impuesto a los réditos. Este será la resultante de la inversión de origen menos las amortizaciones correspondientes al período de vida transcurrido. Además, tanto la inversión de origen como las amortizaciones técnicas, no podrán ser distintas de las establecidas para el balance impositivo de la ley N° 11.682 t.o.-

Estos bienes, en consecuencia, son parte de los que componen el activo fijo (maquinarias, muebles y útiles, instalaciones, herramientas, rodados, etc.), excepto los inmuebles, que como veremos en seguida, son objeto de un tratamiento especial.

Es oportuno agregar, que deberá tenerse en cuenta, a los efectos de la determinación del beneficio imponible, lo dispuesto por la nueva ley de réditos (decreto 14.338/46 y leyes Nos. 12.922 y 12.965), según la cual, contrariamente a lo que antes sucedía, el beneficio resultante de la venta de bienes amortizables constituye utilidad computable.

El inc. c) del art. 7° se refiere a los inmuebles. Dispone que éstos sean considerados por el importe de su valuación fiscal salvo que corresponda su inclusión en el inc. f) del mismo artículo, es decir, que representen "mercaderías u otros bienes del comercio habitual de la empresa".

Autoriza además el inc. c) a computar una nueva valuación fiscal que a solicitud del contribuyente o de oficio establezcan las reparticiones encargadas del cobro de la contribución directa.

Esto obedece indudablemente al propósito de corregir aquellos casos en que la valuación fiscal perjudique por ser demasiado baja. Sin embargo plantea el problema de que, obtenida una valuación mas alta, por un lado se abonará menos impuesto a los beneficios extraordinarios, pero por el otro aumentará el importe de la contribución territorial. (Ver Apéndice).

Es importante determinar ahora la forma en que deben considerarse los inmuebles por accesión.

Sabemos ya que por el art. 2° de la ley N° 13.241 cuando el decreto N° 18.230 y sus modificaciones se refieren a la ley del impuesto a los réditos debe interpretarse que se trata de las vigentes en el período fiscal en que se aplica el impuesto a los beneficios extraordinarios.

Ahora bien, antes de la sanción de esta ley correspondía, por decreto N° 139.474/42, siempre que el contribuyente llevara anotaciones fehacientes, amortizar separadamente del edificio las instalaciones, maquinarias, etc. incluidas en el valor fiscal, cuando su vida útil fuera inferior a 33 años. Lo mismo era aplicable a los inmuebles por accesión, que en general no se incluyen en la valuación fiscal (maquinarias, muebles y útiles, etc).

Sancionada la ley N° 13.241 (2 de setiembre de 1948), corresponde aplicar el art. 66 de la nueva ley de impuesto a los réditos por el cual se admite en concepto de amortización sobre e-

dificios y construcciones un porciento sobre la valuación fiscal, presumiendose incluidas en la misma las mejoras, instalaciones, pavimentos, refecolones, etc.-

Continuando ahora con el art. 7° del Reglamento, el inc. d) trata los bienes inmateriales no amortizables para el impuesto a los réditos. De acuerdo a sus disposiciones, cuando estos bienes no posean una vida determinada se consignarán por su valor de costo original menos las amortizaciones que re sulten de asignarles una vida útil de 20 años.

Por otra parte estas amortizaciones no podrán computarse para calcular el beneficio imponible.

Como se ve, estos bienes, en general, son los que constituyen el activo nominal de las empresas (patentes, marcas, llave de negocio, etc.). Debe excluirse sin embargo los gastos de constitución, los cuales, por la ley del impuesto a los réditos pueden ser amortizados totalmente en el primer ejercicio o en un plazo de hasta 5 años.

Queda pues expresamente establecido que los bienes inmateriales solo podrán consignarse por el importe de las inversiones efectivamente realizadas, siendo de aplicación al respecto lo dispuesto por el art. 4° del decreto N° 21.702 en el sentido de que no se admitirán revaluaciones o asignación de valores a los bienes del negocio, salvo los casos en que el revalúo sea computable para la ley del impuesto a los réditos.

Continuando con el art. 7°, según el inc. e) los otros bienes no amortizables, siempre que no constituyan mercaderías u objetos del comercio habitual de la empresa, deberán consignarse por el precio de costo.

Quedan pues excluidos de este grupo los bienes intangibles, los amortizables y los que son objeto de comercio habitual de la empresa. Pertenecen en cambio al mismo los títulos, acciones, participaciones en otras empresas, etc.-

A su vez, las mercaderías o bienes de comercio habitual son tratados por el inc. f), según el cual deberán computarse en el valor asignado para el pago del impuesto a los réditos.

