



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



# La incidencia impositiva según la forma jurídica de la empresa

Traiman, Max José

1955

Cita APA:

Traiman, M. (1955). La incidencia impositiva según la forma jurídica de la empresa. 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

N.º 211

T4

ORIGINAL

54171

MAX JOSE TRAIMAN

LA INCIDENCIA IMPOSITIVA SEGUN LA FORMA JURIDICA DE LA EMPRESA

INSTITUTO DE CIENCIAS ARGENTINAS

de la

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Director, DR. ARMANDO M. ROCCO

A 20 // 1955

*Max J. Traiman*

1001/0636

Domicilio: Santa Fe 1605. 1ª A

1º.- Introducción.-

2º.- sociedades de personas y sociedades de capital-empresa individual.-

A) Imposición a la renta de personas físicas, sociedades de personas y sociedades de capital.-

B) Dinámica del patrimonio social.-

C) Las Reservas.-

D) La retribución del empresario.-

E) Relaciones entre los socios y la sociedad.-

F) La participación obrera en las empresas. Acciones de trabajo.-

G) La exención del impuesto a las ventas, al pequeño industrial y el criterio fiscalista.-

H) El impuesto a las Actividades Lucrativas y el trato a las sociedades comerciales.-

I) El impuesto para aprendizaje y el trato a los socios con responsabilidad limitada.-

J) El impuesto a la herencia.-

3º.- sociedades cooperativas.-

4º.- sociedades accidentales.-

5º.- sociedad conyugal.-

6º.- sociedades mixtas y Asociaciones Civiles.-

7º.- conclusiones.-

.....

54171

INTRODUCCION

"Las grandes guerras de 1914 y 1939 y sus formidables consecuencias económicas, han obligado al Estado, sujeto de la actividad financiera, a actuar en forma absorbente, con variada existencia, de la que no pueden dar cuenta los viejos libros".-

SALVADOR ORIA.-

El desarrollo económico, social y político de los últimos tiempos ha creado nuevos planteos y nuevos problemas a la ciencia de las finanzas.-

El crecimiento de las funciones del Estado y de los gastos públicos ha hecho necesario buscar nuevas fuentes de recursos.-

El estudio de las finanzas de hoy, tiene ante sí un panorama complejo pues junto a los principios clásicos, se deja de escucharse por dequiere la necesidad de emplear a los impuestos con fines extrafiscales.-

En todos los países el nacimiento de impuestos que recaen sobre la renta en sus distintas formas (habitual, eventual y anormal), tienen muy en cuenta la capacidad contributiva.-

pero para juzgar en que manera el legislador respeta ese principio fundamental, debe considerarse el conjunto de impositivas que constituyen el ordenamiento impositivo.-

La tendencia a constituir personas ideales o jurídicas para desarrollar actividades económicas, las fluctuaciones monetarias y el tecnicismo creciente de las leyes impositivas, es campo propicio para que se pierda de vista la capacidad contributiva. Además súmase a ello, la inclinación del órgano recaudador a legislar, como ya lo advertiera Stuart Mill, teniendo únicamente en vista la mayor recaudación, para comprender los móvi



SOCIEDADES DE PERSONAS Y SOCIEDADES EN GENERAL

EMPRESA INDIVIDUAL

**A.-) IMPOSICION A LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS, SOCIEDADES DE PERSONAS Y SOCIEDADES DE CAPITAL.-**

La ley del Impuesto a los réditos, ha establecido formas distintas para hacer tributar los réditos provenientes de empresas comerciales, según sean propietarios de las mismas personas físicas, sociedades de personas o sociedades de capital.-

Las personas físicas que ejercen una actividad comercial, efectúan su declaración individual y en la misma practican la liquidación del impuesto.-

Las sociedades de personas, (incluidas las de responsabilidad limitada) practican su balance, y a efectos impositivos todas sus utilidades se consideran íntegramente distribuidas a los socios, y gravadas en su persona.-

Las sociedades de personas no son así contribuyentes, sino solamente agentes de información de las rentas producidas por su actividad. En la persona de cada socio, se reúnen todas las rentas que obtienen, y en su declaración individual procede a liquidar el impuesto que corresponda.-

Totamente distinta es la situación de las sociedades de capital, que han sido objeto de varios sistemas de imposición y sucediéndose las reformas en breve plazo.-

Para no exceder los límites de este trabajo, nos remitiremos al sistema vigente a partir del año 1950 y su última modificación por la Ley n.º. 14.393.-

El sistema implantado a partir del año 1950 se basa en los siguientes principios:

- a.) Elimina totalmente la individualización de los accionistas.-
- b.) Grava las utilidades impositivas de las sociedades de capital, en las mismas, con una tasa fija del 24 %, lo que transforma el impuesto a los ré-

ditos en un verdadero impuesto real.-

- c.) Los dividendos que esas sociedades distribuyen, sin interesar el origen de los fondos, pagan un 6 %, en carácter único y definitivo.-
- d.) Todo ello, sin perjuicio del recargo por ausentismo que corresponde.-
- e.) Los accionistas no computan los dividendos e utilidades percibidas, en la determinación de la renta anual imponible, y no tienen obligación de efectuar ninguna declaración sobre la porción de su patrimonio invertido en acciones.-

