



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



# La técnica del impuesto a los beneficios extraordinarios

Waisberg, José

1947

Cita APA:

Waisberg, J. (1947). La técnica del 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

1501  
540

1501

ORIGINAL

JOSE WAISBERG

-----

--XX--

LA TECNICA DEL IMPUESTO

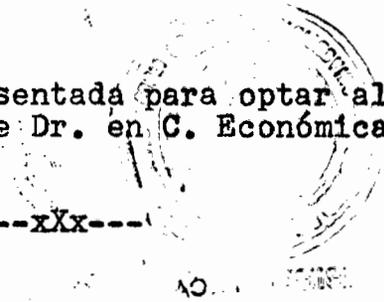
A LOS

BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

---XX---

Tesis presentada para optar al  
título de Dr. en C. Económicas

---XX---



CURSO DE INVESTIGACION.

Director del Curso: Dr. Alfredo Labougle

AÑO 1947 --

Nº de REGISTRO: 10.695

I

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

SORONDO J.C. y CARRERA C.A. -

"El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios"  
Buenos Aires 1944

COLEGIO DE DOCTORES EN CIENCIAS ECONOMICAS.-

"Ciclo de conferencias sobre el Impuesto  
a los Beneficios Extraordinarios"  
Buenos Aires 1945

--XX--

"Ciclo de conferencias sobre el impuesto  
a los Beneficios Extraordinarios"  
Buenos Aires 1949

LOPEZ Y VILLALBA .-

"El Impuesto a Los Réditos"  
I y II Tomo  
Buenos Aires 1947

CARRERA C. Alfredo.-

" Impuesto Argentino a los Beneficios Extraordinarios"  
Buenos Aires 1949

FOURCADE Pedro.-

" Manual alfabético del Impuesto a los  
Beneficios extraordinarios"  
Buenos Aires 1945

LOPEZ Alberto T.-

"Impuesto a los Beneficios Extraordinarios"  
Buenos Aires 1944

WATSON Guillermo.-

"Impuesto sobre las Ganancias Excesivas "  
Buenos Aires 1941

VIEIRO Raul O.-

" Impuesto a las Ganancias Eventuales"  
Buenos Aires 1950

//

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

CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION.-

"Diario de secciones 24/6/1942"

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION.-

" Modificación de leyes impositivas y creación  
de nuevos gravámenes"  
Buenos Aires 1944  
-----

" El Impuesto a Los Réditos- Disposiciones  
reglamentarias - Texto Ordenado -  
Buenos Aires 1947  
-----

" El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios"  
Decreto 18230/43 (texto modificado por de-  
creto Nº 21.702/44) ratificado por ley Nº  
12922.-  
Buenos Aires 1948  
-----

" Ley del Impuesto a las Ganancias Eventuales"  
Texto Ordenado en 1947  
-----

111

INDICE

El impuesto a los beneficios extraordinarios	1
Del caracter transitorio a su evolución permanente	1
Disposiciones legales en vigor	4

SU VIGENCIA

Epoca originaria	5
Períodos prorrogados	6
Balances cerrados antes del 30/11/43	7
Actividades iniciadas despues del 1º/1/943	8
Cese de actividades	8
Transferencia o venta de empresa	9
Casos practicos	9

EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

Definición e interpretación	10
Actividades comprendidas	11
La transformación y disposición de bienes	11
Actividades exceptuadas	17
Excepcion de los trabajos personales	21
Síntesis de actividades gravadas	23
Síntesis de excención de utilidades	23

SUJETO DEL IMPUESTO

Responsable de "jure"	24
La compensación de utilidades	26

MATERIA IMPONIBLE

Características	28
Anualidad del balance	29

10

Normas referentes al ajuste impositivo del activo	30
Valores no incluidos en el activo	30
Reparaciones y mejoras	33
Desuso y reemplazo	34
Inmuebles	35
Inversion de mejoras	37
No existe inversion de mejoras	37
Bienes no amortizables para réditos	38
Bien inmaterial de vida indeterminada	40
Bien inmaterial de vida determinada	40
Limitacion por unidades y tiempo	42
Gastos de constitucion	43
Otros bienes no amortizables	43
Mercaderías y otros bienes de comercio habitual	44
Deudores	46
Castigo de malos créditos	47
Fondo de prevision para malos créditos	47
Característica de los malos créditos	48
Deducción del mal crédito	49
Quiebra del deudor	49
Deudas castigadas y luego recuperadas	50
Otros factores de incobrabilidad	50
Método para la deducción del crédito	50
Mecanismo del fondo de prevision	52
Liquidación del fondo de prevision	53
Caja y Bancos	53
Activo transitorio	54
Dividendos provisorios	55
Valores de activo computable	57

V

Perdidas de ejercicios anteriores	58
Cuotas de socios o accionistas	58
Deuda de la casa Central domiciliada en el exterior	59
Revaluaciones o devaluaciones de activo	59
Otros elementos de activo	65
Uso de un bien dentro de una sociedad de capital	65
Uso de un bien dentro de una sociedad de personas	65
Uso parcial de bienes dentro de una hacienda	66
Aporte de bienes obtenidos con créditos particulares	67

#### CLASIFICACION DEL ACTIVO

Activo gravado	67
Activo exento	67
Acciones y títulos	68
Prestamos	68
Activos afectados simultaneamente por ambas rentas	69
Saldo deudor de la cuenta particular de los socios	70
Demostracion gráfica	71

#### DETERMINACION DEL PASIVO

Ajuste impositivo	72
Elementos del pasivo	74
Aporte o prestamos en especie	75
Inmuebles adquiridos a plazo	75
Reservas libres	76
Reservas técnicas	78
Reservas creadas para obligaciones pendientes	79

VI

Beneficios a percibir en futuros ejercicios	80
Fondo de amortizacion	80
Capital y reservas libres	83
Capitalización del 50% de las utilidades	84
Ganancias o perdidas del capital	86
Transformacion de activos	88
Distribucion de utilidades	90
Distribucion de dividendos en las sociedades	91
Dividendos provisorios	91
Dividendos finales	91
Honorarios de Directores y síndicos	93

#### SITUACIONES ESPECIALES

Relaciones impositivas	95
Compensación de quebrantos	96
Mínimo no imponible	99
Deducción para el dueño o socios	100
Reforma actual sobre sueldos deducibles	101
Reforma actual sobre % de utilidad deducible	101
Reforma actual sobre enagenación de bienes	102
Las tasas del gravamen	103
Cálculo del impuesto en períodos parciales	104

#### DOCTRINA

Fondos invertidos transitoriamente en títulos públicos o depósitos a plazo fijo	105
---	-----

## "EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS"

El presente trabajo tiene por finalidad primordial el estudio analítico de todas aquellas disposiciones legales en vigor referente al impuesto a los beneficios extraordinarios.-

En su desarrollo, he buscado siempre, el planteamiento de problemas prácticos, cuya solución expongo de acuerdo a la interpretación legal, concorde a los principios de interpretación de la Dirección General Impositiva.-

Para una mejor ilustración y comprensión, fijo para cada caso el artículo respectivo de la ley que lo rige, por ello creo muy necesario, acudir a la lectura de la ley cada vez en que se la mencione; ya que muchas soluciones e interpretaciones nos resultaran facil, una vez que nos adoptemos al léxico legal y - puédamos comprender y aprender la forma de desentrañar su significado.-

### DEL CARACTER TRANSITORIO A SU EVOLUCION PERMANENTE.-

Este impuesto, provisoriamente establecido por primera vez en nuestro país a partir del 31 de Diciembre de 1943 - Decreto N° 18230 - ha cristalizado los diferentes proyectos de imposición que sobre este mismo particular en diferentes oportunidades se habia presentado al Congreso Nacional.- Su finalidad fiscal se traducía en la imposición de todos aquellos beneficios que en forma superior a lo normal por razones circunstanciales de tiempo y lugar se obtenia en relación a lo que estos mismos contribuyentes en otra situación "normal", no hubieran podido obtener.-

Como lo referí anteriormente, menciono la existencia de una relación, que nos permitirá obtener el grado de imposición y el objeto del impuesto.- Por ello, nos detenemos en la exposición de los antecedentes presentados con motivo de su sanción.-

Decía con anterioridad, que por una circunstancia de tiempo y lugar se favoreció un número considerable de comercios e industrias con motivo de la conflagración mundial.- Años 1939/45- los que obtuvieron con facilidad la apertura de amplios mercados para sus productos, situación que con anterioridad no habían tenido dada la concurrencia universal con que se desarrollaba el comercio en general.- Otros, se vieron favorecidos con mayores cotizaciones de sus artículos por ser estos mismos muy necesarios a los beligerantes.- Así mismo se dió el caso en determinadas haciendas, que por disponer de amplias existencias como también de equipos apropiados de producción que otros ya no podían importar; obtenían todos estos, beneficios acrecidos por la situación planteada.-

Si bien esa era la situación existente en la actividad privada, en el Gobierno surgió una nueva situación manifestada en la disminución de los recursos por las alternativas negativas del comercio de importación e exportación; digo negativa en el sentido de que los recursos provenientes de la importación, habían disminuido en relación a los provenientes de la exportación, que hasta esa fecha, estaban favorecidos casi en su mayoría con la excepción de impuestos.- Esta situación como es lógico, de apremio financiero, debió solucionarse con la creación de nuevos recursos cuya afectación no incidiera gravosamente y permitiera un normal desenvolvimiento de todas las par-

tes interesadas en el bienestar nacional.-

Si bien reconocemos la existencia de un objetivo fiscal, existe, una base moralizadora y justicialista, no podía ser la que ha primado en los países afectados por la conflagración donde se trato de evitar el enriquecimiento de unos sobre otros que integraban el sacrificio general del pueblo combatiente sintetizado en la célebre frase de "SANGRE, SUDOR Y LAGRIMAS".- (1).-

Entre nosotros, se buscó una mayor distribución de la riqueza sin que los sujetos afectados se vieran frente a una absorción fiscal que los inhiba del interés aliciente de las ganancias.-

Es cierto que muchos principios, originariamente han cumplido con esa finalidad, hoy, por efectos generados en la evolución de los sistemas de explotación económica, crean situaciones injustas tales como por ejemplo, los índices de utilidad establecido en el año 1943 no guardan relación con los que se deberían adoptar actualmente frente a la elevación general del standard de vida, conjuntamente con los problemas referidos a la reposición del capital, sus amortizaciones, su valuación, etc., pero, la existencia de estas situaciones especiales, creo no pueden desvirtuar la finalidad general de la imposición, mientras estos factores no se desarrollen obstaculizando la producción, puesto que de producirse, surgiría inmediatamente la necesidad para el gobierno de entrar a considerar tales elementos, puesto que en ello va aparejada sobre la utilidad fiscal, el interés supremo de la Nación, su prosperidad y grandeza.-

-----

1.- W. Chourchil - Discurso pronunciado ante el Parlamento Ingles.-

DISPOSICIONES LEGALES EN VIGOR.-

Con fecha 31 de diciembre de 1943, fué sancionado por el Poder Ejecutivo, el decreto N° 18230, que establecía por primera vez el impuesto a los beneficios extraordinarios.- Con posterioridad, frente a la necesidad de salvar ciertas normas preestablecidas de difícil aplicación como por ejemplo; en el art. 4 del decreto referido, se establecía el año base para determinar la utilidad normal, o sea que para determinar la utilidad que el fisco aceptaría como normal, debería elegirse la que se halla - obtenido en cualquiera de los años 1938 o 1939, a opción del - contribuyente.- Como es de imaginar, la aplicación de esta norma crearía ciertas desigualdades contributivas entre contribuyente dedicados a la misma actividad y con los mismos capitales pero, que por haber iniciado sus actividades en otros períodos, o en el mismo período pero, habiéndole tocado una etapa - inicial gravosa en ese año, se encontraría perjudicado en relación a otras empresas que en ese mismo año "base" habían logrado mejores y mayores utilidades.-

Así, el 21 de agosto de 1944 por decreto N° 21.702 reglamentado en esa misma fecha por otro decreto -N° 21.703- se subsana las anomalías consideradas inconvenientes para la aplicación de este impuesto.-

Con fecha 29 Diciembre de 1945 -Decreto N° 34.292- se agregan nuevas disposiciones al decreto N° 21.703 en la parte referida al artículo N° 17.- Por decreto N° 1820 del 19 Enero de 1946, se prorroga por un año, el que luego por leyes N° - 12.929 y 13.241 se prorroga por dos y tres años respectivamente.

Por decreto 10.434/47 se establecen normas referentes a corredores, comisionistas, despachantes de aduana y demás auxiliares de comercio.- Todas estas disposiciones tienen su aplicación en los beneficios que resulten extraordinarios de acuerdo a los balances comerciales ajustados impositivamente de acuerdo con las disposiciones de Reditos Ley N° 11.682 y sus ulteriores modificaciones.-

Vemos en consecuencia que las normas legales aplicables en la ley de réditos, lo son para este impuesto con las excepciones expresamente establecidas en él, lo que nos obligará en cierta manera, a considerar este impuesto a los beneficios extraordinarios, como un adicional de la ley de réditos.-

#### S U V I G E N C I A

a) EPOCA ORIGINARIA.-

b) EPOCA Y PERIODOS PRORROGADOS.-

El artículo 7 del decreto 21.702, establecía: "Este impuesto gravará los beneficios extraordinarios de los tres ejercicios anuales que cierren a partir del 1° de Diciembre de 1943".-

A los fines de una mayor extesnión en su interpretación, prácticamente la disposición referida comprende: Una hacienda que cierra regularmente su ejercicio al 30 de Noviembre, deberá pagar el gravamen por los ejercicios cerrados al 30/11 de 1944, 1945 y 1945.- Otra hacienda que cirre su ejercicio al 31 de Diciembre, le corresponderá tributar este impuesto por los ejercicios cerrados al 31 Diciembre de los años 1943. 1944 y 1945.- Con estos dos ejemplos, creo dejar aclarado los términos de la disposición del artículo 7 al decir "los tres ejercicios anuales que cierren a partir del 1° de Diciembre de 1943" o sea -

que se refiere exclusivamente a los ejercicios cerrados a partir del 1° de Diciembre de 1943, pudiendo desde ya quedar gravado el ejercicio cerrado al día 2 de Diciembre de ese mismo año.-

En el mismo artículo proseguimos: "Si no se practicasen ejercicios anuales, se tomará el año calendario a partir del primero de enero de 1943".- Esta disposición tiende a evitar posible evasiones a este impuesto en aquellas circunstancias que un contribuyente haya obtenido durante el año 1943 elevadas ganancias y frente a la aplicación de este impuesto con posterioridad al 1° de Diciembre de 1943, haya optado por el cierre de un ejercicio irregular de menos de doce meses.- Por ello se estableció un año calendario a partir del 1° de Enero, 1943 y consecuentemente, cerrará al 31 Diciembre de 1943, anulándose en esta forma una posible evasión de impuesto.-

Con esta última disposición, vemos que para el caso de ejercicios irregulares, el decreto 21.702 los rechazaba obligando al cierre de un ejercicio a partir del 1° Enero al 31 Diciembre de 1943.-

Posteriormente con motivo del decreto 34.292 del 29 Diciembre 1945 en su artículo 1° que dice: "No obstante lo que dispone el párrafo anterior, La Dirección General del Impuesto a los Reditos, cuando se considere que no ha habido un propósito de evasión del tributo y no presuma un evidente perjuicio fiscal, podrá autorizar 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 anua-

lidad de éste no debiera haberse cumplido entre el 1° y el 31 de Diciembre de 1943".-

Con motivo de la anterior disposición, se permite la liquidación del impuesto por ejercicios anuales coincidentes con el cierre comercial a partir del cierre irregular, siempre y cuando este primer cierre irregular no se haya efectuado con propósitos de perjudicar al fisco y que ese ejercicio no hubiera debido concluir entre el 1° y 31 de Diciembre de 1943; en esta forma, el ejercicio cerrado al 31 de Julio 1943 que debía haber cerrado al 30 de Octubre de 1943, cierre de ejercicio que no perjudico al fisco, se acepta como punto de partida para los posteriores ejercicios que cerraran al 31 de julio de cada año.-

BALANCE REGULAR CERRADO ANTES DEL 30 DE NOVIEMBRE DE 1943.-

Puede plantearse el caso de que con posterioridad a esa fecha, se sucedieran balances irregulares o sea que cerrando el primer balance dentro del término legal y regular de doce meses, posteriormente, por cualquier circunstancia, se hubiera dispuesto cerrar en otra fecha, como consecuencia tendríamos un ejercicio irregular ya que comprendería un número menor o mayor de doce meses.- Frente a tal eventualidad, el segundo párrafo del art. 17 dice: "Si se hubiera cerrado un balance anual entre el 1° de Enero y el 30 de noviembre de 1943 y los practicados con posterioridad no fuesen anuales, a los efectos del impuesto se computarán los ejercicios anuales subsiguientes a la fecha de cierre del aquel ejercicio". Con lo que queda debidamente aclarado que aunque luego se sucedan cierres de ejercicios regulares a partir de un ejercicio irregular, para

la ley, no es aceptable, debiendo en consecuencia practicar un cierre para Beneficios extraordinarios a la fecha primitivamente observada en el primer balance aunque comercialmente, lo realice en otra fecha.-

ACTIVIDADES INICIADAS DESPUES DEL 1º ENERO DE 1943.-

En el tercer párrafo del artículo referido anteriormente que dice: "Para las empresas o explotaciones que inicien sus actividades después del 1º Enero de 1943, se computaran los ejercicios anuales que se completen dentro del periodo comprendido entre la fecha de su iniciación y el 30 de noviembre de 1946, se practiquen o no balances anuales".- Nos dice claramente que no se admite un cierre irregular para obtener posteriores ejercicios regulares acomodados a un vencimiento anual, sino que por el contrario, el ejercicio comenzará desde el día de la iniciación de las actividades hasta completarse los doce meses, aunque se cierre separadamente un ejercicio comercial diferente. Así por ejemplo, se inició las actividades el 30 de Julio de 1944, se efectuó el primer cierre al 31 de Diciembre de 1944, para así posteriormente cerrar al 31 de diciembre de cada año.- Para este impuesto, deberá cerrar ejercicio al 30 de Julio de cada año sin importarle el ejercicio cerrado al 31 de diciembre de ese año.-

CESE DE ACTIVIDADES.-

DURACION DEL EJERCICIO.-

Para el caso de plantearse el cese de actividades de una empresa, entendiéndose en tal sentido su liquidación, puesto que si hubiera existido paralización de actividades sin liquidación de la misma, la empresa en cuestión a los fines fiscales dentro

de este último supuesto, deberá presentar los balances en las fechas que lo hacia anteriormente, pero, para el primer caso, donde se produce la desaparición del ente contributivo, que es la empresa en si, la ley PERMITE que se abone el gravamen que puede corresponderle por ese período irregular ajustado proporcionalmente al tiempo comprendido.-

Para el caso de TRANSFERENCIA O VENTA DE EMPRESA, para nuestra ley no se produce con tal motivo, variante alguna con respecto a la fecha de presentación de balances, por cuanto la empresa subsiste y en consecuencia el período de imposición es el mismo, restando solamente la posibilidad de desdoblar el período al solo efecto de adjudicar a cada uno -vendedor y comprador- la parte del impuesto que pueda corresponderle.- También existe la posibilidad, a pedido, para que la Dirección General a los fines de facilitar la liquidación de los impuestos, autorice a que se modifique la fecha del cierre para hacerlo coincidir con la fecha del cierre del nuevo titular, siempre y cuando de ello, no resulte perjuicio al fisco ni se altere el término de vigencia del impuesto que a esa misma empresa, le hubiere correspondido de acuerdo a la iniciación de sus actividades con sus anteriores titulares.-

Antes de concluir con la cuestión referente a la vigencia del impuesto a los beneficios extraordinarios, quiero resumir, manifestando que el mismo rige hasta el 30 de noviembre de -- 1952, es decir que tiene una duración de nueve años.-