En consecuencia este valor deberá ser el costo en plaza, o el precio de plaza menos gastos de venta, o el costo de producción o adquisición, o el precio de venta menos gastos de venta, o el costo de producción o adquisición o en plaza (el menor).

Si se trata de acciones, títulos, bonos, etc., que consti-
tuyan el objeto del comercio habitual del contribuyente, se podrá
tomar como base para su valuación la cotización en bolsa.

Previene por otra parte la reglamentación un caso de posi-
ble perjuicio para aquel cuando la Dirección General Impositiva hu-
biera autorizado la adopción de un método de valuación distinto a
los que establece el art. 94 de la reglamentación general del im-
puesto a los réditos, estableciendo que de producirse el mismo, la
Dirección fijará el método a seguir a los fines del gravámen.-

El inc. g) del art. 7º ordena depurar los deudores, cual -
quiera sea su naturaleza, y prohíbe hacer figurar en el activo los
que deben ser considerados incobrables según los índices del art.
Nº 117 de la reglamentación general del impuesto a los réditos. Les
alcanza la misma prohibición en los casos en que hubiera caducado
la vigencia de la deuda aunque no se hubiera deducido la pérdida en
los balances impositivos para el impuesto a los réditos.

Ahora bien, es oportuno destacar que el art. 117 de la re-
glamentación general del impuesto a los réditos mencionado, caducó
el 31 de diciembre de 1945. En consecuencia, corresponde aplicar el
art. 123 de la nueva reglamentación, según el cual son índices de
incobrabilidad la cesación de pagos, determinada o aparente; la que-
bra; el concordato; la fuga del deudor; la prescripción; la inicia-
ción del cobro compulsivo; la paralización de operaciones y "otros
factores de incobrabilidad".-

También se prohíbe computar como activo, según el inc. h),
las pérdidas de años anteriores, las cuotas que aún deben integrar
los accionistas y socios, y las revaluaciones de bienes materiales
e inmateriales, a menos que estas últimas se admitieran para el im-
puesto a los réditos, lo que puede decirse que en general no ocurre
en ningún caso.-

La prohibición es lógica si se tiene en cuenta que las ci-
fras que representan pérdidas de ejercicios anteriores no consti-
tuyen ningún valor tangible ni contraprestación a recibir, que las
deudas por aporte de accionistas o socios no configuran un capital
efectivo de la empresa, que funcione en su evolución, y por lo tan-
to no tiene derecho al beneficio de un rendimiento mínimo exento,
y que las revaluaciones en general responden a una apreciación uni-
lateral y no representan un nuevo valor real, o por lo menos, rea-
lizado.

Continuando con el art. 7° del Reglamento, el inc. i) es -
tablece la uniformidad en los procedimientos de valuación ya que ob-
liga a ajustar conforme a las normas precedentemente estudiadas los
bienes "que originen resultados no sujetos al impuesto a los rédi -
tos".-

Quiere decir que las disposiciones referidas se aplicarán a
toda clase de bienes, aunque no originen rentas gravadas por el im-
puesto a los réditos o a los beneficios extraordinarios.

La necesidad de esta norma radica en que el pasivo a dedu -
cir debe ser prorrateado entre las dos clases en que se divide el
activo: productor de rentas gravadas, y productor de rentas exentas,
y si una de esas clases de activo se avalúa en forma distinta, la
proporción de pasivo que le sea imputable puede variar en grado im -
portante.-

También dispone el inc. i) del art. 7° que cuando se reor -
ganicen sociedades o fondos de comercio, se siga "a todos los efec -
tos de este artículo, el mismo criterio que el establecido por el
art. 8° del decreto N° 18.229".-

Analizaremos debidamente esta disposición, al estudiar el
mencionado art. 8°, a fin de no apartarnos del plan del trabajo, pa -
ra lo que tomaremos como base el art. de mismo número del decreto
N° 21.702.-

Volviendo pues al art. 4° de este decreto, nos corresponde,
estudiada la determinación del activo, analizar las normas para de -
terminar el pasivo.

En primer término, debe consignarse que, al contrario de lo
que se hace con el activo, al pasivo no se lo divide en categorías
distintas.

Además, la reglamentación no contiene normas específicas pa -
ra su ajuste. Solamente dispone en el art. 9° que sea ajustado con -
forme a las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos, y co -
mo es sabido, esta ley no incluye reglas en este aspecto.

Fuera de lo expuesto, el decreto N° 21.703 solo determina que
conceptos deben tomarse como pasivo computable a los fines del im -
puesto, los que pasamos a analizar:

En primer término, por el segundo párrafo del inc. b) del
art. 10° se presume que el pasivo que se contabiliza en la Argenti -
na corresponde a bienes existentes en la misma, salvo prueba en cen -
trarica cargo de la empresa o contribuyente.