La reforma de la Ley No. 14.393, mantiene los mismos principios con excepción de que la sociedad tributará el 30 % sobre su renta neta, en lugar del 24 %, pero se elimina el 6 % sobre los dividendos repartidos. Es decir, desaparece la diferencia entre utilidades distribuidas y utilidades no distribuidas.-

Este trato totalmente diferente entre sociedades de personas y sociedades de capital, ha sido numamente discutido, y basta analizar la situación de un contribuyente, según que parte de su patrimonio esté o no invertido en uno u otro tipo de sociedad, para que el impuesto resultante varíe en forma a sombrosa.-

Creemos que el actual sistema de imposición a las sociedades de capital, está reñido con los principios más e l e m e n t a l e s q u e la ciencia de las finanzas enseña, atendiendo a la realidad nacional.-

nos declaramos partidarios de un impuesto a los r e n t a s d i t o s, que sea personal y atendiendo a la capacidad contributiva.-

Emamele Morcelli, (Revista de ciencias económicas



enero-febrero 1954) dice;

"un sistema tributario tiene sus exigencias para organizarse en tal forma que no se aleje del principio general de la capacidad contributiva. por índice de capacidad contributiva se entiende al bienestar económico del contribuyente. Este bienestar proviene de la suma de sus rentas, desarrollando una actividad económica normal, vale decir, de lo que normalmente producen sus actividades, teniendo en cuenta carta de familia, número de hijos, cargas de previsión social (siempre que se quiera o nó incluir) y gravámenes de toda clase, y en base a esto se aplica la escala progresiva".-

creemos además que un sistema impositivo debe ser estructurado atendiendo a la realidad económica y social del país donde se aplica; y el legislador debe atender al estudioso de las finanzas y no al recaudador.-

por último, creemos que una educación fiscal, un sistema de contralor técnicamente bien organizado, y una presión tributaria que no exceda de los justos límites, son los mejores elementos con que cuenta el fiscalizador para que la evasión no sea un fenómeno público y generalizado.-

Al sistema vigente en materia de sociedades de capital se le puede hacer objeto de las siguientes críticas;

- a.) que es injusto, y puede ser confiscatorio, para los pequeños accionistas.-
- b.) que la exageración del principio de la no identificación, crea dos campos de la actividad económica, uno donde los fiscalizadores tienen derecho de indagar e investigar, y el otro, donde automáticamente mueren tales facultades, creando una desigualdad entre los contribuyentes y restando facultades al propio fisco sin fundamento.-

e.) que el sistema que se creó para imposibilitar la evasión de las tasas adicionales e impedir el fraccionamiento de los capitales, se presta para una evasión mucho mayor, y para legalizar fraudes cuantiosos al fisco, mediante la regularización de capitales con la venta de acciones en bolsa.-

d.) que el contralor del patrimonio del contribuyente en forma anual, como medio de vigilar la ree-titud de la declaración de sus rentas, pierde to-do su valor y solo es aplicable en la porción del patrimonio no invertido en sociedades de capital.-

Por lo expuesto, creemos que la identificación a los fines fiscales debe ser el criterio rector en esta materia y siendo títulos o acciones nominativas no vemos la razón de asimilarlas a un régimen único con los títulos al portador. En las acciones al portador no identificadas debe aplicarse una tasa cercana a la tasa máxima, retenida en la fuente.-

con respecto a las utilidades de las sociedades de capital, aceptamos que debe distinguirse entre utilidades impositivas distribuidas y no distribuidas. Las distribuidas, en el momento de su pago, si son títulos identificados debería practicarse la retención de la tasa básica, y si no están identificadas esa tasa mayor cercana a la tasa máxima. Las utilidades impositivas, siempre para el impuesto a los réditos, no distribuidas, deberían gravarse con una tasa progresiva media, y computarse ello como pago a cuenta. si esas utilidades se utilizan o no se distribuyen dentro de los cinco años, el pago debe quedar como definitivo.-

para mayor claridad tratemos de fijar nuestro concep



## B.-) DINAMICA DEL PATRIMONIO SOCIAL.-

1.-) Los movimientos de capitales, ya sean nuevas inversiones, revaluaciones o devoluciones, han interesado siempre al fisco, pero en los últimos tiempos en que la fluctuación monetaria ha sido tan notable, se le ha prestado en la Ley una amplia consideración y una minuciosa reglamentación.-

El problema de la revaluación de los activos, sobre todo los denominados fijos, escapa a los límites de este trabajo, pero no deja de ser una ocasión más para insistir sobre la necesidad de encontrar una solución justa, y hacer notar la insuficiencia para no decir casi total ausencia en nuestra legislación de medidas que una justicia tributaria exige.-

El problema planteado, se vuelve aún más grave al considerar el ordenamiento impositivo vigente, en el trato diferencial que otorga en las mismas situaciones a los diversos tipos de sociedad o a los integrantes de una misma sociedad.-