#### CASOS PRACTICOS DE CIERRES DE EJERCICIOS

Cerrando al 30-6-43 concluirá el 30-6-52 -duración 9 años

Cerrando al 30-11-43 concluirá el 30-11-52 -duración 9 años

EJERCICIO IRREGULARES: antes del 1º -12-43-

Cerró ejercicio al 30-6-43 o al 31-8-43; para cualquiera de estos dos planteos, el ejercicio comienza desde el 1º de Enero de 1943 hasta el 31-12-51, duración 9 años.-

OTROS CASOS.-

Inicio actividades al 30-9-46, cerrará al 30 - 9 - 52

" " " 30-11-46 " " 30 -11 - 52

" " " 30-12-46 " " 31 -12 - 51...

en el último caso se nos plantea una situación interesante, ya que por existir una diferencia de un solo mes en la iniciación de las actividades, el último ejercicio imponible, solamente comprende el que concluye el 31-12-51; estando fuera de imposición el ejercicio siguiente que finalizaría el 31-12-52 por la circunstancia especial de que la ley de Beneficios extraordinarios vence el 30-11-52 comprendiendo hasta esa fecha, el cierre de todos los ejercicios regulares.- Debiéndose esta situación a la causa de que la ley grava solamente todos los ejercicios anuales a partir del 1º diciembre de 1943 y que se completen dentro del período comprendido entre la fecha de iniciación y el 30 de noviembre de 1946 (prorrogado a 1952) según así lo dispone el párrafo 3º del art. 1º decreto 34.292/45.-

CONCEPTO DEL BENEFICIO EXTRAORDINARIO

a) Definición e interpretación.-

El artículo 1º dice: "Establece con carácter transitorio, durante el termino de tres 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...." es decir, de que considera como "objeto" del impuesto a los beneficios que en relación al capital computable y por exceder del límite establecido por esa misma ley, deben tributar, por cuanto ese exceso de beneficios, es lo que la ley lo considera como extraordinario.--En la lectura del artículo transcrito, constatamos, que dicho gravamen no es general a todas las actividades, sino que por el contrario, existen excepciones, las unas en forma expresa, como las actividades derivadas del trabajo personal, u otras que por no estar comprendidas están exceptuadas.-- Dada la importancia de estos dos grandes grupos, me referiré a ellos separadamente:

#### A.- ACTIVIDADES COMPRENDIDAS.-

En principio, debemos considerar todas aquellas actividades, desarrolladas en un comercio, industria, minería, explotación agropecuaria, como también aquellas que dadas sus peculiaridades propias, no pudiendo encuadrarse dentro de las nombradas, pero que por tratarse de actividades en la que existen transformación o disposición de bienes en forma habitual, fines de lucro y analogía con la primera, se los considera gravable.-- En esta última parte surge el problema, de ahondar el análisis de lo que comprende la transformación y disposición habitual de bienes.-

Creo demás explicar el significado de la transformación y disposición de bienes, las diferentes características en que se puede presentar, las que conjuntamente con otros elementos necesarios para su habitualidad y la forma en que todos ellos

se desarrollan, nos dirán, si existe o no tributación.-

Puede referirse a bienes muebles o inmuebles, derechos, bienes inmateriales, etc., en fin a todo lo que tenga un valor apreciable en dinero.- Estas operaciones como condición "sine cuanon", deben traducir un fin honeroso, con proposito de lucro, ya que en lo contrario no existiría imposición por no existir el objeto imponible o sea el beneficio.-

Todo lo manifestado anteriormente, debe ser complementado con la habitualidad, es lo que correspondería a aquellas operaciones que por sí no signifiquen un acto aislado, sino que por el contrario, deben traducir por su número de compra y venta, un encadenamiento tal, que comporte por sí, en la persona de quien lo realiza, una sucesión de actos en los que se persiga fines de lucro.-

Por ejemplo, la venta de un inmueble en forma aislada dentro del giro normal en las actividades de una persona, no significa una actividad cuyo beneficio se gravaría con este impuesto, a pesar de que podía existir utilidades que en otras situaciones por ese mismo monto serían gravables, y que en nuestro caso no se grava por faltar un elemento, la habitualidad.- Pero si esa misma persona, con esta operación inicia una serie de actividades en donde ya por existir repetición de operaciones y es posible comprobar facilmente en ellas el ánimo de integrar una actividad normal, entonces si que es gravable, por cuanto aqui tendríamos la disposición habitual de bienes con fines de lucro.-

Para concretar, podemos sintetizar diciendo, que salvo las excepciones establecidas por la misma ley del impuesto a los

beneficios extraordinarios, quedan sujetos todos los beneficios derivados de aquellas actividades que por disposición de la ley de renditos N° 11.682 T.O. deben incluirse en la tercera categoría.-

La generalidad concretada anteriormente surge de la interpretación del artículo 2° del decreto 21.703/44 que en su primera parte, dice: "El impuesto afecta a todos los beneficios incluidos en el balance comercial ajustados conforme con las disposiciones de la ley 11.682 y decreto N° 18229, pero no se computaran....." explicando seguidamente las excepciones.- Rigíendose entonces este impuesto por la ley de renditos, nos es necesario aclarar los planteamientos que puedan derivar de su aplicación en diferentes períodos, por cuanto la ley de renditos ha variado en sus efectos e interpretaciones en varias oportunidades, presentándonos consecuentemente, disposiciones que en un principio se aplicaron y posteriormente se modificaron, creándonos la necesidad de verificar cuales corresponden en su aplicación.- En principio debemos efectuar las liquidaciones respectivas conforme a las disposiciones de renditos existentes al momento de su liquidación, pero: surge el problema al referirnos al posible caso de presentar liquidaciones por varios períodos en razón de no haberse efectuado con anterioridad las liquidaciones respectivas.- Por ejemplo antes de la reforma 11.682 T.O. 1947, se autorizaba la deducción del monto correspondiente a la reserva legal, o sea que este importe era: CONSIDERADO como no sujeto a imposición mientras no se efectuaba su distribución a los asociados, oportunidad que recién en ese entonces le correspondería pagar el impuesto.- art. 28 del decreto N° 5666/44.- Después de la reforma

de 1947, no se admite tal deducción, manteniéndose solamente para las sociedades anónimas.- art. 72 de la ley 11.682 T.O.- Como consecuencia de ello, a partir de tal fecha, para las sociedades de responsabilidad limitada se considerará como utilidad la parte destinada a la formación de la reserva legal.- Con el planteo de este ejemplo, creo bastarnos para comprender lo delicado que es la presentación de declaraciones por varios ejercicios, en cuyo periodo se sucedieron variaciones en la ley de reditos.- Frente a tal evento, el artículo 2° de la ley 13.241/48 dispone: "Aclarase que cuando el decreto 18230 del 43 y sus modificaciones hacen referencias a las disposiciones del impuesto a los reditos, deben entenderse que son las vigentes en el período fiscal a que corresponda la aplicación del impuesto a los beneficios extraordinarios".- Insistiendo sobre el particular, trataré de ejemplificar; previamente, detallaré someramente las reformas introducidas en 1947, para que así nos demos cuenta como se amplía el ámbito del beneficio imposible con posterioridad a esa fecha.- Ellas son:

1°: En la venta de bienes amortizables (maquinarias-rodados-muebles y útiles, etc.), con cuyo producto se hubiera cubierto el valor residual con que figuraba asentado en el patrimonio de una hacienda sucedía con anterioridad a la reforma, que ese exceso no se consideraba como utilidad imponible sino como una realización de capital, libre de imposición. Actualmente esa diferencia genera un beneficio imponible.-

2°: Anteriormente cuando se trataba de beneficios obtenidos por llave, derechos marcas etc., estaban fuera del ambito de

la imposición.- Actualmente se anula esta excepción en el art. 45 inciso d de la ley 11.862 T.O. que los incluye dentro de la segunda categoría de Reditos.-

Para nuestro caso, en especial el derecho de llave si nos atenemos fielmente a esta disposición, cuando se tratare de un comercio, industria o cualquiera de las actividades afectadas por este impuesto, no correspondería incluirlo como ganancia de esa empresa por no haberse obtenido dentro del normal desenvolvimiento de ello, sino que por lo contrario ha surgido en forma, que si bien no es extraña la actividad de la empresa, ya es consecuencia del grado de desenvolvimiento a que la misma llegó, siendo su existencia un producto derivado también de muchos factores que pueden ser ajenos a la empresa, por ejemplo, habilitación de avenida, construcción de centros de vivienda, imposición de la marca del producto con motivo de la escasez o ausencia de competidores o productores; en fin, son muchas las circunstancias del caso que nos obligarían a situar con motivo de una disposición terminante, la del art. 45 a la " llave" como objeto gravado dentro de la segunda categoría y no, por razones de orden fiscal exclusivamente, se lo excu-ye de la segunda categoría a los efectos de incluirlo en la 3ª categoría a fin de que sea gravado con este impuesto. Más adelante trataré en particular las diferentes situaciones que se nos puede plantear con respecto a la " llave ".-

3º.- Actualmente se obliga a considerar los bienes que una persona retira de su comercio o industria por su precio de venta, aunque sean destinados a la satisfacción de sus necesida-

des particulares obligándolo así, a oblar el impuesto sobre una ganancia presunta no realizada.-

Como vemos, las modificaciones introducidas amplían fundamentalmente la imposición dentro de la ley de réditos y subsecuentemente si son aplicables estas normas a la ley de beneficios extraordinarios, comprobamos como con modificarse la ley de reditos, indirectamente se modifica aquella, surgiendo un problema jurídico legal frente a la alternativa de considerar aceptable las ulteriores reformas de la ley de réditos en relación a las que existían en la oportunidad de dictarse el decreto 18230 donde expresamente se manifiesta en su artículo 2º ".....ajustados conforme con las disposiciones de la ley 11.682.....y decreto Nº 18.229....."

Por ello, ajustándome a la verdadera interpretación debemos tener presente, que con motivo de la ley 13.241 promulgada el 10 de septiembre de 1948 en su artículo 2º al decir referente a este impuesto, que las normas legales aplicables son las vigentes en el período fiscal a que corresponda la aplicación del presente impuesto, introduce una modificación substancial con efecto retroactivo al establecer la aplicación de normas que si bien existían por efecto de la reglamentación - 1947, en esa época, no existían disposición legal que obligare a su aplicación referente al impuesto a los beneficios extraordinarios, sino, que por el contrario, a partir de esa ley 13.241, es cuando debe aceptarse tal régimen.-

La real situación en la actualidad es la siguiente: Las declaraciones sobre beneficios extraordinarios, deben ajustarse

textualmente a las disposiciones de réditos que en ese período regian, así: en 1946 eran las disposiciones de las leyes 11682 y decreto 18229-5666, desde 1947, las establecidas por 11.682 T.O./47 aunque la aclaración respectiva se haya sancionado por ley promulgada el 10/9/48.-

#### ACTIVIDADES EXCEPTUADAS

Dentro de este grupo, me referiré a todas aquellas disposiciones que en forma expresa, exceptúan a determinadas actividades que ya sea por la forma que la misma se manifieste, o - circunstancias atinentes a su desarrollo, y también aquellas que aún sin concurrir condiciones algunas quedan libres de este gravamen.-

La especificación pertinente la hallamos en el art. 1º del decreto 21703 donde los incisos a-b-c-d los especifican.-

1º.- Quedan exceptuados de este impuesto, los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales, consecuentemente los incluidos en la cuarta categoría, según la ley respectiva de réditos.- Creo necesario aclarar que con respecto a las profesiones liberales, no es necesario determinar cuales deben considerarse como tales, por cuanto en cada caso, en particular, es necesario verificar si la actividad desarrollada por esa - persona tiene por objeto su trabajo exclusivamente, que es lo que exceptúa; o contrariamente, el objeto de su actividad lo - constituye un acto de los que se encuentran gravados.-

Es necesario comprender que estas excepciones se han establecido con la finalidad de no gravarse aquellas manifestaciones laborales que dependan exclusivamente y tengan por objeto el trabajo personal de una persona, cualquiera sea la forma en

que se manifieste, y aún, las que pueden asimilarse o corresponder a aquellas prestaciones de servicios regidas por el código de comercio, como por ejemplo, corredores, comisionistas, agentes de propaganda, etc., siempre y cuando en sus actividades, estos últimos no empleen un capital superior a los \$ - - 100.000.--

Para las primeras manifestaciones laborables - Profesiones liberales- no rige límite de capital a utilizar en sus actividades, por cuanto siempre realizarán actos no regidos por el Código de Comercio, sino de los que son regidos por el Código Civil.-

Sí existiera una actividad profesional que llegara a combinarse con actos que configuren por esa misma actividad, disposición o transformación de bienes, realizadas en forma habitual y que en definitiva caracterizaría la actividad desarrollada en si, tendríamos entonces una manifestación gravada aunque en ella interviniera como parte fundamental o no la actividad de un profesional, y que para nuestra ley, en razón de referirse siempre a la empresa en si o explotación, no interesa la persona de sus titulares, aunque fuesen profesionales, ya que en este último caso, lo que se grava no es el trabajo profesional, sino, que por desarrollar ese mismo profesional una actividad de las que se consideran gravadas, lo consideran a él o la empresa a que pertenece, como sujeto del gravamen y a la actividad como objeto.- Para mayor ilustración practica, plantearé los siguientes ejemplos:

- a).- El ejercicio profesional de un médico, abogado, con-

tador, ingeniero, maestro de obras, electricista, colchonero, etc. está exento.- He mencionado estas dos últimas profesiones, para una mejor forma de análisis; sabemos que estos, muchas veces en el ejercicio, de su actividad, se ven obligados a utilizar en sus reparaciones cierta cantidad de materiales, el uno material eléctrico, el otro lanas o telas los que se emplean al efecto de una terminación de su trabajo.-

Las actividades de estos, a pesar de emplear cierta cantidad de materiales, y los que por si constituyen elementos de disposición, que son objeto de enajenación, no configuran a pesar de ello un acto gravado, por cuanto en atención a la actividad desarrollada, estos materiales importan un índice muy relativo que no llega por si, a desvirtuar la actividad del principal y solo son necesarios como consecuencia del trabajo que desarrollan siendo lo principal de tales actividades siempre el trabajo personal.-

La enseñanza impartida en colegios o en forma aislada, se exceptúa, pero, si esa misma enseñanza, es impartida en colegios donde existe internado de pupilos, entonces si que se grava, por cuanto dentro del internado, se produce una disposición de bienes consistente en la alimentación y demás servicios accesorios.-

El mismo caso que el anterior se nos presenta con un médico que ejerce su actividad dentro de su sanatorio donde se aceptan internados.-

El artista que pinta cuadros para su ulterior venta, no se grava, pero, si ese mismo artista emplea en la reproducción por cualquier sistema sus originales a los efectos de multiplicar su producción, entonces se lo grava.-

b).- Se exceptúan los réditos provenientes de la locación de inmuebles, salvo cuando ella sea una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado.- Dentro de este apartado se nos presenta la situación de lo que debe entenderse por "consecuencia necesaria del negocio o giro gravado".- En principio debemos establecer que la locación de inmuebles por sí, no se grava, aunque el sujeto a quien pertenezca la propiedad de los bienes inmuebles dados en locación lo constituye un ente dedicado exclusivamente a la locación de bienes inmuebles.-

Pero, puede darse el caso de un ente dedicado a la compra-venta de bienes inmuebles, entonces puede suceder que en el interin de una operación, ciertos bienes inmuebles por estar alquilados, devenguen alquileres.- Estos alquileres, por ser una consecuencia necesaria inherente al bien principal que constituye el objeto de lucro dentro de esa actividad, debe seguir la condición del principal, que en nuestro caso es gravable en razón de que la compra-venta de bienes inmuebles esta sujeta a imposición.-

c).- Los réditos provenientes de la concesión de préstamos y en general de todas aquellas inversiones que no comporten transformación habitual de bienes.- En este apartado se deja bien establecido la finalidad de la ley en general con respecto a lo que se gravará.- En efecto, en la última parte, se refiere a todas aquellas inversiones que no signifiquen una transformación o disposición habitual de bienes, por ejemplo: Un Banco que realiza prestamos.- La característica legal de el anterior ejemplo, es no considerarlo como un acto dispositivo similar a la compra-venta, sinó, por lo contrario, corresponde

aceptarlo como un muto oneroso conforme a la disposición del código de comercio.- Pero, si ese mismo Banco hubiera destinado sus capitales a la compra venta de inmuebles, se lo grava.-

### EXCEPCION DE LOS TRABAJOS PERSONALES

El artículo 1º del decreto 21702 dice "..... Quedan - excentos los réditos que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como ser los comisionistas, corredores, ....."

Dentro de la excepción referida, la ley ha querido eximir ciertas actividades que, en atención a la forma en que se desarrollan, importan actos de comercio, pero, por la característica de su realización donde prima en grado máximo la actividad personal, sin entrar a concurrir actos dispositivos o de transformación de bienes, la ley en atención a la circunstancia referida los exime.- La misma ley aclara en forma enunciativa: comisionistas, corredores de cambio, despachantes de aduana, etc.- Es decir sujetos, cuyos actos se consideran actos de comercio y en consecuencia en principio estarían comprendidos - dentro de la primera parte del artículo 1º, pero que por la expresa excepción del artículo 1º decreto 21702, se los excluye de la imposición.-

Quiero concretar, que en estos casos debemos siempre tratar de desdoblar las actividades en los elementos que la integran a fin de constatar si en su realización el objeto principal de la misma es un acto de disposición o transformación de bienes, que de ser así, sería gravable.- Esencialmente en es-

tas actividades, lo determinable, es el servicio prestado, aunque en su realización se empleó ciertos capitales necesarios como condición inherente a esa actividad.-

Aunque insistiendo, deseo agregar, que cuando la ley se refiere al "trabajo personal" no con ello quiere decir exclusivamente el trabajo que una persona titular pueda realizar, sino - que es mas amplio tal concepto, debiéndose entender por trabajo personal a la forma que este titular desarrolla su trabajo, incluyendo en él todos los auxiliares de comercio y demás factores utilizables, aunque hayan adoptado cualquiera de los tipos de sociedad comercial. Por ejemplo: Sociedades de despachantes de aduana, de corredores, etc.-

RESUMIENDO: Las dos condiciones requeridas para ser exceptuadas del ámbito impositivo del beneficio extraordinario, son:

- a).- Rentas provenientes totalmente del trabajo personal.-
- b).- Que en su obtención no intervenga una inversión de capital que exceda el límite establecido por la reglamentación.-

Una vez establecido si la actividad está comprendida dentro de el primer grupo, corresponde examinar el monto del capital invertido en la misma, siempre de acuerdo a las normas respectivas de la reglamentación, para establecer si es superior o no a \$ 100.000.- m/n.-

Para ello se procede de acuerdo a las normas generales establecidas en los artículos 6 y 7 de la reglamentación a los efectos de diferenciar el pasivo del activo computable para obtener el capital computable al principio del ejercicio considerado

Considero necesario aclarar, que considerase como activo, el que figura registrado en los libros del sujeto, salvo prueba en contrario a cargo del mismo.-

Cuando en un mismo balance, existe actividad gravada y exenta, se debe discriminar no solo la utilidad que corresponda a cada actividad, sino también al capital utilizado en cada actividad.-

Com motivo del decreto 10434/47 se dispuso, que cuanto se trata de establecer el capital correspondiente a una actividad exenta no se sumará a ese capital el 50% de la utilidad obtenida en ese ejercicio y que en otras situaciones al tratarse de actividades gravadas, se admite.-

RESUMIENDO, debemos concretar.:

ESTAN GRAVADAS las utilidades derivadas de:

- 1º.- Actividades encuadradas dentro del artículo 1º del C. Comercio.-
- 2º.- Servicios encuadrados dentro del C. Comercio siempre y cuando utilice en ello un capital mayor de \$100.000.-m/n.-
- 3º.- Prestaciones de servicios que consisten en la aplicación de procesos industriales regidos por el C. de Comercio, no interesando el capital utilizado, aunque fuese mayor de \$ 100.000.-m/n. Ejemplo: Tintorerías.-

El ejercicio de la minería y de la explotación agropecuaria y actividades civiles que importen transformaciones o disposición habitual de bienes.-

ESTAN EXENTAS LAS UTILIDADES DERIVADAS:

- 1º El Ejercicio de profesiones liberales y en general todas las incluídas por la ley de réditos en la cuarta categoría.-
- 2º.- Los réditos provenientes de capitales mobiliarios y

todos los incluidos en la segunda categoría, siempre que estos no sean una consecuencia necesaria e inherente a la actividad gravada.-

3°.- Los réditos provenientes de la locación de inmuebles y todos los incluidos en la segunda categoría, salvo el caso de ser una consecuencia necesaria del giro gravado.-

4°.- Las prestaciones de servicios en general pudiendo ser aquellas consideradas en el apartado b. cuando su capital sea inferior a \$ 100.000 .- m/n. y de aquellas que no se rigen por el código de comercio, no interesando en este caso el capital utilizado.-

#### SUJETO DEL IMPUESTO

Dentro del impuesto a los beneficios extraordinarios, al referirnos al sujeto, lo hacemos con el propósito de fijar - quien es el responsable de jure por el pago del mismo, ya que nos sería un poco extenso entrar en la cuestión referente a la traslación y su incidencia.-

Lo que trataré en este aspecto es fijar quien debe pagar el impuesto, y con quien se establece la relación de derecho.-

El artículo 1° decreto 21.702, fija: "El gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencias jurídicas o visibles, siendo responsable del pago, los titulares, socios, directores o representantes del caso"

Este artículo transcrito debemos referirlo con el artículo 1° de la ley de réditos, por cuanto como ya lo sabemos, la ley de réditos es la que nos rige en este impuesto a falta de disposición especial.- Dice el art. 1° de la Ley 11.682.