De esta disposición solo se deduce una tendencia del fisco a obtener la mayor recaudación posible, ya que si una empresa realiza en forma "permanente" sus actividades en el extranjero, aunque como es lógico registre su activo y pasivo en libros en la Argentina, tendrá exentas sus utilidades del impuesto a los réditos y del gravamen a los beneficios extraordinarios, pero si al mismo tiempo realiza negocios en la Argentina, al agrupar el activo deberá eliminar del productor de renta gravada los bienes con que gestiona en el exterior, mientras que, salvo prueba en contrario, el pasivo se considerará íntegramente como que pertenece a bienes situados en el país, lo que producirá la reducción de su capital computable.

Por otra parte, el art. 9° de la reglamentación determina - los conceptos que deben tomarse como pasivo computable.

Así, por el inc. a), deberán incluirse los aportes que hayan efectuado terceros a la empresa, tanto en dinero como en especie; los préstamos garantizados y comunes, los depósitos; los suministros de mercaderías a crédito, u análogos, y también los préstamos tratados por el inc. c) del art. 13, es decir, aquellos que los socios hubieren obtenido particularmente, pero afectando para ese objeto la firma social, o constituyendo garantía con bienes de la empresa, o concertando algún pacto que instituyera al acreedor en acreedor de la empresa.

También se computarán como pasivo, según el inc. b), "las reservas técnicas de las compañías de seguro, de capitalización y similares y los fondos de beneficio de los asegurados vida".-

Se fundamenta esta disposición para las primeras, entre las que se encuentran las reservas para riesgos en curso, para siniestros pendientes y para gastos de explotación, en el hecho de considerarlas cargas inmediatas e in potencia de la empresa. En cuanto a los fondos de beneficio de los asegurados vida, como su nombre le indica, pertenecen a terceros ajenos a la compañía, entre los que deberán distribuirse en las fechas de vencimiento de acuerdo a los contratos respectivos. En consecuencia involucran acreedores potenciales.

Otro concepto que debe tomarse como pasivo (inc. e), está constituido por las sumas que se reservan para cancelar deudas pendientes de pago. El reglamento menciona específicamente los sueldos, intereses y dividendos aunque no en forma limitativa. Como vemos, son obligaciones que se clasifican en el pasivo transitorio y que no pue-

den desecharse per suante han contribuido a aumentar los valores de activo. Así, las provisiones para dividendos a pagar se hallan invertidas o en efectivo y los intereses y sueldos devengados han aumentado los precios de coste o son gastos deducibles.

Finalmente, también deben computarse en el pasivo las utilidades percibidas en forma adelantada, es decir, que corresponden a otros ejercicios. A título de ejemplo pueden mencionarse los intereses y alquileres cobrados anticipadamente. En efecto, estos conceptos aumentan el activo, y en consecuencia el capital, en una parte que aun no es propia del contribuyente, ya que antes debe transcurrir determinado lapso de tiempo. Ellos se balancean entones tomándolos a la vez como pasivo, lo que tiene gran importancia ya que, como sabemos, el capital es la base para determinar que monte de beneficios se halla sujeto al impuesto y cuales son las tasas aplicables al mismo.

Hemos analizado en detalle hasta aquí, la primera parte del art. 4° del decreto N° 21.702 en lo referente a la determinación del activo y pasivo ajustados de cada empresa o explotación. Para completar su estudio recordaremos lo dicho en pág. 67, o sea que la diferencia entre este activo y pasivo se considera a los fines del impuesto como el capital y reservas libres a principios del ejercicio, ya que en ese momento deben ser tomados aquellos según la reglamentación.— En el caso de existir una parte de activo destinado a producir renta exenta del impuesto, el pasivo se prorrateará en función de este y del activo destinado a producir renta gravada, y se considerará capital y reservas libres al saldo del activo afectado al negocio gravado.

Ahora bien, este capital y reservas libres inicial ya dijimos que es estático. En consecuencia se le deben hacer las agregados y disminuciones que le corresponden por su naturaleza y las operaciones que se han producido en el ejercicio. De ello se ocupa la segunda parte del art. 4° del decreto N° 21.702 y también la reglamentación, exigiéndose en los casos de empresas unipersonales, sociedades colectivas, en comandita simple, de capital e industria y de responsabilidad limitada que cuando se produzcan aportes o retiros por parte de los socios u otras operaciones que aumenten o disminuyan el capital inicial, deberán proporcionarse en función del tiempo.