No constituye una novedad afirmar que cuando la presión tributaria es excesiva, la evasión es su consecuencia directa más inmediata. Además el desarrollo económico de los últimos años, ha hecho florecer por doquier valores "llaves" y mayores valores de todas clases de bienes, ya sea de activo fijo o de activo circulante, siendo en gran parte simples utilidades monetarias, y la aplicación de los impuestos ya sea a la renta habitual o al mayor valor, consiguieron en muchos casos el capital real aplicado a la producción. Como consecuencia de lo expuesto, los empresarios se han acostumbrado a la necesidad de evadir el impuesto, y los excedentes de capital

que resultan para nuevas inversiones se regularizan por la ya famosa justificación de venta de acciones al portador en la bolsa, verdadera fórmula mágica de las finanzas.-

La situación que puede plantear el movimiento de capitales, podemos resumirla en los siguientes casos;

- a.) venta del fondo de comercio.-
- b.) venta de cuotas sociales.-
- c.) Admisión de nuevos socios.-
- d.) transformación de sociedades (empresa personal en sociedad colectiva, sociedad colectiva en sociedad de responsabilidad limitada, sociedad de personas en sociedad de capital, etc.,)
- e.) revaluación de activos.-
- g.) devolución de capital.-

Los beneficios que puedan resultar en todos estos tipos de operaciones pueden estar gravados por el impuesto a los réditos o por el impuesto a las ganancias eventuales, según aplicación de principios generales y teniendo en cuenta el sujeto y objeto en cada operación.-

El mayor valor de los bienes aportados por los socios a la sociedad al constituirse está gravado por el impuesto a las ganancias eventuales, y el resultado de la enajenación de bienes amortizables -excepto inmuebles para los cuales la Ley establece un sistema atendiendo a la persona del propietario y su destino- está gravado por el impuesto a los réditos, lo mismo que la llave que es un rédito de segunda categoría.-

Interesa hacer notar que ni uno ni otro impuesto son pagados cuando existe vinculación económica entre compradores y vendedores o aportantes y adquirentes, que la Ley llama conjunto económico. El conjunto económico existe cuan

do el cobramiento por ciento o más del capital de la nueva entidad pertenezca al dueño o socios de la empresa que se reorganiza. Cuando alguna de las partes que intervienen o ambas, son sociedades de capital con acciones al portador, no hay lugar a la figura del conjunto económico, por no poder comprobarse la individualidad de los accionistas.-

Es importante asimismo que cuando se transfieran o reorganicen fondos de comercio, la Dirección General Impositiva, está facultada para reajustar los precios de los bienes amortizables, si estos fueran superiores a los de plaza, considerando el excedente como llave lo que incide en el balance impositivo de la nueva entidad, pues la llave no es amortizable.-

En materia de inmuebles, la Ley de Réditos, no grava los beneficios de la enajenación de los destinados a explotaciones agropecuarias por personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades de personas (incluso las de responsabilidad limitada) por lo que las sociedades de capital en este aspecto están todas gravadas en la misma forma.-

Antes de continuar resulta imprescindible discutir la naturaleza de la llave, y si es correcta su actual forma de tributación. La definición clásica de la llave (mayor valor inmaterial del fondo de comercio) la considera a la misma como el resultado de un conjunto de factores (marca, clientela, rendimiento, etc.,) y se puede perfectamente demostrar que los importes percibidos como llave en los últimos quince años no responden en la mayoría de los casos a esa definición, o solo lo hacen en forma parcial.-

Como consecuencia de la inflación monetaria, la transformación de los mercados durante la guerra y la post-gue

rra, el régimen de las locaciones y el régimen del control de cambios, sin querer con ello enunciar en forma limitada todos los factores, el comercio y la industria han obtenido beneficios y pérdidas que no fueron las normales y previsibles por el sentido común del empresario y la lógica del negocio, sino anormales y que estaban y están fuera de todo cálculo y previsión.-

El impuesto a los beneficios extraordinarios, ha llegado a gravar una parte de esas utilidades, pero los importes pagados para adquirir empresas que como consecuencia de lo enunciado obtenían u obtienen ganancias o gozan de privilegios anormales, representa en nuestro régimen tributario un rédito.-

Si fuera posible estudiar y clasificar estadísticamente los orígenes de esos valores "llaves", se vería como una gran cantidad responden a las siguientes causas;

- a.) Importes pagados para continuar con los gastos fijos contratados en la época anterior a la inflación o en los primeros momentos ascendentes del ciclo (contratos de locación, gastos de fabricación, etc.,).-
- b.) Importes pagados en concepto de la situación legal de la empresa en el régimen de control de cambios (importadores habituales, antecedentes para usuarias, etc.,).-
- c.) Importes pagados por el crédito bancario que goza la empresa.-
- d.) Importes pagados por marcas, patentes, etc..-