"Los réditos de fuente argentina, de personas de existencias visibles o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia, quedan sujetos al gravamen de emergencia nacional que establece la ley".-

Las consecuencias emergentes de ese artículo, son las siguientes:

A.- Que la actividad gravada ha tenido su origen y su desarrollo, dentro del país, como así también puede serlo en el exterior pero, como consecuencia de valores económicos situados dentro del país, sin entrar en la consideración de la nacionalidad y domicilio de las personas poseedoras de esos bienes.

B.- Recae sobre las empresas o explotaciones en si, en forma semejante a un impuesto real.-

C.- Fija la responsabilidad de su pago, estableciéndose que son responsables los que tienen la dirección de ese ente económico, sean directores, titulares o representantes.-

Creo necesario agregar aquí que la solidaridad que aparentemente la ley establece no es tal, por cuanto el art. 701, cód. Civil establece: "Para que la obligación sea solidaria es necesario que con ella se exprese la solidaridad por términos inequívocos, ya obligándose "in-solidum".." Expresa que la misma no se presume, ya que en lo contrario se desvirtuaría el carácter real de la imposición y se limitaría la personalidad propia de las personas de existencia ideal con graves inconvenientes para ambas partes.-

Creo con respecto a lo anterior, debe entenderse, que una persona ideal es la responsable directa e inmediata, extendiéndose

dose esta responsabilidad en cuanto existe saldo a cubrir, a los socios colectivos y asimilados a tales, no como consecuencia de una solidaridad impuesta por la ley de créditos, sino en razón de la forma societaria adoptada que los obliga ilimitadamente por el saldo no cubierto a responder con sus bienes particulares.-

La cuestión de establecer directamente a quien debe afectar la imposición de este impuesto, crea el problema de considerar si debemos gravar a una persona por el conjunto de sus ingresos o a cada uno aisladamente sin admitir compensaciones de una con otra.-

Estudiando los comentarios de la comisión asesora, ésta establece firmemente el carácter real del gravamen, que incide sobre cada uno de sus negocios o actividades.-

De lo anteriormente manifestado, extraemos las siguientes consecuencias:

1º.- No existe compensación entre una actividad o negocio con otra, aunque pertenezca a una misma persona o ente contribuyente.- Por ejemplo: El resultado de una fábrica de tejidos no se compensa con el resultado de una hilandería aunque ambos pertenezcan a una misma empresa.- La característica en que ambas actividades se desarrollan; es que ambas la realicen separadamente e independiente una de otra.- En el supuesto de que la hilandería, fuera una consecuencia necesaria para la tejeduría, cediendo a esta última su producción, entonces sí que se compensa.- Si a pesar de desarrollar sus actividades, una integrando el ciclo productivo de la otra, pero, a pesar de -

esa forma de actuar, en varias oportunidades vende parte de su producción de hilados en proporciones que configuran la realización de una actividad suplementaria y anexa a la actividad general; corresponde, entonces por este anexo, efectuar su separación y considerar al mismo como un nuevo ente contributivo sin admitir compensación alguna.-

2º.- La deducción del mínimo no imponible de \$ 20.000.- m/n. se practicará tantas veces como sean las diferentes empresas o actividades comprendidas o consideradas.-

3º.- Ampliando lo explicado en el punto 1º, debemos aclarar que al efectuar la separación de las utilidades respectivas, corresponde efectuar el prorrateo de valores patrimoniales.- Sin querer insistir sobre este particular, debo aclarar que para ser viable esto último, es necesario reconocer y apreciar el grado de incidencia del monto vendido sobre el total producido, ya que si tratara de cantidades relativamente menores efectuadas circunstancialmente, como también en oportunidades de existir exesos, y con cuya venta no se desvirtuaría la finalidad de la hilandería, en nuestro caso el de abastecer la tejeduría, tendríamos consecuentemente que no correspondería su separación por cuanto, forman ambas actividades una unidad económica y financiera.-

M A T E R I A      I M P O N I B L E

Sabemos bien que la utilidad expresada en un balance comercial, muchas veces puede estar influenciada positiva o negativamente según sean los móviles de quienes lo realizan.-

El ejercicio comercial de una hacienda que haya obtenido excelentes resultados, se los puede reducir mediante excesivos castigos en las amortizaciones, como también en la creación de reservas no técnicas.-

Asimismo es posible el planteo de situaciones, donde interesaría un aumento artificial de utilidades mediante cualquiera de las diferentes formas existentes para ello, sea elevando los valores de activo en valor o en cantidades unitarias, en fin; son numerosas las formas utilizadas para influenciar un balance.-

Por ello, el fisco que trata siempre de incidir sobre beneficios reales, le interesa claro esta, el balance comercial, como medio para que con él, llegar a un balance comercial discriminado y ajustado impositivamente de acuerdo a las normas que sobre él se establece a los efectos de concluir en lo que denominamos el "balance impositivo".-

Este último es a su vez, objeto de nuevas discriminaciones, por cuanto se admiten nuevas compensaciones y discriminaciones dentro de este impuesto.-

Entrando en consecuencia en el estudio de las disposiciones existentes sobre forma y presentación de balances, debemos establecer:

la.- condición.- ANUALIDAD DEL BALANCE.- Conforme a lo -

dispuesto por el artículo 7° decreto 21.702 que dice "Este impuesto gravará los beneficios extraordinarios de los tres ejercicios anuales que cierran a partir del 1° Diciembre de 1943.- Si no se practicara ejercicios anuales, se tomará el año calendario a partir del 1° de Enero de 1943".-

El artículo 1° del decreto 21.702 al decir"..... el presente impuesto afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial...." no debe interpretarse como una referencia al objeto gravado, sino, como una manifestación de la forma en que se deberá realizar esos balances o sea con sujeción a las normas de la técnica contable aplicables a una explotación o hacienda cualquiera.-

Antes de iniciar la consideración del activo computable, debemos aclarar que este se obtiene partiendo del activo general del balance comercial, al que se le efectuará todos aquellos ajustes establecidos para así llegar al activo computable.-

La consideración de este activo siempre se refiere al existente al principio del ejercicio, que en consecuencia deberá ser establecido por el balance inmediato perteneciente al ejercicio último cerrado, o en su defecto al que exista al comienzo de las actividades de esa hacienda.-

Demás está en aclarar la importancia del valor activo dentro de este impuesto, ya que es justamente en base a él, que se establece posteriormente con relación al pasivo computable el capital computable, a los efectos de determinar el mínimo no imponible 12% sobre el capital computable.- A mas se relaciona el 5% del activo computable para establecer las cuotas

progresivas de imposición en la liquidación definitiva del impuesto.- En esta última forma, comprobamos que cuando mayor sea la cuota progresiva del 5%, menores resultarán las cantidades afectadas a la tasa progresiva, que en último grado llegan a un 30%.-

NORMAS LEGALES REFERENTES AL AJUSTE DEL ACTIVO.-

Todas las normas legales respecto al ajuste impositivo del activo denunciado en el balance comercial, las hallamos en el artículo 7 decreto 21.703/44.- Practicamente en el formulario respectivo se traduce en el rubro 4 donde se detallan los valores no incluidos en el activo al principio del ejercicio pero que aumentan el mismo.- Inmediatamente en el rubro 5 del mismo formulario se registran los valores incluidos en el activo, pero no admitidos en él.-

Entrando en el análisis de las diferentes situaciones posibles nos iniciaremos con los:

VALORES NO INCLUIDOS EN EL ACTIVO, pero que son admisibles a los efectos de elevar el activo computable.- (considerado)

Esta situación suele presentarse comunmente dentro de una hacienda en que por prevención u otras razones se hallan realizado amortizaciones mayores a las establecidas por la ley, como así también un excesivo castigo de cuentas incobrables, etc.-

Refiriéndonos a los bienes amortizables, tenemos los bienes muebles e inmuebles.- A fin de precisar conceptos necesarios, acotaré las disposiciones del Código Civil sobre el par-

ticular.-

Artículo 2314". Son inmuebles por su naturaleza las cosas que se encuentran por si mismas inmovilizadas, como el suelo y todas las partes solidas o fluidas que forman su superficie y profundidad todo lo que esta incorporado al suelo de una manera orgánica y todo lo que se encuentra bajo el suelo sin el hecho del hombre".-

Artículo 2315" Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad.-

Artículo 2316" Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente como accesorias de un inmueble por el propietario de éste, sin estarlo físicamente".-

Artículo 2318" Son cosas muebles las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por si mismas, sea que solo se muevan por una fuerza extraña, con excepción de las que sean accesorias a los inmuebles".-

Es necesario que precisemos estos conceptos, ya que nos será muy necesario saber cuando estamos frente a un activo fijo y cuando no lo es.- La importancia de los activos fijo radica en la doble amortización establecida para los valores adquiridos con posterioridad al 1º de Enero de 1940.-

Entendemos por valores de activo fijo, a aquellos, sean bienes o cosas, muebles o inmuebles, cuya adquisición se ha hecho con el ánimo de explotarlo o usarlo en la empresa, sin el propósito de revenderlo ni lucrar con su enagenación.-

Dentro del activo fijo se ubican tanto un inmueble propiamente dicho, como un edificio; sino también las maquina-

rias, instalaciones, elementos de transportes como camiones, autos, zorras, etc.-

Respecto de los bienes inmuebles - edificios - nos referiremos en especial posteriormente, dado el tratamiento especial de los mismos dentro de la ley.-

Los bienes muebles dentro del activo fijo, estan sujetos a unas amortizaciones en razón de la vida util de los mismos.-

El monto de las amortizaciones se efectúa en base a unos coeficientes establecidos por la Dirección Impositiva, los que oficialmente a pesar de no haber sido publicados para un mejor conocimiento de los contribuyentes, se generalizó entre los contribuyentes el conocimiento de las tablas de coeficientes merced a varias publicaciones especializadas.-

Una tabla de coeficientes, muy bien discriminada, la hallamos en la publicación "Lopez y Villalba" Tomo II pág. 151 - la. Edición- cuya transcripción creo innecesaria dada su extensión y siendo posible consultarla.-

La aplicación estricta de esos coeficientes, no es exigida por la Dirección, sino que por el contrario, admite reajustes conforme lo dispuesto por la misma ley de réditos en su artículo 74 al decir "..... se determinará anualmente aplicando, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo establecido a base del número de años de vida util probable de los mismos.-

Correlativamente esta disposición se afirma con las disposiciones de los artículos 106/9 al establecer normas con respecto a los valores amortizables.- Los casos analizados por las respectivas tablas de coeficientes, son generalmente extraídos

de estudios hechos sobre maquinarias y otros elementos sometidos a un trabajo normal de 8 horas diarias, pero, he aquí que puede ser posible un trabajo con la misma máquina de dos a tres turnos de 8 horas cada uno.- Esto nos mueve a penetrar en la necesidad de una mayor amortización, lo que así se permite, siempre y cuando tratemos de encuadrar la misma dentro de las normas generales, traducidas en una simple relación; costo sobre vida útil probable.- En estas situaciones, lo correcto es una vez establecida la amortización respectiva, solicitar la ratificación o rectificación por parte de la Dirección Impositiva, a los efectos en esta forma de evitar posibles imposiciones con recargos o multas.-

#### REPARACIONES Y MEJORAS.

La reparación es aquella que comunmente se realiza sin que la misma implique un cambio en la contextura general del bien ni prolonguen apreciablemente la vida útil; siendo exclusivamente su intención la de mantenerla eficientemente productiva.-

La mejora, implica una inversión que se realiza con el ánimo de obtener un incremento productivo con extensión de su vida útil.-

Lo difícil para discriminar y establecer cuando se trata de una u otra, radica en la complejidad práctica de las situaciones en que las mismas se realizan, obligándolo por ello a analizar objetivamente la finalidad de la inversión.-

El artículo 112 Ley 11.682 T.O. admite como reparaciones, aquellas inversiones menores a un 10% del valor original del

bien, salvo prueba en contrario.-

Las mejoras que se efectúan en los bienes muebles amortizables, se deducirán en fracciones anuales durante el período que resta de vida útil a dichos bienes.-

DESUSO Y REEMPLAZO:

Dentro del funcionamiento normal de una hacienda puede darse el caso del "desuso" artículo 77 - "Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo inmuebles, queda fuera de uso (Desuso) el contribuyente podrá optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta la total extinción del valor original, o imputar la diferencia que resulte entre el importe aun no amortizado y el precio de venta en el balance impositivo del año en que esta se realice.-

Es decir que nuestra ley contempla dos situaciones:

1a. situación: El bien no se vende.- Es decir que faltando todavía años de vida útil, se decide eliminarlo de la actividad faltando en consecuencia amortizaciones a realizar sobre él

En ésta situación existe dos soluciones:

- a) Seguir efectuando las amortizaciones como si siguiera existiendo el bien radiado.-
- b) Imputar a ese ejercicio donde se produce la radiación, el importe que restaba amortizar.-

2a. situación: Si se vendería el bien obteniéndose con su precio una suma que cubra el saldo a amortizar o también si a pesar de venderse, no se cubra el saldo de amortizar.-

En el caso de obtenerse beneficio, esta sería imponible en ese ejercicio, en lo contrario, es decir restando un quebranto

este sería deducible del ejercicio.--

EL REEMPLAZO de bienes amortizables es equivalente al desuso seguido de la compra de nuevos elementos que vienen a ocupar el lugar del bien radiado.--

En este caso existe dos planteamientos cuya solución está a opción del contribuyente:

- a) El contribuyente opta por imputar el resultado del bien radiado al ejercicio en que se produce.--
- b) El contribuyente opta por afectar el importe que obtiene de la venta del bien radiado al costo del nuevo bien disminuyendo en ese valor, y sobre el resto del bien adquirido, efectuar las amortizaciones establecidas conforme a su vida útil.-- Por ejemplo: El bien radiado relacionado las amortizaciones faltantes, produce una utilidad de \$ 100.-- esta suma se deducirá del nuevo bien adquirido \$ 800.-- - \$ 100.-- = \$ 700.-- y sobre estos \$ 700.-- se efectuarán las nuevas amortizaciones.--

### I N M U E B L E S

El artículo 7, inciso c, Decreto 21703, establece:

"Los inmuebles serán siempre considerados por el importe de la valuación fiscal, salvo cuando correspondiera incluirlos en el inciso f) de este artículo.-- A los fines de este inciso, los contribuyentes podrán computar la nueva valuación fiscal que a su requerimiento o de oficio establezcan las reparticiones encargadas del cobro de la contribución directa".--

El inciso f, referido en el anterior, dice: "... las mercaderías u otros bienes del comercio habitual se computarán en

el valor establecido para el pago del impuesto a los réditos".-

De acuerdo a las disposiciones transcriptas, el tratamiento impositivo para los inmuebles a excepción de los comprendidos en el inciso f, es la siguiente:

- a) Deberán computarse en el activo fijo por su valuación fiscal, incrementando o disminuyendo la diferencia que resulte con el valor registrado contablemente.- Rubros 4 y 5 en el formulario oficial.-
- b) El contribuyente puede solicitar nueva valuación fiscal y utilizar la misma a los efectos de establecer el aditivo.-

El valor aceptado para este impuesto en las condiciones referidas, es fijo, no esta sujeta a amortización alguna en cualquiera de las dos situaciones posibles a) que sea una inversión de activo fijo y b) que se lo considere como capital circulante (compra venta de inmuebles).-

Practicamente conocemos las disparidades que existen entre los valores efectivamente invertidos en un inmuebles y la valuación fiscal.- A pesar de existir la posibilidad para el contribuyente de solicitar una nueva valuación fiscal, la misma nos crea el problema de preguntarnos con respecto a esa nueva valuación, si la misma rige desde ese ejercicio en adelante o si es con efecto retroactivo, permitiendo en este caso las rectificaciones producidas por esa diferencia.-

Algunos autores 1 (1) admiten las rectificaciones con efecto retroactivo en base a la redacción del artículo 7 inciso e última parte.-"

Contrariamente a los que aceptan las rectificaciones con efecto rétroactivo, manifiesto la improcedencia de las mismas por las siguientes razones;

A.- El inciso referido dice"..... podrán computar la nueva valuación fiscal que a su requerimiento o de oficio establezcan..." lo que nos comprueba que la ley no manifiesta obligatoriedad, sino que al decir "podrán" cuyo significado es, el de tener expedita la facultad o potencia de hacer una cosa, establece una facultad para hacer uso o no de ella.-

B.- Como consecuencia de la anterior facultad establecida, está en analizar porque y en que situaciones puede presentarse.

El principio "El interés es la medida de las acciones" nos da en cierta manera la pauta de cuando y en que momento - puede el contribuyente solicitar el pedido de revaluación fiscal.- Puede presentarse por ejemplo en las siguientes circunstancias:

1º INVERSION DE MEJORAS: En este caso es completamente lógico considerar la nueva valuación fiscal desde el período en que las mismas se han realizado y concluido, puesto que ha partir desde este último momento, existe una fuerza productiva que concurre a la obtención del rédito gravable.-

2º NO EXISTE INVERSION DE MEJORAS.- Muchas veces se presentan factores externos a la acción del contribuyente que en forma indirecta han valorizado su bien, En este caso la ley lo faculta para hacer uso de un derecho a solicitar una nueva valuación fiscal en la oportunidad que crea conveniente a sus intereses.-

También puede darse el caso que la autoridad de aplicación efectúe por sí una nueva valuación fiscal.-

Realizada la nueva valuación fiscal, al ser mayor que la anterior, el Estado obtiene beneficio al aumentar la contribución inmobiliaria.-

Llegando a este estado, si aceptáramos la rectificación con efecto retroactivo, se desvirtuaría una facultad en potencia a favor del contribuyente que puede hacer uso de ella cuando quiera, pero, siempre que existan factores que aseguren esa revaluación y que si estando presente estos mismos factores, y no se haya hecho uso de ellos, el perjudicado no sería solamente el contribuyente, sino también el Fisco que seguiría percibiendo una contribución inmobiliaria menor a la que correspondería percibir hasta tanto en uso de sus atribuciones rectifique la misma.-

Ampliando mi argumentación en defensa de que no es posible efectuar rectificaciones impositivas con efecto retroactivo, yo consulto, con que seguridad puede demostrarse que los valores que han concurrido a rectificar la valuación fiscal en un determinado ejercicio, son valederos y concurrentes para los anteriores ejercicios cuya rectificación se pretende.-

BIENES NO AMORTIZABLES PARA EL IMPUESTO A LOS  
REDITOS.-

El artículo 7 inc. d - decr. 21.703/44.-dice: "Los bienes no amortizables para el impuesto a los réditos, que no tengan una vida determinada, serán considerados por el valor que resulte de restar a su precio de costo original las amortizacio-

nes calculadas sobre una vida util de 20 años".-

"Las amortizaciones correspondientes a los bienes de este inciso, no se computarán en la determinación del beneficio impositivo".-

Generalmente dentro del patrimonio de una hacienda, se encuentran valores registrados contablemente por haber significado una inversión sin tener los mismos existencia corporea.- Estos valores conocidos bajo la denominación de "llaves - patentes - marcas etc.- que si bien dentro del léxico legal son intangibles, comercialmente dentro de la economía dinámica de una hacienda, son efectos que en una u otra forma inciden sobre el desenvolvimiento de ella, constituyendo muchas veces un valor apreciable para los iniciadores que surge desde su origen coincidente con el nacimiento de la hacienda, para ascender sobre su base en forma imperceptible hasta adquirir cierta personalidad que la caracteriza sobre otras haciendas similares o no.- La ley de réditos en su artículo dispone que dichos valores no pueden computarse dentro del activo siempre y cuando estos no provengan de inversiones fijas y efectivamente realizadas, o sea que haya existido realmente el gasto destinado a ese fin expresamente y no se aceptan todas aquellas inversiones realizadas en el funcionamiento de una hacienda que formando parte de los gastos de explotación, se los quiera destinar a la incrementación de valores, nominales como por ejemplo la propaganda de un artículo; su costo vaya formando un valor nominal de marca.