Otra regla de carácter general es la de que los aportes y retiros han de ser efectivos y no una simple anotación en libros.

Recordaremos además que los aumentos y disminuciones al capital inicial deben valorarse a una época dada que es siempre el comienzo del ejercicio.

Con signadas estas reglas, pasemos a detallar ahora cuales son las circunstancias que modifican el capital y reservas inicial. Tenemos así:

- a) Utilidades del ejercicio computables para este impuesto, que se considerarán capital efectivo en un 50%.--
- b) Pérdidas del ejercicio. En este caso se rebajará el capital en un 50% de su importe.
- c) Ganancias o pérdidas capitales de bienes afectados a la explotación gravada. En estos casos deben proporcionarse al lapso de tiempo comprendido entre que se producen y el fin del ejercicio, aumentándose en el importe resultante en el primer caso, y disminuyéndose en el segundo, el capital inicial.
- d) Transformación de activos exentes en gravados o viceversa. Lo mismo que el inciso anterior.
- e) Aportes o retiros que efectuen los socios sin reflejarse en su cuenta personal y que den por resultado el aumento o disminución del capital gravado. Se seguirá el mismo procedimiento que se indica en el inciso c).--
- f) Existencia de cuentas particulares del dueño o socios. Deberán tomarse los saldos en forma que sea representativa de su evolución, por períodos mensuales o menores, sumándose los positivos, para deducir de este total los negativos y dividir el resultado por el número de períodos que comprenda el año impositivo. La cifra promedio que se obtenga se aumentará o disminuirá del capital y reservas inicial.
- g) Sucursales de casas extranjeras que por su naturaleza incluyan la cuenta "casa matriz". Deberá procederse con esta cuenta en la misma forma que con las cuentas personales de los socios.

Modificado el capital inicial de acuerdo a lo expuesto se obtiene el capital y reservas libres computable. Sobre su importe se calcula el 12% de utilidades a partir de cuyo límite comienzan a gravarse éstas con las tasas del impuesto a los beneficios extraordinarios.

Hemos terminado así con el estudio del art. 4° del decreto N° 21.702.- Pasemos ahora al art. 5°:

Sus disposiciones son claras y establecen un sistema basado en el período de tres años por el cual originariamente se creó el gravámen, pero dadas las sucesivas prorrogas anteriormente comentadas es indudablemente un sistema actualmente aplicable a los 9 años de vigencia ya acordados al gravámen.

Así, si bien se establece con el fin de evitar sorpresas al fisco traducidas en devoluciones que el impuesto deberá pagarse anualmente con carácter definitivo se acuerdan en cambio compensaciones de quebrantos o de utilidades normales no obtenidas con beneficios de futuros ejercicios.

En efecto, si en un ejercicio la utilidad no alcanzara el 12% del capital y reservas libres podrá incrementarse con la diferencia la ganancia que debe considerarse normal en el ejercicio siguiente.

Y siguiendo el mismo criterio, si el resultado del ejercicio arrojara quebranto, el importe a adicionar al 12% sobre el capital en el ejercicio siguiente, comprenderá el mismo porcentaje sobre el capital del ejercicio que arrojó pérdidas, mas el importe de la pérdida.

Conviene recordar que en ambos casos deberá incluirse también dentro de la ganancia normal el 10% de utilidad impositiva compensatorio del impuesto a los réditos, lo que ya comentamos al tratar el inc. f) del art. 3° del decreto N° 21.702.-

En cambio no se podrán deducir ni compensar en el ejercicio en que se liquida el gravámen los \$20.000.-no imponibles de años anteriores.

Finalmente, y también por disposición expresa del art. 5°, si al liquidar el gravámen en un ejercicio, incluyendo las compensaciones o deducciones antes comentadas se obtuviera una ganancia normal computable que superara el beneficio del mismo, corresponderá trasladar la diferencia al siguiente para incrementar el 12% del capital y reservas libres.

Tal es el mecanismo dispuesto por la ley, dentro del cual, si bien no se autorizan devoluciones por parte del fisco de cantidades pagadas en exceso, en cambio se admite su deducción en el grado establecido cuando se producen beneficios extraordinarios en ejercicios futuros.

El artículo 6° determina las tasas del impuesto que abarcan desde el 10% hasta el 30% sobre el monto de las utilidades extraordinarias imponibles.-

Estas tasas forman una escala progresiva creciente y se aplican relacionando el monto de los beneficios extraordinarios con el del capital y reservas libres computables de la empresa.