La mejor demostración de la veracidad de estas afirmaciones fue que cuando en el año 1952, en que la economía Argentina sufrió una sensible declinación del ciclo, los

impertes pagados por "llaves" no dejaron de florecer por doquier. Además durante la época más brillante de la prosperidad, cuando en todos los productos la demanda superaba holgadamente a la oferta, los que hemos vivido en la realidad económica hemos escuchado a los empresarios de viva voz afirmar que no tenían interés en comprar clientelas, o marcas, sino que solo les interesaba las ventajas que hemos mencionado.-

Es necesario hacer constar que no discutimos la justicia de hacer tributar a la llave, lo que discutimos es que si es correcto que esas llaves tributen el impuesto a los réditos, y además que habiendo el legislador adoptado este fundamental principio, todas las llaves, sin interesarla situación, deben ser alcanzadas por este impuesto y no otro.-

La definición del concepto del rédito, muy difícil, y en el que deben considerarse principios económicos, fiscales, contables y jurídicos, y si bien no existe uniformidad entre los diversos tratadistas, puede tomarse como elementos objetivos; la periodicidad y habitualidad; la existencia de una fuente; y la permanencia de la fuente y su habilitación. Est  fuera de duda que una llave no encuadra dentro de esta definición, y solo haciendo una gran concesión de principios las llaves que hemos llamado el sicas podrían considerarse réditos diferidos. En todos los demás casos y sobre todo atendiendo a lo expuesto en las causas que originaron las llaves de estos últimos años, ellas son verdaderas ganancias de capital y que corresponderían ser gravadas por el impuesto a las ganancias eventuales.-

refuerza este criterio por cuanto los beneficios de



La venta de acciones que estuvieron gravadas lo fueron por el impuesto a las ganancias eventuales (mientras no haya habitualidad) y las ventas de cuotas sociales también están gravadas por ese impuesto.-

por último, permítase una observación, que para el país será áfrica, los contribuyentes (empresarios en actividad), cuando vendan un fondo de comercio y en un plazo prudencial adquieran otro para su economía no hacen sino cambiar valores, pues para volver al mercado en condiciones ventajosas, deben reembolsar el mismo capital que anteriormente obtuvieron o en muchos casos mayor.-

29.-) La revaluación del activo, puede hacerse a efectos internos de la empresa o por venta de la empresa o reorganización jurídica que motiva otras tantas situaciones impositivas distintas.-

La revaluación del activo, con efecto interno no es materia gravable ya sea empresa unipersonal o sociedad de personas. queda entendido que las amortizaciones deben efectuarse sobre el valor original. La revaluación del activo de una sociedad anónima que no afecte la cuenta capital tampoco es materia gravable.-

La revaluación del activo de una sociedad anónima con entrega de acciones liberadas, para la sociedad no produce ninguna alteración de su situación impositiva ni es objeto de gravamen alguno, pero la distribución de acciones liberadas por ese importe estaba gravada hasta la reforma introducida la Ley N. 14.393, con un 6 %, en carácter definitivo; pero a posteriori esta distribución de acciones liberadas no sufre gravamen alguno. Obsérvese la terrible desigualdad que este sistema coloca a las personas físicas y sociedades de personas, pues el accionista en poder de una

acción liberada tiene un medio de dirigirse al acreedor y hacerse de dinero, lo que en otros términos, puede expresarse diciendo que sin pagar ningún gravamen en las sociedades de capital los accionistas tienen la posibilidad de hacer suyos el mayor valor de los bienes revaluados, lo que no ocurre en las sociedades de personas.-

3º.-) La revaluación del activo por venta de la empresa, admisión de nuevos socios o reorganización jurídica, está gravada por el impuesto a los réditos o el impuesto a las ganancias eventuales, según se trate de bienes afectos o no a la explotación y no exista conjunto económico. Ya hemos expresado que cuando una de las partes que interviene o ambas es una sociedad de capital con acciones al portador, toda transformación jurídica está gravada.-

La Ley no ha previsto la situación del ingreso de socios con una porción menor del 20 % de capital, cuando la sociedad se constituye sobre un balance revaluado y los socios se comprometen a no retirar una porción de utilidades para incrementar el capital social. En la mayoría de los casos a los pocos años el conjunto económico deja de existir. La solución lógica es que en el ejercicio en que al capitalizarse las utilidades la proporción fijada por la Ley desaparece deberá tributarse el impuesto que corresponda y a partir del ejercicio siguiente se debe incidir en el balance impositivo social. Cabe advertir además que en estas circunstancias no es difícil que varíen sensiblemente las condiciones originales en que pactaron los socios, sobre todo en lo referente a la distribución de las utilidades e incidencias de las amortizaciones.-

4e.-) La venta total de un fondo de comercio está gravada en principio general por el impuesto a los réditos alcanzando a la revaluación de bienes y al valor llave, pero sobre esto último es muy importante consignar que se tributa el impuesto sobre los importes que se van percibiendo en cada año fiscal, y como las llaves se pagan generalmente en periodos relativamente prolongados (de uno a cinco años o más), la incidencia de la tasa adicional fija y variable se reduce sensiblemente.-