Sintetizándolo anteriormente manifestado, tenemos la primera exigencia: que dichas inversiones se hayan hecho con el

expreso sentido de "compra" de ese valor.- Aclaremos referente a esta exigencia, que no se admite la posibilidad de dividir una inversión originariamente destinada a un gesto de explotación, para separar de él una parte que se destinaría a la integración de un valor nominal.-

Aceptando la existencia de un valor inmaterial surgido -consecuentemente de una inversión específica, nos planteamos el problema de su amortización.-

Nos sorprende hablar de amortización de valores inmateriales que sin tener existencia corporea, se admite sin embargo la posibilidad de su eliminación a través del tiempo.- Creo necesario acotar, que en nuestra materia impositiva, el móvil de ello, no es su posible desgaste, ya que es dable lo contrario, en razón de que con la marcha de la hacienda puede valorizarse; sino que por el contrario, se persigue con la llamada amortización de la llave" evitar la existencia de valores contingentes y aleatorios cuyo verdadero significado sería en lugar de amortización, emplear el término, desvalorización.-

Las diferentes maneras de efectuar la amortización, podemos plantearlas dentro de los siguientes términos.-

A.- BIEN INMATERIAL DE VIDA INDETERMINADA.-

En esta circunstancia, deberá amortizarse a razón de un 5% anual, o sea que se lo considera con una vida útil de 20 años.-

B.- BIEN INMATERIAL DE VIDA DETERMINADA.-

Puede darse el caso de que existan valores inmateriales, limitados en su existencia por variadas circunstancias que al transcurrir el plazo establecido, se extingue, sin representar posteriormente a ese momento, valor alguno.-

Son varios los elementos que lo pueden limitar, entre ellos:

1º Limitación en el tiempo.-

Mayormente dentro de este grupo situariamos las concesiones para la explotación de determinadas actividades por un número determinado de años.- Por ejemplo: una concesión de diez o veinte años la amortización respectiva, sería 10% y 5% anual.-

2º Limitación por unidades.-

Este problema se nos plantea en todas aquellas actividades dedicadas a la explotación de una industria cuya finalidad es la de llegar a determinado número de unidades de producción.-

Como dicho límite está determinado por un número de unidades metricas, de kilo o de volumen, etc., en este caso, la relación de amortización, estaría fijada por el total de unidades permitidas o a realizar y las producidas.- Por ejemplo, el pago de una suma de \$ 10.000.- para elaborar 1000 metros de tela, como también podría serlo para vender esa cantidad bajo una denominación específica.- En esta situación corresponde una amortización de \$ 10.-- por cada metro vendido.-

Considero necesario aclarar que debe ser VENDIDO y no bastando que sea solamente producido en el establecimiento, en razón de que mientras no se lo venda, dicho artículo no puede formar parte ni integrar el ciclo de la realización de capital, siendo esta última condición, la requerida para integrar el ciclo de la habitualidad.-

Es posible que se produzca un artículo para no ser ven-

dido, sino para consumo propio, en este caso lo que correspondería no es una amortización, sino que por el contrario debe considerarse como un gesto de elaboración, imputable al ejercicio en que el mismo se realice.-

LIMITACION POR UNIDADES Y TIEMPO.-

En este caso situamos aquellas haciendas cuya producción se limita por un número de unidades dentro de un determinado plazo.- Por ejemplo 10.000.- unidades en cinco años.-

Dentro de este supuesto, surge la combinación de dos elementos tiempo y producción.- En estos casos corresponde un análisis del tiempo y del número de unidades para extraer cual de ellos es lo fundamental en dicha actividad puesto que es posible obtener el número de unidades previstas en menor tiempo al establecido y viceversa.- Por ellos en los casos donde la concurrencia de factores adversos climáticos no influye, sería aconsejable aceptar como factor determinante el número de unidades, en cambio en la producción de factores estacionales, incide el tiempo; lo que nos obliga a amortizar en relación al tiempo transcurrido, ya que es muy posible, en este caso, se desconozca el rendimiento a pesar de los cálculos observados en la producción, pero lo que aquí no se puede desconocer, es la certeza del tiempo transcurrido.-

En situaciones como la anterior, lo prudente sería para el Director de la hacienda, analizar cual de los dos elementos es el de mayor incidencia, para así luego extraer el factor que determinara la relación de la amortización.-

Para concluir con esto, deseo concretar la característi-

ca de estas amortizaciones, ya que solo se practican al efecto de sanear el activo de una hacienda.- En consecuencia no se admite esta amortización como una deducción de las utilidades gravables, ya que la finalidad fiscal es la siguiente.-

Al practicarse estas amortizaciones, se disminuye el activo computable, elevándose en consecuencia la carga tributaria, sin admitir compensaciones ni descargos algunos en las utilidades computables a ese fin.-

#### GASTOS DE CONSTITUCION

El art. 71 inc. c - Ley 11682 T.O.- al decir:..... Los gastos de organización.- La Dirección admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco años, a opción del contribuyente.-"

Esta norma faculta al contribuyente a elegir entre una amortización en cualquier número de años, pero nunca mayor de cinco años con la expresa salvedad de que una vez manifestada la forma de la misma, es obligatoria su observación hasta la total amortización.-

#### OTROS BIENES NO AMORTIZABLES

##### Valores que No sean mercaderías

El artículo 7 inciso e.- Decreto 21702/44 dice: "Los bienes no amortizables, en tanto no correspondan al inciso f, serán considerados a su precio de costo".- El inciso f., se refiere a los bienes que son considerados como valores incluidos dentro de la denominación de mercaderías.-

El artículo en cuestión se refiere a todos aquellos valores corporales, apreciables en dinero, y que por la circunstancia de no constituir parte integrante de la mercadería de la

hacienda, constituye una inversión de capital,- Por ejemplo, títulos, acciones, valores de participación en otras empresas, etc.-

La norma transcripta, creo que por si es ya bastante explicita, estableciendo que solo se considerará dichos valores al costo sin admitir las revaluaciones o devaluaciones que suelen en varias oportunidades realizarse con ellos; si así sucediera se deberá rectificar esos elementos dentro de las sumas revaluadas o devaluadas.-

MERCADERIAS Y OTROS BIENES DE COMERCIO HABITUAL

EN LA HACIENDA

El inciso f del artículo 7 decreto 21.703/44 dice:

"... Las mercaderías u otros bienes de comercio habitual, se computarán en el valor establecido para el pago del impuesto a los réditos.-

"Cuando la Dirección general hubiera autorizado la adopción de un método de valuación distinto de los previstos en el artículo 94 de la reglamentación general del impuesto a los réditos y como consecuencia de la aplicación del mismo para este decreto, hubiera perjuicio para los contribuyentes, La Dirección fijará el método a seguir a los fines del presente gravamen".-

Sobre este particular no hacemos mas que ratificar los conceptos dispuestos por la ley de reditos en sus artículos 97, 98 y 99 de la reglamentación.- En estos artículos se trata todo lo referente a la forma de confeccionar los inventarios en lo que respecta a la fijación de precios.- Su desarrollo, creo por no introducir en este gravamen, normas especiales, siendo las mismas ya m y difundidas, solo me resta acotar como medi-

da precautoria, que una vez establecida la norma de precio en los inventarios sea, costo de producción, costo de adquisición, costo en plaza, precio de plaza al cierre del ejercicio, precio de venta menos gastos de venta, y costo de producción o adquisición, o costo en plaza, el que sea menor a la fecha del cierre del ejercicio; la misma no puede variarse sin recabar previamente la aprobación respectiva de la Dirección, que nos indicará también a partir de que ejercicio, comenzará a regir el nuevo régimen de valuación.-

Con respecto a la segunda parte del inciso f, debemos decir, que se refiere a una situación especial presentada con los ganaderos cuando estos por disposición especial de la ley, debían inventariar sus haciendas a un precio "base" establecido en el año 1943, época de depresión, que obligó a coincidir el precio de venta con el de costo.- Como es de comprobar, en los ejercicios siguientes, esa forma de solucionar la valuación, perjudicaba a los contribuyentes por cuanto reducía su activo computable a los fines del presente impuesto.-

Actualmente se permite a los ganaderos, cuando liquiden el impuesto a los réditos, tomar precios fijos, es decir por ejemplo, consideran para los novillos de 3 años \$ 100.- para los de 4 años \$ 250.- y así sucesivamente, debiendo mantenerse en forma invariable estos precios, en los siguientes ejercicios.-

Pero dentro del impuesto a los Beneficios extraordinarios, se permite modificar tales valores y adoptar cualquiera de los sistemas adoptado por esa ley en los artículos 97/9 que reem-

plaza al artículo 94 de la referida ley.-

Mayormente en la generalidad, se adopta el precio de venta de plaza a la fecha menos gastos de venta.- Estas rectificaciones en las valuaciones no influye en el resultado impositivo de réditos, por cuanto la utilidad es la misma, y solo se la practica a los fines de obtener el activo computable en la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios.-

### D E U D O R E S

Cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados, es decir separar los malos créditos que en razón a los factores presentados se consideran incobrables.-

El artículo 7 inciso g dice: "... Los deudores, cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados, no pudiendo figurar en el activo aquellos de acuerdo a los índices del artículo 117 de la reglamentación general del impuesto a los réditos, deban ser considerados incobrables o cuando hubiera caducado la vigencia de la deuda, aunque el quebranto, por ser imputable a ejercicios anteriores al año 1932 o por cualquiera otra causa, no haya sido deducido de los balances impositivos para el impuesto a los réditos".-

Nuevamente en el anterior inciso se hace mención a una disposición de réditos ya caduca en virtud de la vigencia actual del artículo 123 T.O.-

El artículo 71 inciso b de la reglamentación general T.O. establece: ".....Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del ramo.- La Dirección podrá establecer normas

respecto de la forma de establecer esos castigos".-

El inciso referido establece dos situaciones con respecto a la forma a adoptar para el tratamiento de esos castigos.-

1a. FORMA: Castigos de malos créditos.-

En esta situación se entiende, la imputación directa a la cuenta "ganancias y pérdidas" de todos los quebrantos producidos en el ejercicio considerado, siempre y cuando estos se refieren en su origen a operaciones comerciales o industriales - pertenecientes al objeto de la hacienda.- Art. 120. T.O.

2a. FORMA: Fondo de Previsión.-

Estos fondos de previsión para imputar a él los malos créditos originados en el funcionamiento de la hacienda, se rigen por las normas de los artículos 120 al 124 inclusive de la reglamentación T.O.

Existiendo el fondo referido, se carga a él directamente los importes de los deudores incobrables, no pudiendo una vez adoptada la forma de enjugar los malos créditos - o a Ganancias y pérdidas o al Fondo de previsión- no se puede variar el sistema sin solicitar previamente la conformidad de la Dirección.

Considerando la importancia de los elementos que caracterizan a una deuda en incobrable, creo necesario discriminar los mismos, aclarando conceptos.-

Ellos son:

1º.- Los créditos: han de originarse en operaciones de las habituales y propias del giro o negocios gravado, generados por ellos o como consecuencia de ciertas negociaciones productoras de réditos imponibles.-

Es decir, que el crédito considerado, debe tener su origen en cualquiera de las operaciones habituales del giro del comercio gravado, o también en aquellas que muchas veces en forma circunstancial, pero derivadas por una consecuencia de una operación habitual, así por ejemplo: Un comercio que vende un valor de activo fijo a los fines de su reemplazo, esta operación no es de las habituales, pero tiene conexión con las del giro general.-

Muchas veces es posible que por compromiso, se preste una fianza a un tercero, que posteriormente sea necesario cubrir dada la insolvencia del afianzado.- En este caso no corresponde deducir dicha pérdida sino por el contrario es menester considerarlo como una pérdida de capital.-

\* OPERACION AJENA AL GIRO; PERO CON UNA RELACION DIRECTA.-

En este grupo, podemos resumir toda aquellas, que por cualquier circunstancia fortuita, se debe realizar dentro el desenvolvimiento normal de una empresa.- Por ejemplo: Un deudor que realice una cesión de un bien inmueble en pago de una deuda contraída originariamente con una hacienda.- Posteriormente en la venta de ese bien inmueble se produce una pérdida, ésta, si que debe deducirse por estar relacionada con una operación directa de la hacienda.-

2º.- JUSTIFICACION DE LOS MALOS CREDITOS:

Para que un crédito sea catalogado como incobrable, no basta solamente la apreciación personal de quien dirige la hacienda, sino que es menester, que ese mismo crédito reúna en si ciertos factores que prueben su insolvencia e imposibilidad de cobro como por ejemplo: Intimaciones efectuadas, convocatoria o presentación, juicios iniciados, etc.-

3° LA DEDUCCION DEBE EFECTUARSE EN EL MISMO EJERCICIO.-

O sea en el momento de decidir su incobrabilidad.- En estas circunstancias, lo que prima en ausencia de hechos dudosos de apreciación, es el criterio personal, que debe ser justo e imparcial a los efectos de que posteriormente no sea impugnado por la Dirección con el agravante de una acusación de que el mismo se haya efectuado con el propósito de disminuir las ganancias de un ejercicio.-

4° QUIEBRA DEL DEUDOR.-

Conocemos las diferentes situaciones en que puede pedir o concluir un pedido de quiebra.- En unos casos es la liquidación del causante y en otros, la aceptación de un concordato.-

La solución con respecto al momento en que debe castigarse el mal crédito, esta dada por la uniformidad de procederes anteriores.- Por ejemplo, si siempre lo hace al tener conocimiento de la efectiva cesación de pago, bien puede hacerlo; si también lo hace cuando se inicia la tramitación judicial, igualmente; como así mismo cuando se conoce el resultado final de la liquidación, también en esta oportunidad.-

Creo necesario acotar, que una buena medida, de buena administración, en estos supuestos es al tener conocimiento de la efectiva cesación de pago, ya que en los demás casos, nos creo el problema de tener en el activo, un elemento dudoso durante uno o varios ejercicios, sabiendo previamente que una pérdida en el mejor de los casos, al llegarse a un arreglo, siempre ha de tenerse.-

4° DEUDAS CASTIGADAS Y LUEGO SON RECUPERADAS.-

Muchas veces se presenta la situación de que un crédito declarado incobrable, posteriormente se obtenga el pago o en forma total, o parcialmente.- En tal caso, es necesario considerarlo como un beneficio del ejercicio en que dicha recuperación se produzca, viniendo a integrar ese valor, las utilidades imponibles del ejercicio.-

5° INICIACION DEL COBRO COMPULSIVO.-

Una vez que se haya iniciado el cobro compulsivo de la deuda, esto es suficiente por si, para ser declarado incobrable.-

6° OTROS FACTORES DE INCOBRABILIDAD.-

La legislación de réditos, admite la consideración de otros factores, que por si concurren a demostrar su incobrabilidad.-

Su enumeración no ha sido declarada necesaria, por reconocerse las diferentes y variadas formas en que la misma pueda presentarse dentro de una hacienda.-

Estos factores que por si obligan a reconocer su incobrabilidad, deben reunir intrínsecamente elementos, que de ellos surjan fuerzas que obliguen a reconocer su valor negativo.-

METODOS PARA LA DEDUCCION DEL CREDITO:

Sobre este particular como lo referí anteriormente, existen dos posibilidades de afectación.-

La primera consiste en imputar esa pérdida directamente a "ganancias y perdidas" y la otra, al fondo de previsión previamente constituido para tales eventos.-

Con respecto a las dos normas previamente enunciadas, el artículo 120 de la reglamentación T.O. dispone en su última parte: "... Una vez que el contribuyente hubiese optado por uno de estos procedimientos, su variación solo será posible previa autorización de la Dirección".-

Para el primer supuesto el funcionamiento de la imputación es la siguiente: Durante el ejercicio se procede a cargar tales créditos a una cuenta como "Deudores en gestión o morosos" para el fin del ejercicio, cancelarla por ganancias y pérdidas.-

Para la segunda alternativa, es decir afectacional fondo de previsión, previamente este se debe constituir conforme a lo establecido por el artículo 121 de la reglamentación T.O. que establece que el mismo se formará con un coeficiente obtenido de la relación entre el promedio de deudores y el promedio de quebrantos durante un período de cinco años.- Así - por ejemplo:

Promedio de deudores en cinco años	\$	100.000.--
Promedio de quebrantos	" "	5.000.--
Coeficiente obtenido		5%

El fondo a constituirse originariamente deberá representar el cinco por ciento del total de deudores existentes al momento del cierre de cada ejercicio.-

El importe que se destina a la constitución de este fondo no es deducible de las utilidades imponibles en el primer ejercicio en que se los constituye por primera vez.- En el supuesto de no tener la hacienda una antigüedad de cinco años o mas,

se deberá recabar de la Dirección General el procedimiento a adoptar.-

MECANISMO DEL FONDO:

Cuando se constituye por primera vez, se integra dicho fondo con las utilidades del ejercicio mismo, y por ese importe se paga el impuesto respectivo, en forma similar a la constitución del fondo de reserva legal en las sociedades de resp. Ltda..-

Durante el ejercicio siguiente, es cuando comienza a regir el sistema compensatorio del fondo.- En efecto, se imputarán a él los malos créditos.- Si al final del ejercicio, subsiste un saldo que no fuera utilizado, esa diferencia resultante, deberá ser acreditada a la cuenta de ganancias y pérdidas.- Si por el contrario el fondo referido no alcanzara a cubrir los malos créditos del ejercicio, esa diferencia se cargará a la cuenta ganancias y pérdidas.-

Como consecuencia de la utilización y cancelación del fondo en la forma descripta anteriormente, al final del ejercicio, en una u otra forma, desaparece el fondo de previsión.

Inmediatamente, es necesario constituir nuevamente dicho fondo, en base al coeficiente establecido con anterioridad relacionado con el total de deudores al cierre de ese ejercicio.