Las mismas son bajas, especialmente si se las compara con las que se establecieron en otros países donde alcanzaron al 90% y 100% del beneficio extraordinario (Inglaterra, Estados Unidos de Norte América, etc.).-

Así, se aplicará respectivamente el 10%, 15%, 20%, 25% y 30% sobre el monto de beneficios extraordinarios hasta el 5%, entre el 5% y 10%, entre el 10% y 15%, entre el 15% y 20%, y superior al 20%, del capital y reservas libres computables.

El art. 7° del decreto N° 21.702 se refiere a la duración del impuesto, punto al que nos hemos referido ya anteriormente.

Recordaremos pues solamente que este artículo mantiene la vigencia establecida originariamente por el decreto N° 18.230, o sea los tres ejercicios anuales que cerraran a partir del 1° de diciembre de 1943, pero posteriormente fué prerrogado por decreto N° 1.820/46 un año mas, por ley N° 12.929 dos años mas y por ley N° 13.241 tres años mas, es decir que, en definitiva, la duración total comprende nueve años y expirará con las liquidaciones correspondientes a ejercicios que cierran entre el 1° de diciembre de 1951 y el 30 de noviembre de 1952.-

Establece también el citado artículo una norma para los ejercicios que no sean anuales en cuyo caso, a los efectos de la liquidación del gravámen, deberá tomarse el año calendario a partir del 1° de enero de 1943.-

El art. 8° previene la evasión del impuesto mediante el desdoblamiento de capitales, lo que ya se analizó con anterioridad (páginas 56 y 57).-

El art. 9° encomienda a la Dirección General Impositiva la fiscalización y percepción del gravámen. Esta percepción se hace, igual que para el impuesto a los réditos, en base a declaraciones juradas.

Ahora bien, para la presentación de estas declaraciones y el pago del impuesto correspondiente se han establecido plazos, los que se determinan en el art. 19 de la Reglamentación.-

Estos dependen de la naturaleza del contribuyente. Así, deberán presentar la declaración jurada y abonar el impuesto dentro

de los 120 días hábiles a partir del cierre del ejercicio las entidades con personería jurídica, las sucursales de empresas comerciales o sociales extranjeras o de entidades con personería jurídica y sede social fuera de nuestro país y asociaciones comprendidas en el reglamento del impuesto a los réditos.

Los demás contribuyentes, en cambio, solo gozan de un plazo de 60 días hábiles a contar de la fecha del cierre del ejercicio.

El 24 de enero de 1951 estos términos fueron modificados por Resolución N° 233, llevándoles a 5 y 3 meses respectivamente, (ver apéndice).-

Si no se presentaran las declaraciones dentro del plazo fijado, pero se hubiera abonado el impuesto, será de aplicación una multa entre \$ 25.- y \$ 4.000.- m/n de acuerdo al art. 43 de la ley de procedimientos, pero si el gravamen no se abonara en término el recargo correspondiente oscila entre el 5% y el 20% de su importe, según el número de meses transcurridos y de acuerdo al art. 42 de la misma ley.

Finalmente, por el art. 10° del decreto N° 21.702, se declara sujeto a la aplicación del gravamen todo el territorio de la República y se determina el destino de su producido, el que deberá ingresar a Rentas Generales.

También este artículo fue modificado por ley N° 12.956 la que dispone que a partir del 1° de enero de 1947 el producido del impuesto se distribuya anualmente, 79% para la Nación y 21% para la Municipalidad de Bs. Aires y el conjunto de las provincias, (ver apéndice).-

- - - - -

IV

TESIS

El gravámen a los beneficios extraordinarios debe ser, desde el punto de vista de nuestro país, y teniendo en cuenta sus características, de excepción, impuesto solo en momentos de gran anomalía del mercado, destinado a incidir únicamente y de manera justa sobre las utilidades excepcionales que son su consecuencia, y de vida transitoria.

En efecto, siendo su verdadero fin absorber los beneficios por encima de lo corriente que se producen por una guerra u otra situación especialísima, desaparecida la causa, normalizada la situación general y en especial la producción dentro de límites aceptables, no debe subsistir.

Este criterio debe seguirse especialmente en los países que como el nuestro, no han intervenido en la contienda.

De cualquier manera, ni en unos ni en otros es ya aceptable justificar su continuidad con la necesidad de allegar recursos para fines bélicos, ni con el propósito de absorber las super ganancias originadas exclusivamente por la contienda, ni aun con el fin de solucionar nuevas inflaciones de precios, para todo lo cual existen otros medios de acción ya reconocidos por los economistas, y que son, a la vez que mas justos, de mayor eficacia.

La tesis que se sustenta cobra mayor valor frente a la tendencia que se observa en diversos países, y también en el nuestro, en el sentido de mantener el gravámen a pesar de haber desaparecido los hechos que motivaron su implantación.