5e.-) La venta de cuotas sociales separadas, (la diferencia entre la suma del aporte y utilidades no retiradas y el valor cobrado), est  gravada por el impuesto a las ganancias eventuales, por lo que un socio saliente que cobra al nuevo socio una porción del activo revaluado y una porción de la llave social, tributa el impuesto de una sola vez, no goza de las ventajas que puede representar el pago en plazos de la llave si el fondo de comercio se transfiriera en forma total y la incoabilidad de los créditos emergentes de esa operación no es deducible en la liquidación del impuesto a los réditos; además para el nuevo socio que ha pagado el mayor valor de los bienes ello no incidirá en su balance impositivo. supongase que un contribuyente (empresa individual) tiene un fondo de comercio que de transferirlo su utilidad gravada por el impuesto a los réditos, tributa una tasa superior al 20 ó; si previamente a la transferencia constituye una sociedad de personas sin revaluar bienes ni cobrar llave y luego vende sus cuotas sociales lograr  una economía apreciable en el impuesto al vender su cuota al precio real.-

El mayor valor en la venta de cuotas sociales en la realidad puede tomar varias formas;

- a.) un socio vende sus cuotas en una sociedad de personas, el nuevo socio es aceptado y él directa--mente abona un mayor valor al socio saliente y en la sociedad no se produce ninguna transferen--ción. Esto es una verdadera llave.-
- b.) un socio se retira de una sociedad o ingresa un nuevo socio que abona al socio saliente el valor de sus cuotas sociales previa la realización de un balance especial al efecto. Ello supone anali--sar si en la nueva sociedad hay lugar o no a la figura de conjunto económico, y aplicar el trata--miento que corresponda. Además, de ese mismo bal--ance surgirá claramente los diversos conceptos parciales que componen el precio total que reci--be el socio saliente.-

Lo que queremos demostrar es que el mayor valor que cobra el socio saliente es una verdadera llave y que se le debe aplicar en justicia el impuesto a los réditos y no a las ganancias eventuales mientras subsista el actual ordenamiento.-

si analizamos la situación de las sociedades de capi--tal, el trato a las mismas es nuevamente favorable a los tenedores de acciones, por disposición del Art. 4º. inc. 1º de la Ley del impuesto a las ganancias eventuales l. o. 1952.-

Los beneficios provenientes de la venta de acciones (porciones del capital social o cuotas sociales) está ex--enta del pago de todo impuesto al mayor valor, por lo que una sociedad de personas se transforma en una socie--dad de capital y luego vende la totalidad de las acciones la llave que ello implica no tributa ningún gravamen. Es

evidente que la nueva sociedad no podrá hacer incidir en él en su balance impositivo, pues esa llave no es capital computable para el impuesto a los beneficios Extraordinarios.-

6º.-) La admisión de nuevos socios, es decir aumento del capital social, también implica trato y situaciones distintas en sociedades de personas y sociedades de capital.-

Analizaremos primero la situación en sociedades de capital.-

El sobreprecio que los nuevos accionistas pagan es denominado prima de emisión, y se lo considera en general como un aporte suplementario que efectúan esos nuevos accionistas para encontrarse en un pie de igualdad con los accionistas anteriores. La Ley n.º 14.393, en su Art. 3º, punto 4º., establece claramente que el monto de las primas de emisión ajustada según esa disposición tributa el impuesto a las ganancias eventuales.-

El importe sujeto a gravamen resulta de la aplicación de la siguiente disposición:

a.) Al importe obtenido en la colocación de las acciones, se deduce el valor que correspondía a cada acción según el capital real de la empresa ajustado de acuerdo a las disposiciones del impuesto a los beneficios Extraordinarios, y de la nueva reglamentación. Si el precio así obtenido fuera inferior al nominal, se deducirá a este último.-

b.) El decreto reglamentario n.º 22.142/54 dispone que se considerará el capital computable al comienzo del ejercicio de emisión. Se computa como activo las cuotas pendientes de integración y los

saldos deudores de los socios solidarios en sociedades en comandita por acciones. se considera también como pasivo los saldos acreedores de los socios solidarios. Además deben computarse los bienes y deudas ubicados en el país y en el exterior y rebajar algunos conceptos del pasivo transitorio (honorarios de síndicos y directores; habilitaciones y gratificaciones; impuestos y tasas a devengar; dividendos a distribuir de ejercicios anteriores, partes de fundador).-

resulta muy aceptable que la Ley se aleje del valor nominal para establecer un valor real y recién sobre esa diferencia gravar el mayor valor.-

El ingreso de nuevos socios en sociedades de personas, puede presentar varias características;

- a.) sobre un balance de libros, los nuevos socios incorporan sus aportes y pagan directamente a los socios anteriores un derecho de ingreso, que constituye una verdadera llave pero que está sujeta al pago del impuesto a las ganancias eventuales.-
- b.) sobre un balance real practicado al efecto ingresan los nuevos socios por lo que deberá estudiarse si existe o no conjunto económico y aplicarse los razonamientos ya expuestos.-