El importe que en esta oportunidad se destina a la integración del fondo, es deducible de las utilidades imponibles, no correspondiendo en consecuencia el pago del impuesto por esa suma.-

La característica de este fondo es la siguiente:

a) Es anual, se constituye al finalizar un ejercicio, desaparece por cancelación al final del ejercicio de su saldo negativo o positivo, al siguiente ejercicio nuevamente se repite estas operaciones.-

LIQUIDACION DEL FONDO DE PREVISION

Si por cualquier circunstancia, se llegara a abandonar este sistema de previsión, la utilización de la última reserva creada será deducible hasta la concurrencia de la suma primitiva destinada a la formación del fondo por primera vez.- Así por ejemplo. Si la primera integración del fondo fué de \$ m/n. 5.400.-- y en el momento de eliminar totalmente la utilización del fondo existe un saldo de \$ 7.400.- m/n., la diferencia de \$ 2.000.- se debe acreditar a la cuenta de ganancias y pérdidas solamente.-

VOLVIENDO A LOS VALORES DE ACTIVO COMPUTABLE, TENEMOS:

CAJA Y BANCOS:

Estos importes deben considerarse por las sumas totales al principio del ejercicio considerado.- En esta forma, se elimina las posibilidades de efectuar aportes de dinero al final de un ejercicio al solo efecto de incrementar el activo computable.-

Esta situación en el caso de producirse, no estaría incidiendo positivamente durante todo el año, ya que por el mecanismo de las cuentas particulares de los socios o propietarios, solo se reflejará positivamente desde el momento en que se produce.-

Creo necesario referirme a una situación especial creada con motivo de tener varias haciendas por diferentes razones, -destinar partes de sus disponibilidades a la constitución de depósitos especiales, percibiendo por ellos, un interés o un dividendo.-

En nuestro caso por ejemplo, Plazo fijo, caja de ahorro, etc.-

Mientras subsiste tal inmovilización, no es posible computar tales valores como activo disponible, integrando el activo computable.-

Por expresa disposición del artículo 1º decreto 21703/44 inciso c, quedan exceptuados del impuesto a los Beneficios extraordinarios, los réditos provenientes de la concesión de préstamos en general, salvo el caso de ser estos una consecuencia necesaria, -del giro o negocio gravado.- Si son exceptuados tales réditos, consecuentemente son exceptuados del activo computable tales valores en "depósitos especiales".-

Creo necesario acotar, que todos aquellos razonamientos presentados muchas veces para justificar las medidas adoptadas en salvaguardia de la utilización de capitales en esta forma - frente a que los mismos, dentro de la hacienda, no tienen transitoriamente aplicación alguna, y por ello se los utilice así para obtener beneficios, no pesan ni obligan al fisco, por cuanto las disposiciones legales son terminantes y precisas.-

#### ACTIVO TRANSITORIO

Dentro de la consideración de ciertos balances, es posible

comprobar la existencia de ciertos valores, agrupados bajo el rubro de activo transitorio.-

Este rubro, contablemente se lo integra con valores que, por circunstancias especiales se hayan tenido que crear o aportar, aunque su finalidad y beneficio sea para otros ejercicios, o no correspondan a la hacienda en cuestión.- Por ejemplo: Seguros por varios ejercicios, alquileres en la misma forma, Depositos en custodia, etc.-

Por el análisis precedente, este valor, no es computable dentro del activo.-

#### DIVIDENDOS PROVISORIOS

En varias oportunidades, nos es dable, comprobar que una hacienda no efectúa la distribución completa de sus dividendos, sino que por el contrario adopte el sistema de efectuar distribuciones provisorias.-

Para que esto último fuera posible, es necesario reunir ciertos elementos, entre ellos:

1º El cierre de algún ejercicio: Por cuanto la distribución de utilidades exige que estas sean liquidadas y realizadas.-

Contablemente esta situación se nos presenta en la cuenta por ejemplo en el año 1951 "UTILIDAD EJERCICIO 1950 A DISTRIBUIR"

Esta cuenta, se incluirá en el pasivo computable, por cuanto los accionistas, una vez aprobado el balance respectivo, se convierten en acreedores de la empresa, no debiéndose considerar el monto de esa cuenta como un fondo de previsión.-

Durante el ejercicio siguiente, se procederá al pago de los

dividendos, y en tal oportunidad, en los momentos del pago se cargará a la misma, todos los importes abonados hasta su cancelación.- El tiempo que dure tal operación depende de varios factores, que en unos casos son meramente administrativos o constitutivos.- Dentro de los constitutivos, mayormente encontramos los siguientes actos a realizar: asamblea societaria, aprobación de balances, publicación y su distribución.-

Si bien los anteriores considerandos se refieren exclusivamente a normas mas bien formales, la principal y que mayormente establece la forma y momento de distribución es la disponibilidad de fondos.-

De acuerdo a lo enunciado por el artículo 9º inciso b. Decreto 21.703/44 incluye en el pasivo computable"....Las reservas o provisiones efectuadas para hacer frente a obligaciones pendientes de pago, como: dividendos, intereses, sueldos, etc.".

La referencia del inciso anterior, nos indica que para ser incluidas en el pasivo, deben ser siempre valores pendientes de pago, lo que establece una idea de un derecho reconocido a favor de un tercero, que puede o no ser exigido.-

"Desde este punto de vista, las reservas para el pago de dividendos declarados y aprobados por la asamblea de accionistas, deben aceptarse como pasivo, aún cuando el pago de los mismos quede sujeto a la aprobación del Directorio, o se haya fijado un cierto plazo para hacerlos efectivo.- Los dividendos declarados por la asamblea son una verdadera deuda de la sociedad y suponen un derecho reconocido a los accionistas del cual estos no pueden verse privados".- (1)

A mayor aclaración me resta solo decir que el decreto establece reservas y provisiones efectuadas a los efectos de cancelar obligaciones pendientes de pago.- Por ello es menester - que tales previsores se hallan registrado contablemente.-

El artículo 135 de la reglamentación T.O. dispone ". Si transcurrido los 120 días hábiles del cierre del ejercicio, no se hubiere efectivamente puesto a disposición de los accionistas o socios, los beneficios cuya distribución se acordara, se considera que tales utilidades pasan a integrar las reservas de la entidad y por consiguiente su posterior distribución, será objeto del tratamiento que corresponde conforme a las normas - que rigen al respecto.-

Excepcionalmente y cuando las circunstancias lo justifiquen imposibilidad material de efectuar el pago de los dividendos, o de llenar requisitos legales o reglamentarios, dentro - del término fijado.- La Dirección podrá admitir que la distribución de utilidades efectuada después de 120 días de cerrado el ejercicio sea tratada en la misma forma que las abonadas dentro de dicho plazo.-

A tal efecto, deberán solicitar a la Dirección autorización pertinente, antes del vencimiento del término fijado en el párrafo anterior, suministrando elementos de juicio fehacientemente.- Vencido dicho término, no se dará curso a tales pedidos".-

#### VALORES DE ACTIVO NO COMPUTABLE.-

El inciso b. del artículo 7 decreto 21703, dispone: "El,

valor de los bienes amortizables para el impuesto a los réditos será establecido por el importe que resulte de deducir, de las inversiones originales, las sumas de las amortizaciones correspondientes al período de vida transcurrido".-

Esto, nos plantea la necesidad de discriminar aquellas revaluaciones o aguamientos de capitales que se hizo con estos valores, y que por la disposición enunciada, no son aceptables.-

Prácticamente, estos importes se registran dentro del formulario oficial en el rubro 5 inciso g.-

#### PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES.-

Interpretando el significado y motivo de su registro en el activo al solo efecto de no variar el capital social, consecuentemente, dicho valor en el activo no representa ningun valor real, se justifica entonces por si solo, la impugnación de este valor dentro del activo computable,-

#### CUOTAS DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS PENDIENTES DE INTEGRACION

Por las características mismas del mecanismo de la ley del impuesto a los beneficios extraordinarios, que tiende a la retribución del capital efectivamente empleado en la hacienda, creo innecesario extenderme en la consideración de los motivos en virtud de los cuales no se aceptan estos valores como parte integrante del activo computable.-

En el caso de existir deudas de los socios o accionistas por otros conceptos que tengan relación directa con las operaciones de la hacienda, deben considerarse como activo com-

putable, puesto que en esta forma el socio debe reintegrar y en la anterior debía aportar.-

DEUDA DE LA CASA CENTRAL.- CON DOMICILIO EN EL EXTRANJERO Y CON RESPECTO A SU SUCURSAL EN NUESTRO PAIS.

La misma se encuentra regida por el artículo 14 donde se establece el procedimiento a seguir": Para las sucursales de cosas extranjeras se seguirá el mismo procedimiento establecido anteriormente para la fijación del capital, tratandose la cuenta casa matriz o similar como se ha explicado anteriormente para las cuentas personales de los socios".-

REVALUACIONES O DEVALUACIONES DE ACTIVO.-

Dada la especial circunstancia de que el presente impuesto se rige por lo que dispone la ley de Réditos y teniendo presente la doble amortización establecida por la ley de Beneficios extraordinarios en su artículo 3º inciso e decreto 21702. creo necesario detenerme en especial sobre este particular.-

En principio, ninguna devaluación o revaluación es admisible, para el impuesto a los réditos, por ello, todas aquellas variaciones efectuadas en los valores de activo con ese fin, no son admisibles.-

Como excepción a lo anteriormente manifestado, solo procedería las variaciones señaladas en el caso de tratarse de valores incluidos en el activo circulante, que por tal causa y en razón de las normas establecidas por la ley de reditos con respecto a la valuación de inventarios en sus artículos

97, 98 y 99 de la reglamentación T.O. por ejemplo: Mercaderías fuera de moda, en desuso, deterioradas, mal confeccionadas, etc. se los admite.-

REVELACION DE ACTIVO

Dada la particular influencia de la revaluación del activo en los efectos del presente gravamen, sea en lo que se refiere al monto con que eleva el activo, como así mismo al permitir mayor amortización, analizaré las circunstancias concurrentes a ello.-

Se presenta mayormente en los siguientes casos:

- a.-) Reorganización de una sociedad a los fines de integrar un conjunto económico.-
- b) Reorganización de sociedad sin integrar un conjunto económico.-

La última parte del artículo 7 decreto 21703, dice: "En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio, se seguirá a todos los efectos de este artículo el mismo criterio que el establecido por el artículo 8 del decreto N° 18229.-

El artículo 8 fué ratificado por ley N° 12922 siendo transcrito al artículo 76 de la ley 11.682 T.O., diciendo: "En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio, la Dirección podrá disponer que el valor de los bienes de que se haga cargo la nueva sociedad no sea superior, a los efectos de las amortizaciones, al que resulte deduciendo impositivas.- Se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio, las ventas, transferencias, fusiones, absorciones, consolidación, etc., de una entidad con otra que, a pesar de ser jurídi-

camente independiente, constituyen un mismo conjunto económico. "la misma disposición rige cuando las partes que intervienen en la reorganización no sean sociedades, y aún cuando la operación haya sido realizada con anterioridad a la promulgación de esta ley".-

"En los casos de ventas, transferencias, etc., de fondos de comercio, realizada por personas que no constituyan un mismo conjunto económico, la Dirección podrá cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables a dicho precio de plaza y dispensar el excedente el tratamiento que dispone esta ley al rubro llave".-

Con respecto a este artículo se comento en su oportunidad, "Esta ampliación del antiguo texto legal, se explica como resultado de las comprobaciones efectuadas por la Dirección en cumplimiento de su labor fiscalizadora, que le ha permitido llegar a la conclusión de que por simples transferencias estructurales en las sociedades, se ha intentado la evasión fiscal por el aumento del precio de los bienes transferidos para obtener mayores amortizaciones impositivas.- En otros casos, sociedades pertenecientes al mismo grupo económico se han vendido, consolidado, funcionando también con el consiguiente aumento del valor de los bienes transferidos, para obtener mayores amortizaciones impositivas y por ende una disminución del impuesto a pagar en los ejercicios siguientes a la transacción que originó este aumento de capital.- (1).-

(1). página 137 - Lopez y Villalva T.II.-

En las actuales circunstancias con motivo de la actualización de la ley de réditos en el año 1947, tenemos que el sobre precio resultante a favor de la parte vendedora con motivo de la venta, transferencia, fusión, consolidación, etc. que anteriormente al año 1947 no estaba gravado por considerarse como una realización de bienes de capital, en la actualidad, no sucede eso, sino que por el contrario se lo grava bajo los efectos de la ley de réditos en 2a. o 3a. categoría.- Para el primer caso se lo considera bajo el tratamiento de "llave", y en el otro al ser de 3a. categoría, se lo considera como un beneficio de la misma hacienda, y en consecuencia indirectamente cae bajo la imposición de beneficios extraordinarios.-

Si a pesar de las anteriores disposiciones, no es gravable, entonces, en última instancia deberá oblar el impuesto a las ganancias eventuales artículo 20 de la reglamentación Decreto 10437/47.- "... En los demás casos de constitución de sociedades o cuando se trate de aportes efectuados a sociedades de capital, se considerará utilidad realizada en el momento de la transferencia el mayor valor reconocido a los bienes que se aportan a la nueva entidad".-

Enumerando las razones y disposiciones legales que obligan a aceptar la imposición en la forma referida, diré:

1º A la parte vendedora de bienes amortizables, se le cobra impuesto, sobre el beneficio obtenido sobre tales bienes con motivo de su venta.- art. 114 T.O. "Cuando se procede a dar de baja algún bien excepto inmuebles, por desuso, reemplazo, u otra causa, cuya amortización admito la ley, las ganan-

cias o pérdidas que de su venta resulte, se computará en el balance respectivo".-

2°.- Si el beneficio obtenido, se llegare a hacer aparecer, no como ganancia de bienes amortizables, sino simplemente como una llave, igualmente es gravable cualquiera sea la denominación adoptada, conforme a lo establecido por el artículo 45 inciso d T.O.".....Constituye réditos de segunda categoría .....d) los ingresos que en forma de uno o mas pagos se perciban por la transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes, etc. .... aún cuando no se efectúe la habitualidad de estas operaciones".-

3°.- Si el beneficio obtenido, dada sus características especiales en que se presenta, no tenga relación con los dos anteriores supuestos, a los fines de su inclusión en la segunda o tercera categoría, el beneficio obtenido sería gravable por la ley de Eventuales que en su artículo 1° dice: "Todos los beneficios obtenidos a partir del 1° de Enero de 1946 por personas de existencias físicas o ideal o sucesiones indivisas, derivadas de fuente argentina y no gravadas por la ley del impuesto a los réditos, quedan sujetos al gravamen nacional de emergencia que establece la presente ley".-

4°.- Para la parte vendedora, que va a integrar un conjunto económico, o sea la anterior entidad organizada en una nueva entidad con los mismos socios y la misma participación en las utilidades, no corresponde el pago de ningún impuesto, por cuanto no existe utilidades líquidas y realizadas", artículo 20 ley Eventuales T.O.- En la posterior venta de dichos bie-

nes, aportados a la nueva sociedad, revaluados, la utilidad imponible, se establecerá tomando como previo de costo el valor original de los primitivos transferientes.-

"Cuando uno de los socios transfiera su cuota social a un tercero o cuando se produzca la incorporación de un nuevo socio, el mayor valor no gravado al constituirse la primitiva sociedad, se considerará utilidad sujeta al impuesto en el año en que alguno de los actos indicados tenga lugar".- art. 20 Eventuales T.O.-

CUANDO NO EXISTE CONJUNTO ECONOMICO NI REORGANIZACION

El artículo 76 T.O. 3º Párrafo al decir: "En las ventas transferencias, etc., de fondos de comercio realizadas por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, la Dirección podrá cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables a dicho precio de plaza y dispensar al excedente el tratamiento que dispone esta ley al rubro llave.-

La situación creada por la referida disposición, se agrava con motivo de su referencia al precio de plaza, ya que debemos reconocer lo difícil de su estimación por la razón de que en él a más de existir un valor de uso, se estima la utilidad potencial del mismo frente a diversas circunstancias del mercado, lo que extiende indivisiblemente su análisis a ciertos factores que caen dentro de la esfera especulativa del comercio e industria.- Una de las formas prácticas de concurrir a dicha solución, sería siempre que ello fuere posible, solicitar en esa oportunidad, cotizaciones por valores en estado nuevo y

en uso, las que posteriormente pueden ser utilizadas frente al fiscalizador a los efectos de que este puede hacerse una composición aproximada de los verdaderos valores.-

#### OTROS ELEMENTOS DE ACTIVO

Es posible, que en ciertas haciendas se esté utilizando valores particulares de los socios, sin que estos se encuentren registrados contablemente en la misma hacienda.- La situación no se alteraría aunque su uso fuera parcial o total.-

Con respecto a ello, el art. 16 decr. 21703/44 dice: - "Cuando el capital fijado de conformidad con este reglamento, no incluya bienes de propiedad del dueño o socios, afectados al uso exclusivo del negocio o empresa; la Dirección esta facultada para autorizar su inclusión".-

La situación planteada dentro del artículo referido, sería sencillo cuando se trata de uso total, pero; si ese mismo uso total se produce no como el anterior en una situación unipersonal donde bastaría solamente su inclusión, sino en el caso de sociedades, la situación ya exige el siguiente análisis.

#### USO DE UN BIEN DENTRO DE UNA SOCIEDAD DE CAPITAL.-

O sea en el caso de ser Sociedad anónima o comandita.- En estos casos no corresponde su inclusión por cuanto el socio es considerado con respecto a la sociedad como un tercero, reconociéndose solamente un valor de uso, que en este caso se cancelaría por ganancias y pérdidas.-

#### USO DE UN BIEN DENTRO DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS.-

En esta situación se encuentran las sociedades de hecho,

colectivas, o de responsabilidad limitadas, o asimiladas a ellas.- Corresponde incluir dicho bien dentro del activo computable, y como consecuencia de esto, los pagos efectuados a ese socio en concepto de alquileres, deben ser incluidos dentro del beneficio imponible.-

USO PARCIAL DE BIENES DENTRO DE LA SOCIEDAD.-

La Dirección admite un prorrateo de la parte afectada a la entidad y de la otra que se excluye.- El procedimiento practicamente se reduce en el caso de inmueble a establecer una relación en base a la superficie ocupada.- Si fuera un mueble o un rodado, se lo relaciona conforme a las necesidades de la hacienda.-

APORTE DE BIENES OBTENIDOS CON CREDITOS PARTICULARES DE LOS SOCIOS SIN REGISTRAR EL PASIVO RESPECTIVO.

Es muy posible, que en ciertas oportunidades un socio obtenga a su nombre el credito de cualquier valor mediante el afianzamiento de los bienes sociales.- En esta forma se logra incrementar el valor de activo sin que se registre el pasivo, por cuanto este corresponde al socio particular.- Planteado en la forma referida, debe incluirse el valor obtenido en crédito dentro del activo y conjuntamente se incluirá su importe dentro del pasivo.-

Confirma lo anteriormente manifestado el artículo 13 inc. c- decreto 21703/44 "Los créditos particulares de los socios, - cuando han sido obtenidos haciendo uso de la firma social o - entregando o afectando en garantía bienes de la empresa o mediante cualquier pacto que de cualquier modo constituya el -

acreedor en acreedor de la empresa".-

### CLASIFICACION DEL ACTIVO

A.- ACTIVO GRAVADO

B.- ACTIVO EXENTO

Recapitulando lo anteriormente manifestado hasta el presente, llegamos, podemos decir a la parte final del estudio del activo, ya que en este capitulo, debemos separar el capital propio directamente afectado a la producción de renta gravada.-

El procedimiento establecido para obtener el activo computable, es: una vez ajustado impositivamente todos sus valores conforme a las normas legales, nos da el activo computable al principio del ejercicio, pero, éste a su vez es objeto de ciertas rectificaciones si se da el caso de que dentro de esa hacienda existan valores productores de renta exenta en forma total o parcial.-

El artículo 8º -decr. 21.703/44- establece la primera referencia sobre este particular al decir: "El activo en la forma establecida en el artículo anterior, se agrupará en activo formado por bienes que producen renta gravada y activo formado por bienes que producen renta exenta, según los bienes que originen resultados comprendidos o no en este decreto".-

"Cuando un mismo bien esté afectado a la obtención de rentas computables y no computables para este impuesto, se discriminará el valor del mismo que corresponda considerar afectado a la producción de renta gravada, pudiendo la Dirección General, en cada caso, establecer los índices a aplicar".-

En el caso de tratarse de un valor de activo afectado íntegramente a la producción de renta exenta, es sencilla por

si, la solución del problema con solo separar el valor íntegro de ese bien.-

Creo necesario referirme a ciertas situaciones que exigen una mayor aclaración.-

Con respecto a los inmuebles cuya renta no se grava, corresponde separar también el valor de ese bien inmueble.-

En el caso anterior, siempre y cuando el objeto de la explotación sea la compra-venta de inmuebles, no corresponde la separación de ese valor conjuntamente con los alquileres percibidos, que son gravados.-

#### ACCIONES Y TITULOS

Representando dichas acciones, inversiones de capital efectuadas en otras explotaciones, que no tienen ninguna relación con la hacienda considerada, corresponde su separación - conjuntamente con los dividendos devengados por esas acciones.