Debe perseguirse por otra parte, en el caso de su existencia, un mayor perfeccionamiento del impuesto, especialmente desde el punto de vista de su simplificación en general, como así también de la incidencia.

Por lo tanto, en las disposiciones legales y administrativas atinentes al mismo, debe introducirse una claridad mayor de manera que pueda estar al alcance del contribuyente, y deben proporcionarse al mismo tiempo los medios necesarios para su fácil y rápido cumplimiento.

Otro factor que debe tomarse en consideración es el monto de beneficio o porcentaje que se adapta como normal. Este no debe ser rígido con respecto al valor adquisitivo de la moneda. En caso con-

trario puede producirse el hecho de que contribuyentes con utilidades superiores en cantidad, pero al mismo tiempo muy inferiores a las de tiempos normales en cuanto a poder adquisitivo, se encuentren afectados por una nueva y gravosa carga, y que se haga ilusoria la exención de las ganancias marginales.

Acrece la importancia de este concepto el hecho de que en las inflaciones de precios es ya común que actúen, conjuntamente con las demás causas, diversas medidas gubernativas que acentúan el fenómeno en grado difícil de medir ni siquiera en términos aproximados.

Aún desde el punto de vista del fisco es preferible a dejar este gravámen con carácter permanente, aumentar las tasas del impuesto a los réditos hasta obtener el monto necesario de ingresos, con lo cual se obtendría al mismo tiempo una apreciable economía en los gastos de percepción del gravámen y control de los contribuyentes.

Además, en nuestro país, el problema que originó este impuesto no ha sido tan agudo como en otros ni ha tenido la misma persistencia, ya que, aparte de no haber intervenido en la cen-tienda, las medidas gubernativas en defensa de su economía, el desarrollo veloz de sus industrias, la riqueza agraria, la posesión de muchas materias primas, el número de habitantes, etc., han contribuido a suavizar grandemente los factores de anormalidad.

Finalmente, y para perfeccionar su incidencia, sería oportuno clasificar las explotaciones de acuerdo al riesgo del capital empleado pues es evidentemente injusto que a riesgos muy distintos la carga impositiva resulte igual.

Aunque este problema parece difícil de solucionar en la práctica, un sistema que involucraría gran adelanto en dicho sentido, y a la vez factible, consistiría en clasificar en un grupo de excepción al que se aplicaría un porcentaje fije de rebaja, las explotaciones consideradas de mayor riesgo. En un segundo grupo con porcentaje de rebaja menor, se involucrarían las empresas consideradas de riesgo intermedio, y por último, las que quedasen, que no necesitan ser enumeradas taxativamente, contribuirían según la tasa común, todo ello sin perjuicio de las disposiciones que actualmente acuerdan la exención total en casos determinados.

APENDICE

Se consignan a continuación las leyes, decretos y resoluciones que han modificado o complementado los decretos números 21.702 y 21.703:

DECRETO N° 1.820

De fecha 19 de enero de 1946 y publicado en el Boletín Oficial el 29 de enero de 1946, prorroga por un año más la vigencia del impuesto a los beneficios extraordinarios, establecido por el decreto N° 18.230, texto modificado por decreto N° 21.702.-

DECRETO N° 14.292

De fecha 29 de diciembre de 1945 y publicado en el Boletín Oficial el 5 de enero de 1946, agrega disposiciones al art. 17 del decreto N° 21.703 reglamentario del impuesto a los beneficios extraordinarios.

Las mismas autorizan a la Dirección Impositiva cuando estime que no se ha tratado de evadir el gravamen ni que se producirá un perjuicio fiscal a permitir que el impuesto se aplique por ejercicios anuales a partir del cierre del ejercicio no anual cerrado antes del 1° de diciembre de 1943, siempre que la anualidad de éste no debiera haberse cumplido entre el 1° y el 31 de diciembre de 1943.

A su vez, en los casos en que se hubiera cerrado un balance anual entre el 1° de enero y el 30 de noviembre de 1943, pero no fuesen anuales los cerrados con posterioridad, a los fines impositivos deberán computarse los ejercicios anuales subsiguientes a la fecha en que se cerró aquel ejercicio.

Por otra parte, cuando las empresas o explotaciones hayan iniciado sus actividades después del 1° de enero de 1943 deberán computarse los ejercicios anuales que se completen entre su fecha de iniciación y el 30 de noviembre de 1946, se practiquen o no balances anuales.

Y si cesan en sus actividades antes de haberse cumplido los ejercicios impenibles, abonarán el gravamen inclusive por el último período incompleto aunque liquidado en la preparación correspondiente.