7\*.-) La disolución de sociedades con adjudicación de los bienes a los mismos socios por un valor mayor al contable para la empresa está gravada por el impuesto a las ganancias eventuales; pero permitiendo un sistema de opción según el tipo del bien (dinero, otros bienes, etc.) en cuanto a la época de pago.-

La devolución de capital durante la vida de la socie-

dad en sociedad de personas no constituye objeto de gravámen salvo que el socio retirara bienes a un valor mayor del valor de libros, y solo interesa para el impuesto a los beneficios extraordinarios en la determinación del capital computable. En el caso de sociedades de capital, la devolución de capital es un problema sumamente complejo y las doctrinas adoptan posiciones diametralmente opuestas. La devolución de capital puede tomar diversas formas;

- a.) devolver un capital aportado por resultar excesivo a la empresa.-
- b.) devolver el capital mediante las reservas acumuladas.-
- c.) Reducir el capital por quebrantos.-

Los dos primeros casos representan exceso del activo sobre el pasivo y en el fondo el capital de la empresa se mantiene intacto, por ello para algunos autores se trata de una distribución de reservas, para otros de un dividendo "privilegiado" y para otros una liquidación anticipada. ¿cuál es nuestra situación en nuestra legislación?. En el momento actual ella ha separado la persona de la sociedad de capital de la persona del accionista y establece un total independencia entre uno y otro.-

Al cometer la reforma de la Ley N°. 14.393 el boletín de la Dirección General Impositiva (mayo de 1955, página N°. 596) expresa: "como consecuencia de este nuevo régimen..... deroga el artículo 59 del t.o. en 1952 que establecía la procedencia del gravámen sobre los dividendos o utilidades que repartieran las sociedades de capital, sin importar el origen de los fondos sociales con que se realizara su pago.....", por lo que se deduce que la devolución de capital no está gravada y la entrega de acciones

de goce queda claramente definida, pero adviértase que el accionista que las recibe seguirá percibiendo un dividendo, y si la empresa tuviera luego cualquier contratiempo no tiene ninguna obligación de reintegrar esos fondos.-

Nuestra conclusión en los aspectos tratados en este capítulo puede resumirse así;

- 1ª.) debe gravarse como llave la utilidad obtenida por la venta total del fondo de comercio como la obtenida por la venta parcial del fondo de comercio (cuotas sociales) y si bien pretendemos que debe tributar el impuesto a las ganancias eventuales deberían todas hacerle en el impuesto a los réditos mientras el legislador no modifique el criterio sustentado en el Art. 45 inc. d. de esta última Ley, (t.o. 1952).-
- 2ª.) La revaluación de activos de sociedades anónimas con entregas de acciones liberadas debe estar gravada y producir todos los efectos impositivos.-

-----



C.-) LAS RESERVAS.-

La Ley del Impuesto a los Réditos establece las reservas cuya deducción admite y que son las siguientes;

- 1) reserva legal (exclusivamente para sociedades anónimas).-
- 2) Reserva para despido Ley n°. 11.729.-
- 3) Fondo de previsión para incobrables.-
- 4) Fondo de reposición (derogado por el punto n°. 9 del decreto n°. 22.756/54 y que la mayoría de los contribuyentes no hizo uso por su complejidad impositiva y contable).-

para los fines de este trabajo interesa exclusivamente para la reserva legal pues las otras reservas y provisiones pueden ser constituidas por otros tipos de empresas no existiendo ninguna diferencia.-

La reserva legal es deducible solamente para las sociedades anónimas y en las condiciones que fija la ley.-

A través de las diversas reformas de la Ley de Impuesto a los Réditos el trato a las sociedades de responsabilidad limitada ha sufrido sensibles modificaciones, llevándolas de sociedades de capital a sociedades de personas y asimilándolas a las mismas en todos sus efectos como si se tratara de una sociedad colectiva inclusive en lo que respecta a la formación de la reserva legal dispuesta por la Ley n°. 11.647.-

Con respecto a este trato puede considerarse desde el punto de vista económico y desde el punto de vista jurídico.-

Desde el punto de vista económico siendo la deducción de la reserva legal de efectos transitorios, y gravable en el momento de su utilización considerando la doble tendencia ascendente de la tasa del impuesto, (ascendente en cuanto a mayor renta mayor impuesto y ascendente en cuanto a través de las res

formas se aumentan las tasas) no es para los contribuyentes muy aconsejable posponer el pago del impuesto.-

Desde el punto de vista jurídico, si nos remitimos al código de comercio, no cabe duda que la reserva legal en sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, es de la misma naturaleza y creada por el legislador con idénticos fines por lo que algunos autores han llegado a calificar de inconstitucional esa diferencia de trato. pero si analizamos los artículos nos. 12 y 13 de la Ley N°. 11.683 (Principios de interpretación y aplicación de las Leyes impositivas) es indudable que si el legislador ha creado un conjunto de disposiciones impositivas para las sociedades de personas y las sociedades de responsabilidad limitada, son verdaderas sociedades de personas (tanto en el derecho común como en el derecho fiscal y sobre todo en la realidad económica de nuestro país) solo así se cumple con la equidad proclamada en la constitución y definida por la suprema corte de justicia como "igualdad de gravamen a los contribuyentes que se hallan en condiciones análogas".-