Pero, si esas acciones han sido adquiridas a los efectos de poder realizar operaciones con esa sociedad, entonces si corresponde su inclusión dentro del activo computable, debiéndose gravar los beneficios obtenidos con ellas.- Por ejemplo: Existen ciertas instituciones bancarias que a los fines de poder realizar operaciones con ella, exige la suscripción e integración de un número de acciones.-

#### P R E S T A M O S:

Si los mismos han sido efectuados, dentro de las condiciones generales en que se desenvuelve la hacienda y en una u otra forma se relaciona siempre con las actividades de ella, corresponde su inclusión dentro del activo.-

Pero, si ese prestamo se efectuó a un tercero cuyas características no son de las anteriores, sino que por el contrario, surge con motivo de una obligación mas bien personal o de amistad, no corresponde incluir su importe dentro del activo computable.-

Complementan el grupo de valores productores de rentas exentas, todos aquellos que no caen dentro del ámbito de la ley del impuesto a los réditos.-

Los saldos deudores de los socios al principio del ejercicio, han sido asimilados a los efectos impositivos, como productores de renta exenta.-

ACTIVOS AFECTADOS SIMULTANEAMENTE A LA PRODUCCION DE RENTA GRAVADA Y EXENTA

Es muy posible dentro del desenvolvimiento de una hacienda, que un mismo bien se encuentre afectado a la producción de renta gravada y exenta.- Comunmente lo constatamos en aquellas empresas que no utilizando integramente sus bienes inmuebles, destina parte de ellos a la locación.- En esta circunstancia corresponde su discriminación.-

Dentro de los valores muebles, afectados al activo fijo, suele presentarse también este caso; por ejemplo: un automovil que es utilizado para la hacienda y también para uso familiar de uno de los socios.-

La forma de establecer la relación de aplicar, es variable, está dada generalmente por el buen criterio de quien lo realice dentro de las normas generales establecidas para la -

obtención de coeficientes de relación.- En el caso de los inmuebles se establece la relación considerando el valor total sobre la superficie cubierta, para luego establecer la parte que corresponde a cada uno.- En el caso del automovil, se relaciona el total de su valor por la proporción de su uso, comunmente se acepta y generaliza que el uso para la hacienda es de seis días y para uso propio un día a la semana. -

SALDO DEUDOR DE LA CUENTA PARTICULAR DE LOS SOCIOS.-

El artículo 8º decreto 21703/44 3er. parrafo, al decir: "El saldo deudor a principio del ejercicio de la cuenta particular de los socios, previa deducción de las partidas del inciso anterior) del artículo 7, se computará como inversión exenta".-

La referencia al artículo anterior, lo hace con respecto a las cuotas pendientes de integración de los socios o accionistas.-

La interpretación del tratamiento impositivo tiene su base en que la ley considera ese saldo deudor como activo exento, que como tal exige prorratear el pasivo, disminuyendo en consecuencia e indirectamente en virtud de tal procedimiento se consigue aumentar el activo computable, lo que beneficia al contribuyente.-

Para ello, la ley exige un tratamiento especial a la cuenta particular donde solo se consideran los aportes patrimoniales con exclusión de todos aquellos valores comprometidos, como también los valores acreditados bajo los conceptos de sueldos, comisiones, intereses, etc., o sea que lo que in-

teresa es un efectivo movimiento de capital.--

Dentro de la discriminación de esas cuentas, lo que primeramente corresponde es eliminar todos aquellos valores que se acreditan comúnmente por sueldos, comisiones, etc.--

Dejamos aclarado que el saldo inicial de esa cuenta, no lo consideramos, debiendo figurar el mismo en el rubro 7 inciso c del formulario oficial, donde integra el conjunto de valores de activo afectado a la producción de renta exenta.--

También se separan aquellas inversiones de dinero cuyos beneficios son ajenos al decreto ley.--

Una vez depurada la cuenta, nos corresponde estudiar el movimiento de la cuenta en proporción al tiempo.-- Para ello el procedimiento se reduce a tomar los saldos mensuales, sin tomar en cuenta el saldo inicial ni anterior del mes inmediato.-- Constatamente se reduce a obtener el saldo exclusivo de cada mes los que luego con su signo correspondiente, positivo o negativo, se establecen los saldos totales a los efectos de ser divididos, por 12 y si resulta positivo, incrementa el capital computable, si es negativo lo disminuye:

DEMOSTRACION GRAFICA

Contribuyente retira mensualmente \$ 1.000.--

Saldo al iniciar el ejercicio \$ 5.000.--

En mayo aporta 7.000.-- Se le acredita por intereses 3.000.--.-

DEFURACION:

Se excluye el saldo inicial y el importe acreditado por

intereses.-

	<u>SALDOS MENSUALES</u>		<u>SALDOS ACUMULADOS</u>	
	D.	H.	D.	H.
Enero	1.000.--		1.000.--	
Febrero	1.000.--		2.000.--	
Marzo	1.000.--		3.000.--	
Abril	1.000.--		4.000.--	
Mayo		6.000.--		2.000.--
Junio	1.000.--		--	1.000.--
Julio	1.000.--		--	--
Agosto	1.000.--		1.000.--	
Septiembre	1.000.--		2.000.--	
Octubre	1.000.--		3.000.--	
Noviembre	1.000.--		4.000.--	
Diciembre	1.000.--		5.000.--	
			<u>25.000.--</u>	<u>3.000.--</u>

$$25.000.-- - 3.000.-- = \frac{22.000.--}{12} = \$ 1.833.50.--$$

o sea que nos resulta un saldo deudor de \$ 1.833,50 .

DETERMINACION DEL PASIVO

Hemos visto hasta ahora como con el activo contablemente registrado, se lo ajuste impositivamente hasta llegar a lo que consideramos como "activo computable".-

Con el pasivo sucede lo mismo, ya que constituye el segundo elemento dentro de la relación a considerar para poder concluir en el capital computable.-

Lo anteriormente manifestado lo confirma el artículo 4º del decreto al decir "se considerará como capital y reservas libres la diferencia que resulte entre el activo y el pasivo ajustados de cada empresa o explotación, conforme a las disposiciones de la ley de réditos, y en la forma que establezca la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo, no admitiéndose las revaluaciones o asignaciones de valores a los bienes

del negocio, salvo los casos en que el revalúo sea computable para dicha ley".-

Antes de comenzar con el estudio de los diversos elementos que integran el pasivo, me referiré a una situación especial planteada con respecto al pasivo contabilizado en el país pero que tenga relación o referencia con inversiones existentes fuera del país.-

El artículo 10 - 2º párrafo- Inc. b- decreto 21.703/44 al decir: "... se presumirá salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente, que el pasivo contabilizado en el país corresponde únicamente a los bienes existentes en la Argentina".

El caso previsto es muy posible en haciendas que tengan inversiones permanentes en el exterior y cuya deducción del activo computable se efectuó por tratarse de bienes productores de renta exenta.9

La finalidad del presente análisis, radica en demostrar la conveniencia de clasificar contablemente el pasivo dentro de sus respectivas afectaciones a valores existentes en el país y valores existentes en el exterior, por cuanto, con ello al conseguirse en la forma referida, una disminución del pasivo, se obtiene subsiguientemente un aumento del capital computable.-

Para mayor aclaración, numericamente tendríamos:

Activo en el país	400.--	Capital	200.--
" " Exterior	<u>600.--</u>	Pasivo	<u>800.--</u>
	<u>\$1.000.--</u>		<u>\$ 1.000.--</u>
	-----		-----

Si no hubiera existido la disposición del artículo 10 que nos permite prorratear el pasivo, tendríamos en el presente ejemplo el siguiente resultado:

Un pasivo de 800 sobre un capital de 400, que conforme a la disposición sobre ajuste de activos, debemos prorratear entre los dos activos, el gravado y el exento.- Haciendo los cálculos, tenemos que la proporción resultante dentro del activo general para el activo gravado, nos da  $2/5$ , que trasladado a la imputación final resulta  $800 \times 2/5 = 320$  de pasivo a computar sobre un activo gravable de 400, que nos produce un capital computable de 80.-

Pero, como existe la disposición del artículo 10, la situación varía si procedemos contablemente a discriminar los pasivos respectivos así:

Activo gravado	400	Capital	200
" exento	600	Pasivo nacional	600
		" exterior	<u>200</u>

haciendo las operaciones respectivas:

$$2/5 \times 600 = 240.- \text{ resultado final } 400 - 240 = 160.-$$

Con lo que creo, haber demostrado la conveniencia de lo afirmado al principio con respecto a la necesidad de insistir en una contabilización analítica.-

#### ELEMENTOS DEL PASIVO

FIANZAS O GARANTIAS SOBRE LOS SOCIOS e ingresándose dichos créditos a nombre de los socios.- Este caso analizado en la oportunidad de considerar el activo computable me obliga solo

a recordar sucintamente la disposición del art. 13 inc. c. de-  
 creto 21.703, disposición que luego a más se concreta con lo es-  
 tablecido por el artículo 9º inciso a, de ese decreto.- Los que  
 establecen la obligación de registrar dentro del activo computa-  
 ble esos valores, pero, así mismo surge su inclusión dentro del  
 pasivo computable, aunque ese crédito fué obtenido a nombre de  
 un socio.-

APORTES O PRESTAMOS EN ESPECIE.-

La misma obligación del párrafo anterior es aplicable al  
 presente, es decir, si figuran esos valores en el activo, debe-  
 mos registrar su valor en el pasivo.- Art. 9º inciso a decreto  
 21.703/44.-

INMUEBLES ADQUIRIDOS A PLAZO

Aunque creo hemos concretado en forma definida que el  
 registro de un bien inmueble se debe hacer por el importe se-  
 ñalado por su valuación fiscal, salvo caso de una hacienda en  
 que los inmuebles sean objeto de la compra-venta, entonces se  
 acepta su valor de costo, me referiré aquí a las situaciones  
 presentadas en aquellas oportunidades de compra de un bien in-  
 mueble sobre cuyo precio total resta pagar una parte.-

En la presente situación corresponde registrar en el pa-  
 sivo el importe que resta a pagar sobre el precio de compra de  
 ese bien inmueble.-

Deseo dejar sentado que el presente caso en lo que res-  
 pecta a la liquidación del impuesto, ya lo expliqué en la oportu-  
 nidad de considerar el activo, computable, pero la finalidad

Parrafo omitido en la pagina 76 a continuación de valor negativo 56

-----

Con el ejemplo referido creo demostrar practicamente lo ilógico de una disposición fiscal terminante como lo es él de exigir el importe de la valuación fiscal.- En parte se ha querido rectificar esta anomalía mediante una interpretación del artículo 9º inc. a del decreto 21703/44 en virtud del cual se asimilaría el valor de la propiedad a una aporte en especie y en consecuencia, obligaría a considerar en el activo y pasivo a ese valor en su monto real.-

En síntesis, creo inaplicable el anterior procedimiento frente a lo terminante y explícito de la reglamentación art. 7 inc. e des. 21703/44.- Legalmente la única posibilidad que restaría al contribuyente, sería la de solicitar una nueva valuación fiscal conforme a las normas que ella misma determina para estos casos.-

#### RESERVAS LIBRES

Analizando la parte dispositiva del artículo 2 del decreto 21702, constatamos que en ella se establece que el presente gravamen afecto al beneficio que exceda del 12% del capital y reservas libres.- Consecuentemente vemos que la referencia a reservas libres, nos indica la necesidad de precisar el significado de .....

.....(sigue en pag. 76).....

de este es solo manifestar las consecuencias de una disposición legal en la forma que gravita sobre una hacienda al obligarla a registrar ese bien inmueble por su valuación fiscal y no por su coste.-

<u>Nuestro ejemplo:</u>	Valor de compra	\$ 500.--
	Valuación fiscal	300.--
	Pasivo Hipotecario	350.--

Trasladando esos valores a una declaración de beneficios extraordinarios, tenemos:

ACTIVO AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO	300.--
Valuación Fiscal Inmuebles	
Pasivo Computable	<u>350.--</u>
VALOR NEGATIVO . . .	<u>50.--</u>

saber cuales son las reservas libres y cuales son excluidas como tales.-

En principio debe entenderse como reservas libres a aquellas reservas que no importen obligaciones contraídas para con terceros.-

Dentro del tecnicismo establecido por el gravamen de este impuesto, el capital computable se establece no por adición de las reservas libres, sino por diferencia entre el activo y pasivo ajustado, donde las reservas tales como "tecnicas" al permitirse su inclusión dentro del pasivo, afectan disminuyendo el activo.- En lo contrario al tratarse de reservas libres que no se permite incluirlos en el pasivo, se consigue en esta forma aumentar el activo computable.- El problema en-

tences se nos plantea en analizar las reservas para saber si estas se pueden convertir en un futuro en obligaciones a pagar a favor de terceros.-

Para el fisco "RESERVAS LIBRES" son aquellas que dentro de la ley del impuesto a los réditos no es deducible de los beneficios imponibles.- Por ejemplo, reservas para cubrir futuras perdidas o multas o infracciones que no son deducibles.- Sin embargo existe una excepción a las reservas libres cuya deducción es permitida pero, en virtud de que existe la certeza de que en un futuro se convertirán en obligaciones a pagar a favor de terceros y mientras tanto constituyen lo que denominariamos como provisiones exceptuadas a favor de terceros.- Por ejemplo, el fondo ley 11.929, fondo para malos créditos.- etc.-

Las normas legales para interpretar correctamente cuales son las que deben incluirse en el pasivo y las que no lo son, estan dadas por la misma ley del impuesto a los réditos en su artículo 69 inciso f. de la reglamentación T.O. que dice: ".....las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o a reservas de la empresa cuya deducción no se admite expresamente en esta ley".-

Prosiguiendo con la anterior disposición, debemos entonces referir cuales son las reservas exceptuadas.- Las encontramos en la misma disposición legal de réditos que considera especialmente a cada una de ellas en sus diferentes aspectos.-

- a) Reserva legal en las sociedades anónimas.-

b) Reserva ley 11.729.

c) Fondo de previsión para malos créditos (Excluido el primer año).

### RESERVAS TECNICAS

A título recordativo, debemos aclarar que las reservas técnicas son aquellas que están destinadas a cubrir un presente riesgo que en un futuro se traducirá en un quebranto.-

Dentro del ejercicio de nuestra profesión estamos familiarizados con el funcionamiento de las haciendas donde ya nos es común constatar como con el transcurso del tiempo y en forma imponderable existen ciertos elementos que originan resultados negativos para esa hacienda y que en determinado momento, cristaliza en una suma determinada, con acreedor determinado y con la obligación de su pago.- Comercialmente escapan de la órbita de la especulación entrando las mismas a formar parte de las provisiones, cuya formación se encuentra regida actualmente por un conjunto de normas no sola de contralor impositivo, sino también por otras de orden público.- Por ejemplo: Reserva matemáticas, riesgos en curso, reservas para siniestros pendientes, etc.-

Con respecto a las normas impositivas sobre las reservas técnicas, las hallamos en el artículo 71 de la reglamentación T.O. inciso d., que establece:

A.- Las sumas que las compañías de seguros, de capitalización y similares, destinen a integrar las provisiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares, conforme con las normas impuestas sobre el particular por la -

Superintendencia de Seguros u otra dependencia oficial.-

B.- En todos los casos, las provisiones por reservas - técnicas correspondientes al ejercicio anterior, que no hubiesen sido utilizadas para abonar siniestros, serán consideradas como beneficios y deberán incluirse en el rédito neto imponible del año.-

Con lo que resumimos de acuerdo a las normas transcritas, que toda reserva se considera en el año de su creación como una pérdida y el saldo que resta sin utilizarse, pasa al siguiente ejercicio como un beneficio, formando así un proceso regular de constitución y restitución.-

RESERVAS CREADAS PARA HACER FRENTE A OBLIGACIONES PENDIENTES  
DE PAGO

Dentro de este grupo, se encuentran todas aquellas provisiones originadas con el propósito de registrar al ejercicio respectivo en que tuvieron su origen, las sumas necesarias cuyo pago se difiere al próximo ejercicio.- Así mismo es posible incluir dentro de este grupo, aquellos valores percibidos por diversos conceptos pero cuya acreditación no corresponde al ejercicio en que se percibe, ya que su monto representa valores correspondientes a varios ejercicios, tales como Alquileres o intereses adelantados, etc.-

Contablemente se los registra en el pasivo bajo la denominación de pasivo transitorio, que de acuerdo a la disposición legal del art. 9º inciso a- decr. 21.703/44- obliga a incluirlos dentro del pasivo computable.-

LOS IMPORTES QUE REPRESENTAN BENEFICIOS A PERCIBIR EN  
FUTUROS EJERCICIOS

Dentro del artículo 9º inciso d de la reglamentación a decir: "..... Los importes que representan beneficios a percibir en futuros ejercicios", plantea un caso especial que suele ocurrir dentro del funcionamiento de una hacienda, cuando esta percibe en un ejercicio, una suma correspondiente a ciertos servicios a prestarse en varios ejercicios, como por ejemplo: una locación cuyo importe locativo se percibió anticipadamente.- En este caso dicho valor percibido, no representa una utilidad líquida y realizada en su totalidad, por cuanto existe cierta parte que ha de corresponder a otro ejercicio.- En consecuencia corresponde separar ese valor incluyendolo en el pasivo como así lo establece la reglamentación respectiva.-

FONDO DE AMORTIZACION

En ciertas oportunidades es posible comprobar contablemente una forma peculiar de registrar las amortizaciones.- Por ella en lugar de efectuar las disminuciones correspondientes en los valores por los importes amortizados, se los destina a integrar un fondo llamado generalmente "fondo de amortización" consiguiéndose de esta forma mantener en el activo un valor intocable que se mantiene siempre en el valor de origen.- En el pasivo por los importes correspondientes a las amortizaciones se va formando el "fondo de amortización" o también impropriamente denominado "Fondo de reposición".- No nos corresponde aquí hablar de las confusiones y malas interpretaciones a que esto pueda -

dar lugar.-

Estos fondos, por no constituir una obligación a favor de terceros, su registro es improcedente dentro del pasivo computable.-

Solo resta una situación y es la de referir ese fondo de amortización en su importe al activo computable, para así disminuirlo en su valor respectivo y llegar al valor de activo impositivamente ajustado como se hace con todos los valores de activo de acuerdo a la norma general del artículo 111 de la reglamentación T.O.-

Practicamente se corrige esta diferencia en el formulario oficial asentando el importe total del fondo amortizable en el rubro 5 del formulario inciso b.-

Habiendo enumerado algunos casos particulares dentro de la consideración del pasivo, creo necesario resumir lo anteriormente manifestado para arribar al Capital y reserva libre inicial.-

### S I N T E S I S

1º.- Al Activo inicial se le ajustan todos aquellos valores conforme a lo requerido por la ley del impuesto a los réditos y en particular las normas expresas del impuesto a los Beneficios extraordinarios.- El procedimiento práctico de estos ajustes se encuentran referidos en el formulario oficial rubro 4º.-

2º.- El rubro 4º del formulario oficial, tiene por finalidad incrementar el activo inicial en los valores no contabilizados de acuerdo a las normas legales.- Por ejemplo: De-

valuaciones no permitidas, amortizaciones mayores a las permitidas, etc.-

3º.- Inmediatamente dentro del rubro siguiente del formulario oficial, 5º, se registran todos aquellos valores que contrariamente al caso anterior, disminuyen el activo y generalmente representan valores en virtud de los cuales se persigue siempre un aguamiento de capital.- Por ejemplo: Amortizaciones menores a las establecidas registro de valores inmuebles por su precio de costo cuando la valuación fiscal es menor, etc.-

4º.- Una vez realizadas las operaciones anteriores, por propia gravitación de resultados, nos hallamos ante el activo ajustado al principio del ejercicio.- Rubro 6 del formulario oficial.-

5º.- Seguidamente después de haber obtenido el activo ajustado al principio del ejercicio, viene la discriminación entre activo gravado y activo exento.- Rubros 7 y 8 del formulario.- llegando así el activo computable para este impuesto.- Rubro 8.-

Con lo anteriormente resumido, hemos concluido con el activo, correspondiéndonos iniciarnos con el pasivo.-

El procedimiento del PASIVO COMPUTABLE es diferente al del activo por cuanto en este último se partía de un total al que se le deducía todos aquellos valores que no correspondían.- En cambio en el pasivo, este se forma por adición de todos aquellos valores cuya integración es aceptable por las

disposiciones legales.-

Los valores anteriores del pasivo se totalizan en el rubro 9 del formulario, cuyo resultado nos da el pasivo computable al principio del ejercicio.- Inmediatamente debemos relacionar que proporción del pasivo corresponde al activo gravado y cual es la que corresponde al gravado.- El procedimiento establecido se reduce a una simple regla de tres establecido en el formulario dentro del rubro 10 cuya relación es la siguiente: TOTAL ACTIVO (8) GRAVADO x PASIVO TOTAL dividido por TOTAL RUBRO 6.-

Inmediatamente entramos en el análisis de los demás valores referentes al capital.-

#### CAPITAL Y RESERVAS LIBRES

Una vez establecido el activo computable, el pasivo computable debemos relacionar estos elementos conjuntamente con otros valores especiales a los efectos de obtener el capital computable.-

El capital y reserva libre inicial esta dado por la diferencia entre el activo computable y el pasivo computable.- Pero este capital así obtenido, representa un valor estático al que la legislación impositiva lo somete a un procedimiento especial referido a su evolución con el propósito de establecer aproximadamente dentro de la realidad, el capital computable a los efectos de la liquidación del presente impuesto.-

Hasta el presente hemos trabajado con valores, declarados existentes al principio del ejercicio.- En este rubro, ya

se permite trabajar con valores desarrollados en el transcurso del ejercicio que se liquida.- El motivo en virtud del cual se influye el capital estático existente al principio del ejercicio, es sencillamente en reconocimiento de la realidad en que evoluciona el capital inicial al incorporar constantemente en su dinámica, valores originados en los resultados de la explotación de la hacienda.-

El procedimiento adoptada, utiliza mediante la edición • resta aquellos valores que en una u otra forma influyen en él.