Sin embargo, si el cese de actividades fuera motivado

permutación o cambio del titular, los periodos de imposición no serán modificados pero podrán declararse para determinar los beneficios obtenidos por cada titular.

En estos casos, si no se produce perjuicio fiscal ni se altera el término de vigencia del impuesto, la Dirección Impositiva queda autorizada para permitir que se modifique esta forma de liquidación, tomándose los ejercicios anuales del nuevo titular.-

LEY N° 12.922

Sancionada por el Senado el 21 de diciembre de 1946 y publicada en el Boletín Oficial el 27 de junio de 1947, ratifica los decretos-leyes relativos a modificación de leyes impositivas y de legislación aduanera, entre ellos los del impuesto a los beneficios extraordinarios.

LEY N° 12.929

Sancionada el 22 de diciembre de 1946, promulgada el 10 de enero de 1947 y publicada en el Boletín Oficial el 27 de marzo de 1947, prorroga por 2 años más la vigencia del impuesto a los beneficios extraordinarios establecido por decreto 18.230 texto modificado por decreto 21.702.-

LEY N° 12.956

Sancionada el 13 de febrero de 1947, promulgada el 4 de marzo de 1947 y publicada en el Boletín Oficial el 11 de marzo de 1947, trata la distribución de varios impuestos (réditos, ventas, ganancias eventuales y beneficios extraordinarios), disponiendo que sean distribuidos anualmente, a partir del 1 de enero de 1947 y hasta el año 1955 inclusive, entre la Nación, la Municipalidad de Bs. Aires y el conjunto de las provincias en la siguiente forma:

79% para la Nación, y 21% para la Municipalidad de Bs. Aires y el conjunto de las provincias.

Sustituye además el art. 10 del decreto 18.230 t.n. por el siguiente:

"Art. 10.- Este impuesto, dado su carácter de emergencia, se aplicará en todo el territorio de la Nación".

LEY N° 11.237

Sancionada el 2 de setiembre de 1948 y publicada en el Boletín Oficial el 15 de setiembre del mismo año, dicta normas para el funcionamiento de la Dirección General Impositiva, disponiendo entre otras cosas que ésta tendrá a su cargo, con sujeción a las leyes y disposiciones respectivas, la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios.

También determina que, sin perjuicio de los preceptos contenidos en las leyes que establecen los gravámenes, las disposiciones de esta ley y las que contiene la ley 11.683, (texto actualizado en 1947), que no se opongan a ella e que sean de aplicación exclusiva para determinado tributo, rigen con relación al impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios.-

LEY N° 11.241

Sancionada el 2 de setiembre de 1948, promulgada el 10 y publicada en el Boletín Oficial el 15 del mismo mes y año.

Prorroga por tres años más la vigencia del impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios, establecido por decreto N° 18.230 t.m., y aclara que, cuando el decreto número 18.230/43 y sus modificaciones hacen referencia a las disposiciones del impuesto a los réditos, debe entenderse que son las vigentes en el período fiscal a que correspondía la aplicación del impuesto a los beneficios extraordinarios.

Decreto N° 11.418

De fecha 13 de mayo de 1949 y publicado en el Boletín Oficial el 19 del mismo mes y año, establece el texto ordenado de la ley de impuesto a los beneficios extraordinarios.

LEY N° 11.925

Sancionada el 11 de agosto de 1950, promulgada el 14 y publicada en el Boletín Oficial el 18 del mismo mes y año, modifica diversas leyes de impuestos, entre ellas la del gravamen a los beneficios extraordinarios, en su art. 3°.-

24

A tal efecto dispone que no se incluyan entre los beneficios sujetos al impuesto las originadas en la venta de bienes de activo fijo excepto los que provengan de la negociación de inmuebles por compañías de seguros y de valores mobiliarios por compañías de seguros y bancos.

Tampoco deberá computarse el resultado de la venta de llaves de negocios, marcas, patentes de invención, regalías y otros conceptos similares, salvo que se haga profesión habitual de estas actividades.

Además se aumenta la deducción para socios que actúan en el negocio de \$ 300.- a \$ 1.000.- mensuales.

También se aumenta la deducción para compensar el impuesto a los réditos del 10% de las utilidades imponibles al 15%.

Todas estas disposiciones son de aplicabilidad a partir de los ejercicios que cierran con posterioridad al 30 de noviembre de 1950.-

RESOLUCION N° 152 de la DIRECCION GRAL. IMPOSITIVA

De fecha 18 de enero de 1950 y publicada en el Boletín Oficial el 4 de febrero de 1950 fija el alcance de la expresión "títulos públicos" y su valuación para el balance fiscal para la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios.