La reserva legal en sociedades anónimas solo es deducible en ejercicios comerciales cerrados a partir del año 1943, solo hasta el importe mínimo y obligatorio (2 % de las utilidades hasta el 10 % del capital) y debe contabilizarse efectivamente.-

Además la reserva contable acumulada puede ser igual o mayor que la reserva impositiva acumulada, pero no menor. Las sociedades anónimas con ejercicios cerrados con anterioridad al año 1943, deben establecer la reserva que hubiere correspondido, aunque no esté contabilizada y solo pueden deducir hasta el límite de la reserva que falta constituir.-

La deducción es aplicable sobre la utilidad "comercial" -distinta de la utilidad impositiva- y es la que surge de

los balances practicados de acuerdo a las disposiciones de la Inspección general de Justicia.-

La Ley deja lugar para cuando determinadas entidades (bancos, sociedades mixtas, etc.), estén regidas por un régimen especial que el órgano fiscalizador admita una deducción a unal de un porcentaje diferente al estudiado.-

Una última cuestión puede plantearse en el caso de disolución de fondos de reservas legales, que se suman al ba lance impositivo y tributen el impuesto en el año de su utili- sación y/o distribución.-

si la reserva se hubiere constituido con anterioridad al año 1943 su distribución en el régimen anterior a la reforma de la Ley n.º. 14.393 estaba gravada por el 6 %, pero en el nuevo régimen se forma parte de las utilidades gravadas en el ejercicio por el 30 % y su distribución al accionista está libre de impuesto.-

finalmente juzgamos que la diferencia de trato en es te aspecto de las reservas, es justo y razonable.-

-----

B.-) LA RETRIBUCION DEL EMPRESARIO.-

La retribución del empresario y su incidencia en el impuesto a los réditos puede decirse que en líneas generales, está de acuerdo con los principios de justicia tributarios. En efecto, a los beneficios de la empresa se adiciona en forma individual los importes que corresponden a sueldos de cada socio o empresario y siendo el impuesto personal cada contribuyente está gravado en su respectiva liquidación individual. En materia de sociedades de capital, la retribución al directorio, es deducible del balance impositivo y cada director individualmente tributa el impuesto que le corresponde.-

La verdadera diferencia de trato se encuentra en el impuesto a los beneficios extraordinarios. veamos previamente su funcionamiento.-

En las sociedades anónimas del balance impositivo, se permite una deducción de hasta el 5 % de las utilidades, y además los sueldos de aquellos directores que desempeñan funciones o tareas efectivas en la marcha de la empresa. Resulta muy importante consignar que para el capital computable no constituye pasivo al cierre del ejercicio ces 5 %.-

En las sociedades de personas o empresa individual se admite como deducción de las utilidades impositivas, a partir del año 1955, la cantidad de \$ 1.500.00.- mensuales por cada socio que trabaje al servicio de la empresa y en el país. No se admite deducción de otro tipo de sueldo para los socios.-

En las sociedades en comandita, el mismo principio rige para los socios solidarios pero no para los que revisten el carácter de accionistas. Los sueldos que estos últimos pueden percibir trabajando en la empresa, son similares a los sueldos de un tercero y deducibles del balance impositivo.-

En las sociedades de personas, los saldos deudores, las

cuentas particulares de los socios, rebajan en capital computable, y puede ocurrir que los socios durante el ejercicio no efectúan retiros, o los que efectúan sean mayores o menores al sueldo fijado en la Ley. Adviértase que siempre estamos considerando socios que trabajan efectivamente en la empresa y en el país.-

si efectúan retiros, y para facilitar el concepto que queremos desarrollar los suponemos iguales a los previstos por la Ley, ellos representarían una rebaja del capital computable (\$ 10.083,33 por socio) y la economía que por una parte la ley le otorga, por otra no se cumple sino parcialmente.-

ninguna empresa puede producir utilidades sin la actividad de sus socios, por lo que para ella esa remuneración constituye una verdadera pérdida, pues si los socios fueran simples aportadores de capital, y encomendaran la dirección de la empresa a un tercero, esos sueldos rebajarían el resultado del balance impositivo y no modificarían el capital computable.-

Así como el 8 % de las utilidades en concepto de remuneración del directorio no es pasivo computable en las sociedades anónimas, tampoco debe rebajarse del activo los importes retirados por los socios, en cuanto no exceden mensualmente del importe fijado en la ley que por sí ya es pequeño.-

No cabe duda que el fisco, ha tenido que establecer conceptos claros pero estrechos, para evitar la facilidad de la evasión. con respecto al límite de \$ 1.500.- mensuales recientemente establecido en la Ley n.º 14.393, creemos que sería mucho más justo permitir deducir una cantidad mayor si existen empleados en la empresa que gozan de mayor retribución, o los sueldos fijados a los dueños o socios para efectuar sus aportes jubilatorios fueran mayores