Dentro del formulario oficial, se los halla dividide en dos grandes grupos. El grupo A.- Rubro 11- corresponden a los valores que aumenten el capital establecido al principio del ejercicio.-

El grupo B.- Ribero 12 - incluye los importes que lo disminuyen.-

Relacionando estos dos grupos con el capital inicial, nos da el capital computable a los efectos de la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios.-

Me referiré a los valores considerados dentro de estos dos grupos:

#### CAPITALIZACION DEL 50% DE LAS UTILIDADES DEL EJERCICIO.-

El artículo 4° de la reglamentación al decir: "... a los efectos de este impuesto se considerará capital efectivo de la empresa el cincuenta por ciento de las utilidades computables para este decreto, obtenidas en el ejercicio.-" "Recíprocamente en caso de pérdidas, el capital será rebajado el -

ofreciente por ciento de aquellas".-

El fundamento económico de esta norma se encuentra en la propia naturaleza del origen del beneficio extraordinario cuando en el artículo 2º dice ".....toda utilidad que exceda del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen....." se refiere al capital efectivamente utilizado en el transcurso de ese año, que no puede ser el inicial por cuanto este evoluciona como consecuencia de los aumentos o disminuciones patrimoniales de acuerdo a los resultados de la empresa como así mismo también con motivo de las transformaciones de los valores utilizados en ella que en un principio se puede haber destinado íntegramente a la obtención de renta gravada y que posteriormente se modifique ese destino original.-

Deteniéndonos dentro del primer factor, acumulación de utilidades, consecuentemente según su signo, positivo o negativo, disminución de los quebrantos; tenemos un elemento que efectivamente realiza el ejercicio comercial conjuntamente con el capital inicial.-

Si quisieramos establecer con precisión matemática, el grado de incidencia de este elemento, nos resultaría bastante complejo, y por ello, la ley opta por un procedimiento especial y general el que dentro de una aproximación relativa, nos da una compensación suplementaria al capital inicialmente considerado.-

El 50% de las utilidades o pérdidas a computar, no son

las establecidas en el balance comercial de la empresa, ni tampoco las declaradas ante la Dirección de Réditos en el formulario 125 Tercera categoría de réditos - sinó el especialmente declarado en el rubro 12 inc. e de ese formulario 125, donde expresamente se refiere a las utilidades a gravarse con el impuesto a los beneficios extraordinarios.- Una vez trasladado este valor del formulario 125, todavía es necesario rectificarlo y ajustarlo impositivamente para llegar al beneficio aceptado para la liquidación de este impuesto, el que luego se relaciona en un 50%.- En el formulario oficial es el indicado en el rubro 19.

#### GANANCIAS O PERDIDAS DEL CAPITAL

Siempre prosiguiendo con el estudio del capital computable, nos encontramos en la situación referida, que según sea ganancia o pérdida de capital deberá sumarse o restarse del capital según lo establecido en el formulario oficial rubros 11 y 12.-

El artículo 11 de la reglamentación de este impuesto establece que todas las ganancias o quebrantos obtenidos con motivo de las realizaciones de capital, deben proporcionarse en relación al tiempo transcurrido desde que se operan estos hechos, hasta el final del ejercicio, aumentando o disminuyendo este resultado al capital inicial.-

Acotaré que para que sea computable esa diferencia con motivo de las realizaciones de bienes de capital, esos bienes debían haber figurado en el activo inicial, ya que en lo contrario, no nos interesaría.- Igualmente debemos dejar estable-

cide que ese beneficio o quebranto, solo es computable al efecto de establecer el capital computable para este impuesto y no se los refiere e incluye dentro del beneficio imponible.- Con respecto a este último, con motivo de la reforma impositiva.- Agosto 1950- establece normas que varían el procedimiento adoptado hasta esa fecha, ya que reuniendo ciertas características las realizaciones de capital, incluye los beneficios o quebrantos realizados dentro del beneficio imponible y gravable por réditos.- Luego me referiré en especial sobre esto.-

Las normas establecidas y a observarse a los efectos de arribar a las ganancias o pérdidas de capital, no son las que económicamente de acuerdo a la contabilidad en que se los registra se obtiene, sino, que por el contrario, resultan de relacionar su precio de venta con su respectivo valor impositivamente registrado Artículo 6 del decreto 21.703/44.-

Un ejemplo nos aclarará la presente norma:

Inmueble Contablemente registrado a su costo de	500.--
Su valuación fiscal es de	400.--
Se ha vendido en	650.--

Contablemente obtenemos una ganancia de 150.- Para la liquidación de este impuesto no es 150, sino la que se obtiene relacionando el precio de venta con la valuación fiscal, lo que nos da 250.--

Otro ejemplo en valores amortizados .-

Valores amortizado contablemente en	1.000.--
Valores amortizados y ajustados impositivamente	3.000.--
Precio obtenido en su venta	5.000.--

La utilidad computable para este impuesto no es la obtenida contablemente, que sería 4.000.-- sino la que resulta de considerar como valor de costo, el ajustado impositivamente, en nuestro caso nos resulta 2.000.-- La diferencia estriba que en el primer supuesto de costo, se amortizaron coeficientes mayores a los legalmente establecidos, obligando en consecuencia a su reajuste.--

### TRANSFORMACION DE ACTIVOS

#### De gravados a Exentos y viceversa.--

Suele ocurrir dentro del funcionamiento de una hacienda en lo que respecta a su evolución patrimonial, que determinados valores de activo afectados a la producción de renta gravada se los destine a la producción de renta exenta y viceversa.--

Como consecuencia de esa mutación de destino, corresponde subsiguientemente rectificar el tratamiento impositivo de los capitales inicialmente computados para la liquidación de este impuesto.--

El presente tratamiento, reposa en la idea general de que paralelamente a las variaciones de capital, estas desafectaciones equivalen a un aumento o disminución de los medios de producción de beneficios imponibles.--

Nuestro ejemplo:	ACTIVO GRAVADO	150.--
	" EXENTO	50.--

a los cuatro meses la situación patrimonial de la hacienda varía destinándose íntegramente el capital a la producción de renta gravada.--

Conforme a las disposiciones legales debemos relacionar

proporcionalmente al tiempo utilizado, los valores de activo gravado y activo exento.-

La solución la hallamos mediante una simple regla de tres en virtud de la cual obtenemos la relación correspondiente a la desafectación de exento a gravado por los restantes 8 meses que falta para terminar el ejercicio.-  $\frac{50 \times 8}{12} = 36,66$  importe que debemos sumar al capital inicial en el rubro 11 inc. b. del formulario oficial.-

El mismo procedimiento se utiliza en el caso de existir varias transformaciones de capital durante el ejercicio, con la sola particularidad de establecer las relaciones en forma directa para cada una de las desafectaciones o afectaciones dentro del patrimonio.-

Nuestro ejemplo: Activo Gravado 100  
Activo exento 100

TRANSFORMACIONES OPERADAS: A los tres meses se produce un aumento patrimonial de 100.- invertido en activo gravado.- A los seis meses se vende un activo gravado de 50.- A la misma fecha una operación similar en el activo exento.- A los nueve meses se realiza bienes de activo gravado con ganancia de 100 que se invierte en activo exento.-

<u>SOLUCION</u>	<u>ACTIVO INICIAL</u>	100.--	
a los tres meses	$\frac{100 \times 9}{12}$	75.--	
a los seis meses	$\frac{50 \times 6}{12}$		25.--
a los nueve meses	$\frac{100 \times 3}{12}$	25.--	
a los nueve meses	$\frac{100 \times 3}{12}$		25.--
		200.--	50.--
	<u>CAPITAL COMPUTABLE</u>		<u>150.--</u>
		200.--	200.--

## DISTRIBUCION DE UTILIDADES

El problema de la distribución de utilidades se nos presenta dentro de dos tipos de sociedades: una las de capital, por ejemplo en sociedades anónimas y la otras en aquellas sociedades de personas o asimiladas a ella, por ejemplo: colectivas, de - responsabilidad limitada.-

Primeramente me referiré en especial a las sociedades de personas, por cuanto la distribución de utilidades se encuentran simplificadas y resumida en el ajuste impositivo de las cuentas particulares de cada socio.- Si dentro de este tipo de sociedades se practica la separación de una parte de las utilidades a favor del personal en concepto de gratificaciones o habilitaciones, es norma legal de considerar las mismas deducibles de las utilidades siempre y cuando sean pagadas a sus destinatarios dentro de los 60 días subsiguientes hábiles.- Si por cualquier circunstancia ese pago llegare a realizarse en fecha posterior a la que corresponde su monto constituye entonces una carga del ejercicio en curso con imputación a las cuenta de sueldos e habilitaciones.- Al producirse esta última situación corresponde rectificar las declaraciones juradas por el ejercicio anterior en el monto de lo asignado para habilitaciones, pagando los impuestos respectivos.-

Considero necesario acotar la situación especial con respecto al sueldo anual complementario establecido por decreto 33.302/45 cuya reglamentación legal del artículo 94 "in fine" T.O. dice: "El sueldo anual complementario implantado por de-

creto -Ley N° 33.302/45 será deducido en el balance impositivo en un monto equivalente a 1/12 de los sueldos y jornales correspondientes al lapso 1° de Enero hasta la fecha del cierre del ejercicio, al personal que tenga derecho a esa fecha, a la referida retribución.- El excedente entre el importe que efectivamente se pague al 31 de Diciembre y el monto deducido en la forma indicada, será computable como gasto del ejercicio siguiente".-

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS Y HABILITACIONES EN LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

Es justamente dentro del tipo de estas sociedades donde toma importancia los movimientos de valores provenientes de utilidades que se destina a los efectos de cubrir honorarios, habilitaciones y lo que comunmente se conoce como dividendos provisorios.-

Primeramente hablaremos de los dividendos en general.-

DIVIDENDOS PROVISORIOS: Son los que generalmente se acuerda durante el desarrollo del ejercicio, en base a las operaciones realizadas, constituyendo los mismos parte del dividendo que en definitiva se acordará al cierre del ejercicio.-

DIVIDENDOS FINALES: Son los que la asamblea resuelve distribuir entre los asociados con motivo del cierre del ejercicio y aprobación del balance.-

El problema de la imposición en el primer caso, se bifurca; primero corresponde saber cuando el accionista debe declarar la obtención de ese rédito.- Pueden ser dos momentos, el uno, cuando se los declara disponibles, pero, como comunmente

de la disponibilidad a su pago transcurre cierto tiempo, llegamos al otro momento que sería el de la percepción.- Conforme a la disposición del artículo 87 de la reglamentación T.O. que transcribo "Los accionistas declararán los dividendos provisionarios en el año que la sociedad los hubiera puesto a su disposición"., lo que nos indica que para el accionista la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad pagadora es intrascendente.- Lo que realmente corresponde conocer es el momento en que las rentas quedan habilitadas a favor del accionista.-

Ahora con respecto a la sociedad misma, es decir desde que momento corresponde su deducción del capital e inclusión en el pasivo de los dividendos provisionarios y o finales, debemos decir que legalmente y en forma precisa no existe la disposición legal respectiva.- El problema existente es con respecto mas a una cuestión de orden jurídico-para saber desde que momento los accionistas se convierten en acreedores de esa sociedad - con respecto a los dividendos aprobados por la sociedad en asamblea general o desde la fecha en que el Directorio resuelve su efectivo pago.- Si en los estatutos de esa sociedad -- existen disposiciones referentes a las fechas y normas sobre el particular, estas serán imperativas en defecto de una nueva resolución de la asamblea general.-

En ausencia de normas y términos dentro de los estatutos, es lógico que lo disponga la asamblea general que a pesar de ser un órgano de la sociedad, es ella misma, quien mediante el directorio en este caso su órgano ejecutivo, delega en él la potestad de decidir la oportunidad de su pago.-

La importancia fiscal de conocer ese momento, estriba en la circunstancia de que mientras no se realice la aprobación y distribución de utilidades, el capital de la sociedad se incrementa en esa suma, por cuanto como ya lo sabemos, dentro de este impuesto se considera el balance inicial, y es justamente con motivo de ello, dado que prácticamente la asamblea se realiza dentro de los cuatro meses sub-siguientes, plazo que todavía se prolonga hasta el pago de los dividendos aprobados en esa asamblea; que el fisco necesite fijar el momento en que esos dividendos, utilidades de la sociedad, pasen a pertenecer en propiedad a los accionistas.-

#### HONORARIOS DE DIRECTORES Y SINDICOS

El artículo 3° inc. a de la reglamentación autoriza a -  
 "... En el caso de sociedades anónimas, se podrá deducir en concepto de retribuciones al síndico y Directorio, 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 los Directores que simultáneamente desempeñen las funciones de gerentes, contador u otros cargos.-

La finalidad limitativa de esta norma, es impedir la traslación de utilidades gravables con este impuesto, a los rubros de explotación de la empresa donde al ser considerados como gastos deducibles, se consigue disminuir el monto imponible.- Dentro de las retribuciones permitidas a los directores por su condición de tal, se permite a su vez en forma independiente, si estos mismos Directores desempeñan funciones

específicas, como por ejemplo, de Gerentes, contador, jefes, etc., la de percibir una retribución por el desempeño de esa función.-

Analizando la disposición legal, podemos extractar lo siguiente:

1º: El monto de la retribución que puede acordarse al Directorio se encuentra limitado hasta un 8% de la ganancia impositiva del ejercicio.- Lease claramente ganancia impositiva, o se la derivada de la utilidad contable una vez practicado - los ajustes respectivos.-

2º: Como consecuencia de la anterior conclusión, se reconoce que la misma es practicable siempre y cuando existan utilidades, en su defecto, ante la presencia de un quebranto, no corresponde la consideración de una retribución al Directorio.-

3º: Independiente de las retribuciones a acordarse en - las condiciones referidas anteriormente, los Directores pueden a sú vez percibir otras remuneraciones en esa misma empresa, no por su condición de Directores, sino por la función desempeñada dentro del funcionamiento de la misma.- Su monto debe ser aprobado por la Dirección General Impositiva.-

4º.- La relación del 8% se establece sobre los beneficios impositivos, o sea el balance impositivo, que se ha obtenido del balance comercial depurado de acuerdo a las normas legales al respecto.-

5º.- Al establecer el decreto que las remuneraciones deben ser efectivamente pagadas, condiciona la deducibilidad de esa suma a una condición de pago dentro de un término, que en

nuestro caso, por relación a la situación similar en el caso de habilitaciones o gratificaciones al personal, debe ser dentro de los sesenta días hábiles.- Artículo 94 de la reglamentación T.O.-

6°.- La forma especial establecida para el cálculo del 8% según el artículo 3° del decreto 21.703/44 nos obliga a una demostración practica.- Dice el referido art. "A los efectos del inciso a) del artículo 3° del decreto N° 18.230 (Texto Modificado), el límite máximo del 8% se calculará sobre la ganancias impositiva establecida para el pago de este impuesto sin incluir las deducciones que autorizan los incisos a) b) y f) del mismo artículo".-

Nuestro ejemplo:	Utilidad comercial	100.000.--
	Sueldos Directores	12.000.--
	Honorarios Directores	15.000.--
	Remuneración al extranjero	10.000.--
		<hr/>
		147.000.--

8% sobre \$ 147.000.-- -- \$ 11.760.-- que es la suma que debe deducirse y nos lo \$ 15.000.-- m/n. efectivamente pagados.- Frente a tal evento se procede a corregir el balance impositivo aumentándole en \$ 15.000.-- en el rubro 15 inc. d y disminuyendo la suma de \$ 11.760.-- en el rubro 18 inc. a) del formulario oficial.-

RELACION DEL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS  
DENTRO DEL IMPUESTO A LOS REDITOS Y VICEVERSA.-

El artículo 3° inciso f. del decreto 21.702/44 al decir: "El impuesto a los beneficios extraordinarios será deducible para el cálculo del impuesto a los réditos, pero no para la

liquidación del presente gravamen".- Con lo que se establece que el monto pagado en concepto de beneficio extraordinario no se lo puede considerar como un gasto deducible, en consecuencia corresponde corregir el balance impositivo aumentándolo en ese importe en el rubro 15 inc. g. del formulario oficial.-

La segunda parte de este artículo establece que el impuesto a los réditos abpnados, no será deducible para la liquidación del presente impuesto, pero en cambio se admite una deducción mas bien compensatoria general, que en nuestro caso ha sido estimativa, del 10% de la utilidad imponible ajustada de acuerdo con las normas legales.- Actualmente ha sido elevada a un 15% con motivo de la reforma de la ley N° 13.925 cuya aplicación corresponde a partir de los ejercicios que cierren con posterioridad al 30 de Noviembre de 1950.-

Dentro de la liquidación del IMPUESTO A LOS REDITOS Formulario 125- es deducible lo pagado en concepto del impuesto a los beneficios extraordinarios.- Esta deducción es consecuencia de que el presente gravamen es considerado en su afectación, como un gravamen de la empresa misma.- En cambio dentro del impuesto a los réditos, lo pagado por cada contribuyente, aún en el caso de una empresa unipersonal, en conceptos de réditos, formulario 120, debe imputarse contablemente a la cuenta particular del contribuyente.-

#### COMPENSACION DE QUEBRANTOS

Una de las características de este gravamen, es el de permitir compensaciones de quebrantos de un ejercicio con be-

beneficios de ejercicios posteriores.- La técnica empleada es algo similar a la utilizada en el impuesto a los réditos con la particularidad de que su movimiento es independiente a aquel.-