A tal efecto declara que la expresión "títulos públicos" contenida en el art. 4° de la ley del impuesto a los beneficios extraordinarios incluye todos los documentos representativos de la deuda pública nacional, provincial o municipal, tales como títulos, bonos, letras y papales similares.

Aclara además que las inversiones en títulos públicos deberán ser computadas al precio de costo de acuerdo a lo que dispone la reglamentación en su art. 7° inc. e).-

RESOLUCION N° 158 DE LA DIRECCION GRAL. IMPOSITIVA

De fecha 20 de marzo de 1950 y publicada en el Boletín Oficial el 19 de abril del mismo año establece que las sociedades en comandita por acciones presentarán sus declaraciones juradas y pagarán el impuesto a los beneficios extraordinarios dentro de los 120 días hábiles de la fecha de cierre del ejercicio anual.-

Dispense a tal efecto que se entenderá por "coste real deducidas las amortizaciones impositivas" el valor en que se ha adquirido o construido el bien menos el importe de las amortizaciones admitidas para el impuesto a los réditos.

Cuando los inmuebles incluyan edificios en construcción u objeto de mejoras se incluirán en el activo por el coste real o la valuación fiscal actual (a opción del contribuyente), mas el importe de las inversiones o mejoras efectivamente realizadas en el ejercicio anterior.

Finalizada la construcción o concluidas las mejoras, deberá optarse definitivamente por uno de los sistemas de valuación autorizados, en la liquidación correspondiente al ejercicio dentro del cual sea fijado el nuevo avalúo fiscal. Si se opta por el coste real éste estará dado por el coste total del inmueble (terreno y edificio) sin tener en cuenta la anterior o nueva valuación fiscal, aunque se la hubiera usado en el período de construcción.

Tratándose de inmuebles con edificios en demolición deberán computarse por el valor resultante según el método de avalúo empleado antes de aquella menos el importe en que sea vendido el producto de la demolición, pero concluida ésta, deberá procederse como en los casos de construcción o mejoras.

Además, los valores que se consignan en los balances impositivos de acuerdo a lo antes comentado, serán taxidos por firmes y definitivos. Así, toda nueva valuación fiscal que incluya el valor de las construcciones o mejoras será considerada únicamente desde el ejercicio en que fuere fijada, aunque tuviera efecto retroactivo.

Por otra parte, la opción a computar el coste real menos las amortizaciones impositivas, en vez de la valuación fiscal, podrá aplicarse por separado a cada uno de los inmuebles que integren el activo.

Y si para liquidar el gravamen, se hubieren considerado los inmuebles por su valuación fiscal, y ésta se modificara con efecto retroactivo, se deberán rectificar las declaraciones juradas presentadas, computando la nueva valuación fiscal.-

87

RESOLUCION N° 139 DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Trata el cambio de cierre de los ejercicios comerciales permitiendo que se autorice a los contribuyentes de los impuestos a los réditos y beneficios extraordinarios este beneficio. Para ello es necesario que los hechos que se expongan justifiquen la medida, a juicio de la Dirección, como así también, que no se produzca perjuicio fiscal.

También podrá ser autorizado el cierre en fecha distinta a la que represente un período de 12 meses cuando se trate del primer ejercicio.

Estas autorizaciones deberán ser solicitadas con una antelación mínima de tres meses a la nueva fecha de cierre propuesta, pero a su vez la Dirección puede establecer que el cambio de fecha se opere recién a partir del futuro ejercicio que ella considere oportuno.

Estas normas serán de aplicación a los casos de ejercicios no anuales ya cerrados a los efectos de su verificación y ajuste, como así también para hacer coincidir los ejercicios impositivos con los comerciales.

RESOLUCION N° 233 DE LA DIRECCION GRAL. IMPOSITIVA

De fecha 24 de enero de 1951, fija los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y pago de los distintos impuestos.

Respecto al gravámen a los beneficios extraordinarios dispone que la presentación de declaraciones juradas y pago del impuesto será hecho por entidades con personería jurídica, sociedades en comandita por acciones, sucursales de razones comerciales o sociales extranjeras o de entidades con personería jurídica y sede social fuera de la República y demás entidades audadas en el art. 56 del impuesto a los réditos, dentro de los 5 meses de la fecha de cierre del ejercicio correspondiente.

Los demás contribuyentes del impuesto deberán cumplir estas obligaciones dentro de los 3 meses de la fecha de cierre del ejercicio correspondiente, menos los agricultores cañeros que no lleven libros en forma comercial que deberán hacerle el 31 de mayo de cada año.