En el formulario oficial del impuesto a los beneficios extraordinarios- rubro 15- no se deduce los quebrantos establecidos en la liquidación del impuesto a los réditos.- Artículo 2º Inciso d) de la .reglamentación-, por cuanto el quebranto cuya compensación se permite dentro de éste gravamen es el que se establece conforme al procedimiento establecido en él.- Sus características son las siguientes:

a) No se admite la transferencia de un ejercicio a otros de los \$ 20.000.-- del mínimo no imponible.-

b) Como originariamente el presente gravamen fue establecido por tres años, a partir del 1º Diciembre de 1943, la compensación debía efectuarse dentro de ese período.- Al prorrogarse su vigencia, surgió una duda en el sentido de limitar a ese período, o consecuentemente extender las compensaciones sin limitación de años, mientras exista tal gravamen.- En forma oficial en el Boletín Oficial -23/8/47.- La Dirección General Impositiva aclaró este particular admitiendo la compensación sin limitación de años.- Las consecuencias fiscales para el contribuyente que después de varios años, resulta afectado en un ejercicio por el presente gravamen, es importante, ya que lo aconsejable indica la necesidad de efectuar las liquidaciones correspondientes a los años anteriores y acumular los quebrantos compensables al efecto de disminuir la carga impositiva del

año gravable.--

Como medida precautoria, con el solo propósito de evitar la oposición prescriptiva de parte de la Dirección, es recomendable la presentación de la declaración jurada aunque no resulte impuesto a pagar, pero, se hace con la finalidad de acumular saldos.--

Demostraré prácticamente con un ejemplo sencillo sin existir las complicaciones y demás ajustes de la realidad, la forma de establecer los quebrantos compensables.--

Una empresa con un capital constante de \$ 1.000.000.-- lo que le permite obtener una utilidad normal del 12% o sean \$ - 120.000.-- anuales.--

<u>RESULTADO IMPOSITIVO</u>	<u>DIFERENCIA CON LA utilidad normal</u>	<u>QUEBRANTO ACUMULADO</u>
Q 100.000.--	-- 220.000.--	- 220.000.--
U 90.000.--	130.000.--	- 250.000.--
U 100.000.--	- 20.000.--	- 270.000.--
U 70.000.--	- 50.000.--	- 320.000.--
U 450.000.--	B 330.000.--	B 10.000.--

El anterior ejemplo nos demuestra que habiendo obtenido en el último ejercicio una utilidad imponible de \$ 450.000.-- cuya liquidación se efectuaría sin la compensación permitada, el contribuyente tendría que pagar una elevada suma en concepto de impuesto, pero, computando las compensaciones de años anteriores, solo se excede en \$ 10.000.-- el que todavía no es gravable, por cuanto está dentro del mínimo no imponible de \$ 20.000.--

Por último añadiré que para efectuar las compensaciones referidas, se requiere que se trate de una misma empresa.-- No

importa que esta sufra modificaciones en su estructura jurídica o en la composición de sus asociados, ni aún existiendo venta de esa hacienda.-

MINIMO NO IMPONIBLE DE \$ 20.000.-M/N.-

Con el propósito de eliminar del campo tributario a las pequeñas empresas en relación a las utilidades por ellas obtenidas, que en la mayoría de los casos se obtiene mas por la acción personal desplegada por los titulares que por el capital empleado, el artículo 1º del decreto 21.702/44, en su última parte, determina que los primeros \$ 20.000.- m/n. del beneficio obtenido, estan exentos del gravamen.-

Si bien el móvil referido fue, el principio rector del establecimiento de un mínimo no imponible, actualmente por efectos derivados de la inflación, tal principio se ve reducido en sus alcances, por cuanto por derivación misma del encarecimiento general de las cosas y servicios, esa misma empresa debe obtener mayor beneficio, penetrando en consecuencia dentro de la tributación aunque no hayan variado los capitales utilizados ni los elementos personales.-

Respecto a la forma en que esa deducción debe efectuarse, debemos especificar que ella corresponde a cada empresa sin interesar ni influir su forma jurídica ni quienes son sus titulares, conforme lo dispone el artículo 5º del decreto 21.703/44.-

El único problema que se nos podría plantear es con respecto a aquellas situaciones donde sea necesario relacionar ejercicios parciales, ya sea por liquidación definitiva de la empre-

sa e por transferencia de la empresa a otro conjunto o entidad. En estos casos cuando se trate de un cese o liquidación donde se extingue la empresa, corresponde deducir íntegramente los \$ 20.000.-- m/n. cualquiera sea el número de meses comprendido en el último ejercicio.-

Si por el contrario, el cese de la actividad se debe a una transferencia a otra entidad o personas quienes continuaran desarrollando las actividades de ella, corresponde el fraccionamiento de los \$ 20.000.-- m/n. en relación a los meses comprendidos, en forma tal que para el fisco entre las dos partes, luego totalicen los \$ 20.000.- deducibles como mínimo no imponible.

#### DEDUCCION POR EL DUEÑO O SOCIOS DE LA EMPRESA.-

Dentro del ámbito del impuesto a los réditos, se explica el motivo en virtud del cual no se admite deducción alguna en concepto de sueldo, por la característica esencial del impuesto a los réditos, eminentemente personal, y cuyas diferentes - fuentes productoras de réditos han originado las cuatro categorías de réditos.-

Pero, dentro del impuesto a los beneficios extraordinarios, sería manifiestamente injusto no admitir para su liquidación una compensación a la actividad desarrollada por cada persona o socio dentro del tipo de sociedades de personas o asimiladas a ella, por cuanto, teóricamente, esa actividad no forma parte del objeto de este gravamen.-

El artículo 3º inciso c) del decreto 21.702/44, autoriza a "....."Las empresas individuales y las sociedades en general

excepte las anónimas- podrán deducir la suma de \$ 300.- m/n. mensuales por cada socio que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa.- Esta deducción alcanza a los socios colectivos de las sociedades en comandita por acciones pero no a los accionistas".-

Las consecuencias del artículo transcripto, son las siguientes:

Para que la deducción sea factible, es menester que el trabajo se haya prestado efectivamente, en el país, y al servicio de la empresa, no interesando ni influyendo, la magnitud ni naturaleza de la actividad desenvuelta, basta la existencia continuada de ella.-

No influye el caso de que una misma persona desempeñe una actividad en diferentes empresas, ni aunque en todas practique la deducción correspondiente a su sueldo permitido.-

La deducción es permitida en todas las sociedades de personas o asimiladas a ella, como en las colectivas, sociedades de personas.- LIMITADA, industrial, etc.- En las sociedades anónimas y comanditas por acciones, no es deducible.-

#### REFORMA ACTUAL SOBRE SUELDOS DEDUCIBLES.-

Con motivo de la reforma de la ley N° 13.925 a partir de los ejercicios cerrados con posterioridad al 30 de noviembre de 1950 se elevó la deducción permitida de \$ 300.-- m/n. mensuales a la suma de \$ 1.000.-- m/n. subsistiendo en lo demás, las características apuntadas anteriormente.-

#### REFORMA ACTUAL SOBRE % DE UTILIDAD IMPONIBLE DEDUCIBLE.-

También dentro de la reforma establecida por la Ley N° 13.925 se modifica el porcentaje del 10% que se deducía de la utilidad imponible del artículo 3° inciso f) decreto 21.702/44, elevándose ese porcentaje al 15% en todos los ejercicios cerrados a partir del 30 de noviembre de 1950.-

REFORMA ACTUAL SOBRE ENAJENACION DE BIENES DE ACTIVO

FIJO Y LLAVE.-

Dentro de la reforma de este impuesto por la ley N° - - 13.925, se agrega el inciso g) al artículo 3° del decreto N° 21.702/44 cuyo texto es el siguiente:

Inc. g) (agregado), A partir de los ejercicios que se cierren con posterioridad al 30 de Noviembre de 1950, no se computará para la determinación de la utilidad sujeta a este impuesto, el resultado de la enajenación de los bienes de activo fijo a que alude el artículo 4° de la ley del impuesto a los réditos, salvo en los casos comprendidos b) y c) del mismo artículo.- Tampoco se computará el resultado de la enajenación de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, siempre que no fuere de aplicación lo dispuesto en el artículo 3°, primer párrafo "in fine" de la citada ley".-

Es innegable que las modificaciones producidas, implican una apreciable disminución del gravamen que recae sobre la industria y el comercio al liberar los beneficios provenientes de la enajenación de bienes de activo fijo y de derechos de llaves, patentes, regalías etc., reconociéndose en favor de tal liberación el hecho de que si bien dichos beneficios estan

vinculados con la explotación, no son el resultado de la realización de operaciones normales y habituales del comercio de la industria, sujeto del impuesto, que es a lo que debe tender a gravar el tributo que comentamos.-

### LAS TABLAS DEL GRAVAMEN

El gravamen ha adoptado la forma de imposición progresiva, relacionando el monto de utilidades imponibles con respecto al capital que las produce.-

El artículo 6° del decreto 21.702/44 establece respecto a ellas: "Las tasas del impuesto serán las siguientes:"

- 10% Sobre el monto del beneficio extraordinario imponible hasta el 5% por ciento del capital y reservas libres, mas
- 15% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el 5 por ciento y el 10 por ciento del capital y reservas libres, más
- 20% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el 10 por ciento y el 15 por ciento del capital y reservas libres, mas
- 25% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el 15 por ciento y el 20 por ciento del capital y reservas libres, más
- 30% sobre el monto del beneficio extraordinario imponible que supere el 20 por ciento del capital y reservas libres.-

El procedimiento práctico se desarrolla fácilmente ajustándose a las normas y el procedimiento discriminado en el formulario oficial, cuya sencillez, hasta nos evitaría las explicaciones del caso.-

Sintetizando, podemos agregar que: Una vez obtenido el beneficio impositivo, se le separa la ganancia normal.- 15% sobre el capital computable- conjuntamente con el mínimo no imponible de \$ 20.000.-- y lo que esta constituye el beneficio extraordinario sujeta a la tributación.- Luego se obtiene el 5% del capital computable.- el primer 5% del capital tributa el 10%, al segundo 5% el quince por ciento, y así sucesivamente hasta el cuarto 5% que tributa el 25%; si una vez deducidos los cuatro cupos del cinco por ciento, resta beneficios imponibles, - ese saldo tributa el 30%.-

#### CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE PERIODOS PARCIALES.-

Hasta ahora nos referimos al supuesto de liquidarse ejercicios completos, pero, puede darse el caso de tener que efectuar una liquidación donde el ejercicio comprende un número menor de meses.-

El procedimiento normal para establecer la utilidad permitida 15% sobre el capital- se refiere al caso de un ejercicio de 12 meses.- En el caso de ser por ejemplo 9 meses; la solución radica en establecer una relación proporcional para ese término, pero practicamente como este procedimiento tropieza con ciertas dificultades se adopta una forma de relación que permite utilizar el formulario oficial.-

Este arbitrio, que usualmente aplica la Dirección General consiste en multiplicar al activo y al pasivo al principio del ejercicio por la fracción de año que representa el período irregular a liquidar, y luego seguir el formulario oficial sin otra variación que la de adaptarlo en aquellos rubros

del formulario que se refieren a deducciones que son permisibles en un período de un año.--

Por ejemplo liquidando un ejercicio de 9 meses con un activo inicial de 500.000.-- y un pasivo de 200.000.-- debemos multiplicar cada una de esas cantidades por 9/12 y sus resultados nos daran el activo inicial y pasivo inicial computable, en nuestro caso:

activo \$ 375.000.-- pasivo \$ 150.000.--

Se prosigue luego la liquidación de acuerdo con el formulario pero deduciendo 9 meses para el sueldo y practicando las amortizaciones sobre una base de 9 meses.--

DOCTRINA: El dinero invertido transitoriamente en títulos públicos o depositado a plazo fijo, no deja de pertenecer al activo computable, productor de utilidades gravables, a los efectos del balance impositivo para liquidar el impuesto a los beneficios extraordinarios.--

-----oOo-----

Dada la repercusión en que incidirá sobre nuestro gravamen el fallo dictado por la sala contencioso administrativo de la Cámara Nacional de Apelaciones, ya que por el interpreta que no existe desafectación de valores de activo al invertirlos transitoriamente en fondos públicos o depósitos a plazo fijo, debiéndose considerar esos valores dentro del activo computable, considero necesario la transcripción de ese fallo, por cuanto sus fundamentos son interesantes y con posibilidades de que en

un future proximo obligue a reconsideraciones de los criterios interpretativos de la Dirección no solo en este aspecto, sino también en los demás elementos que puedan tener relación dentro de este gravamen con el presente fallo.- El Tribunal resuelve: "Que el punto neuralgico del desacuerdo entre el actor contribuyente y el fisco demandado, finca si debe o no considerarse comprendido dentro del concepto de "activo computable" productor de utilidades genéricas de la industria explotada; los fondos sociales colocados en títulos públicos, bonos del Tesoro, Letras de Tesorería y depositos a plazo fijo.-

"Constituye una grave error de parte del representante del Fisco Nacional, sostener, como lo hace en autos" que es esta una cuestión de puro derecho", pues no basta argumentar a base de un silogismo de carácter jurídico, al que se atribuye el alcance de una exégisis completa de la ley, su reglamentación, para dar por resuelto el caso en discusión.-

"Siendo la norma legal aplicable, clara y precisa, antes que una disquisición de derecho, sera menester estudiar y resolver una cuestión de hecho a saber: Si los beneficios obtenidos quedan o no vinculados al "giro del negocio gravado".-

Para ello es imprescindible conocer la inversión definitiva de tales valores, es decir que su calificación como capital computable dependerá del destino que se de a aquéllos.-

El hecho de convertir el dinero efectivo en títulos e letras de tesorería, importa una simple transformación, que en nada afecta su origen substancial, ni menos su disponibilidad para financiar las obras que requieren el normal funcionamien-

to y el progreso de la empresa metalúrgica de la firma actora.-

"Tante el encaje metálico, como los títulos y acciones- por su naturaleza de valores representativos- son substancialmente idénticos, sin que la transformación de unos en otros autorice a la Dirección Impositiva a atribuirles un cambio de destino, es decir a considerarlos desafectados del capital computable y objetivando un distinto negocio.-

En realidad, ese conjunto de colocaciones no forma una unidad que se independiza del capital para constituirse en una fuente permanente de nuevos y distintos beneficios, sino que cambia de forma en provecho del propio capital del que sigue dependiendo con proyecciones sobre las obras y necesidades futuras, generadoras del gravamen.-

Es preciso no olvidar del punto de vista de la exégesis legal, que la suma de beneficios que se pretende gravar, constituye una reserva de capital y como tal, teóricamente y de hecho, sigue siendo el mismo capital, es decir el capital técnicamente llamado computable.-

"En la emergencia pugnan dos criterios de interpretación diametralmente opuestos; uno de índole estática - en el que se atrinchera la D.G.I.- y otro de carácter dinámico que el tribunal estima debe privar en la cuestión de autos.- El primero pretende fijar las reservas en encaje metálico, inmovilizarlas en la forma y en el momento en que se han producido de manera de quedar esterilizadas en su procedencia y constituyendo un capital estático, es decir un valor inalterable.-

Por el contrario, el criterio opuesto tiende a movilizar el capital de reserva, hacer que produzca un interés mínimo - que se agrega la mismo capital, sin que el aspecto secundario de ese bajo producido, pueda tener la virtualidad que le atribuye la D.G.I. de desconocer la sumas de los beneficios del activo computable.-

El Tribunal insiste en puntualizar que para fijar el capital computable es siempre el destino que se da a las reservas libres y no su composición, es decir los valores que las integran que ha de proporcionar la norma discriminatoria para establecer si juega o no, en el caso, el inciso c) del artículo 25 de la ley 11.682 T.O..-

Si esos valores colocados en títulos, acciones, o depositados a plazo fijo permanecen supeditados a la realización de las obras que producirán el rédito, es decir vinculados en esa forma al giro del negocio gravado, resulta manifiesto que les comprende la salvedad del artículo primero inciso c) última parte del decreto reglamentario del impuesto a los beneficios extraordinarios.-

Los términos de la resolución administrativa confirma plenamente el punto de vista precedentemente expuesto, cuando expresa:

"Que de acuerdo con el régimen del impuesto a los Beneficios extraordinarios, los valores o bienes que concurren a formar el capital computable deben reunir una de estas dos condiciones.-

"1° Que estén destinados directamente a la producción de las utilidades sujetas a este gravamen, ejemplo: maquinarias, instalaciones, materia prima, etc., vale decir el activo que concurre a generar las utilidades de la actividad alcanzada por el impuesto (art. 4° decreto 18.230 t. m.) y 7° y 8° del decreto número 21.703/44.-

2°.- Que aunque revistan el carácter de inversiones ajenas a la actividad productora de los beneficios gravados por el impuesto, estén vinculados en alguna forma al giro y siempre que: a) produzcan renta sujetas al impuesto a los réditos (art. 1° inciso c) del decreto N° 21.703/44".-

Es indiscutible que las inversiones efectuadas en títulos, bonos de tesorería y depósitos a plazo fijo estén vinculados al giro del capital de la actora y producen rentas sujetas al impuesto a los réditos.-

Son, pues, tan precisos los conceptos emitidos por la D. G.I., en la parte de la resolución que dejamos transcrita, y es tan apropiado y pertinente el texto de la ley que tanto aquellos, como éste parecieran estampados para encuadrar y resolver el caso subjudice.-

Los títulos y valores impugnados están sujetos al impuesto a los réditos de la 2° categoría (art. 45 inc. a) de la ley N° 11.682) y estos han sido oblatos espontáneamente por la actora.-

Continúa el fallo diciendo: El verdadero problema reside en saber si convertidas las reservas en títulos, por éste solo

hecho, los beneficios pueden ser alcanzados por el impuesto.-

Se impone aquí la negativa, desde que no se trata de la incorporación de nuevos valores al capital para producir a los efectos impositivos una utilidad menor, sino la conversión de un valor en otro.- Más aún, conservándose el dinero en efectivo, en caja o en cuenta corriente, este dinero será tenido como activo computable art. 4º decreto 18.230 t.m., a pesar de no devengar rentas, no podrá entenderse que su conversión en títulos rentables, impliquen un procedimiento para disminuir los beneficios, desde que por el contrario, los acrecentan.-

Si las autoridades de la sociedad disponen la transformación del efectivo disponible en títulos de fácil conversión, para reconvertirlos nuevamente en efectivo según las necesidades de la empresa, no sólo no se ha hecho una incorporación ficticia de activo, sino que se ha procedido a una simple sustitución de valores reciprocamente convertibles, para su posterior utilización de acuerdo con los planes trazados, como ha ocurrido en el presente caso.-

De la circunstancia de que de dicha conversación resulte una renta que difiera de la principal del negocio, no pueda inferirse que no es consecuencia necesaria de éste, pues lo necesaria en el comercio es la obtención de utilidades, y aquella medida, a sustituir el dinero como valor no rentante por otros valores que dan renta, esto es, que contribuyen a aumentar los beneficios de la empresa, viene a realizar más acabadamente el propósito necesario en el comercio a que nos he-

mos referido.-

La conversión transitoria en títulos o valores mobiliarios, cuando la empresa no tenga una organización especial al efecto, no puede ser tenida como explotación distinta, ni tampoco como participación en otra empresa.- Desde que en este último caso falta la permanencia de inversión que haga pensar en una participación en el sentido legal.- Por consiguiente, tales operaciones, constituyen en realidad, una actividad complementaria del giro, y es así que sus resultados deben ser incluidos en el balance impositivo y computados también dentro del capital computable los montos de tales inversiones complementarias.- No hay aquí, por consiguiente, una desafectación de esas sumas con respecto al giro del negocio, sino su afectación transitoria a actividades que no pueden ser tenidas ni como participación en otras empresas, ni como explotación distinta, y que no pueden tampoco, en consecuencia, ser excluidas en el ajuste.-

Queda de este modo probado, que el decreto reglamentario no exceden los límites legales, y también que la aplicación - que de dicho decreto ha efectuado el fisco, no es la que verdaderamente surge de los términos del propio decreto.-

De las conclusiones del dictamen pericial se infiere la procedencia del reclamo formulado. Por ello y a mérito del acuerdo que antecede, se revoca, la sentencia apelada de fojas 127 a 129, y se hace lugar a la demanda de repetición instaurada por "L.C. S.A. metalúrgica, Industrial y Comercial contra el Gobierno de la Nación que deberá devolver a la firma preci-

tada la suma reclamada en el presente juicio....." (1).-

BIBLIOTECA

---

(1).- El avisador Mercantil.- pag. 2 - 19/8/51.-