El criterio de fijar un porcentaje sobre las utilida

des como retribución del empresario es muy aceptable por cuanto toma en consideración un elemento objetivo con estrecha vinculación al tamaño de la empresa y la fijación de una cantidad mensual que antes se hacía por ley y ahora es facultad de poder Ejecutivo modificarla lo que permite suponer que este último atenderá a las fluctuaciones monetarias y del costo de la vida, tiene siempre el inconveniente de ser una cantidad constante que no considera ni la aptitud técnica del empresario ni la importancia de la empresa.-

por último, no es novedad afirmar que en la confección del balance impositivo y capital computable para beneficios extraordinarios no se ha seguido con el sistema de la partida doble lo que refuerza la justicia de nuestra pretensión de que la rebaja de los sueldos de los socios e empresarios no incida en el capital computable en la forma indicada.-

-.-.-.-.-

**X.-) RELACION ENTRE LOS SOCIOS Y LA SOCIEDAD.-**

Los socios crean relaciones económicas y jurídicas con la sociedad, durante la vida y liquidación de esta última.-

En el actual ordenamiento impositivo, las sociedades de capital en sus relaciones con los accionistas, salvo en lo que respecta a la integración de las acciones suscriptas, para todos los demás efectos en el impuesto a los beneficios extraordinarios los considera como simples acreedores o deudores desprovistos de toda otra consideración.-

La situación en las sociedades de personas es totalmente diferente y podemos enunciar las siguientes relaciones entre el socio y la sociedad;

- a.) suscripción de cuotas o integración de aportes. La falta de integración que se refleja en el saldo deudor de la cuenta aportes del socio y es técnicamente un activo exigible, para el impuesto no se considera para determinar el capital computable, lo que es perfectamente lógico y justo.-
- b.) relaciones comerciales entre la sociedad y el socio considerado a este efecto como un tercero. No cabe duda que será un deudor o acreedor con todas las características de un deudor o acreedor común. Para mayor claridad supongamos una sociedad dedicada a la industrialización del cuero, donde un socio independientemente es propietario de una curtiembre y otro socio también independientemente tiene un negocio de venta por menor. Las ventas y las compras que uno y otro realizan, y no existen de el conjunto económico, son tan reales como si fueran efectuadas por terceros.
- c.) Retiros o aportaciones extraordinarias efectuadas

por un socio. Es decir retiros o aportaciones no previstas en el contrato que se debitan o acreditan en la cuenta particular del socio. Con anterioridad al ordenamiento del año 1952 esos débitos eran considerados activos exentos por lo que para la determinación del capital computable se debía prorratear el pasivo. Después de esta reforma el saldo deudor al comienzo del ejercicio de la cuenta particular del dueño o socio se resta totalmente y a menor capital mayor impuesto.- La Ley en su artículo 4º. dispone expresamente que se computará como capital en la sociedad de personas los saldos acreedores de las cuentas particulares de los dueños o socios en función al tiempo de su inversión.-

vamos a discutir la justicia de la deducción total del saldo deudor de la cuenta particular de los socios al comienzo del ejercicio, establecido por vía reglamentaria, que constituye, creemos, un exceso en el afán fiscalista.-

Con anterioridad esos saldos deudores eran considerados activos exentos y en todas las publicaciones y comentarios que hemos podido consultar se afirma que este criterio es justo y respetuoso de los intereses de los contribuyentes.-

Las causas por lo cual las cuentas particulares de los socios pueden presentar saldo deudor son varias, pero originadas por retiros superiores a los sueldos previstos o utilidades distribuidas. Si una empresa no tuviera ningún acreedor, es lícito suponer que esa detracción de fondos proviene del capital social y en consecuencia rebaja al mismo. Pero si esa misma empresa tiene acreedores, no hay forma ni medio para establecer si esos retiros se hicieron del capital social o del crédito



to otorgado por los acreedores. Si además estudiamos el destino de esos retiros podemos afirmar que en unos casos se destinan a efectuar otras inversiones fuera de la empresa, y en otros casos a consumo personal de los socios.-

Todas las empresas en sus comienzos, los socios tratan de capitalizarlas al máximo, y después de varios ejercicios, si el éxito ha acompañado a la misma, recién efectúan retiros para hacer algunos consumos diferidos o pensar en otras inversiones.-

Desde el punto de vista jurídico, esos saldos no están desligados totalmente de la suerte de la empresa, pues si los socios son solidarios siguen respondiendo con la totalidad de sus bienes, y si son sociedades de responsabilidad limitada, en muchos casos siguen afectados (los bancos otorgan créditos a sociedades de responsabilidad limitada con aval personal de los socios y muchos acreedores otorgan el crédito a la empresa por la persona y bienes de los socios).-

Finalmente sabemos que algunas de las causas que han motivado la creación del impuesto a los beneficios extraordinarios no subsisten con la misma fuerza y otras han desaparecido, por lo que se impone amortizar el celo y apetito fiscalista.-

Nuestra conclusión es que solamente si no hay pasivo es justa la deducción total, pero si hay pasivo debe volverse al sistema del prorrateo.-

Si aún el fisco quisiera salvaguardar sus intereses, podría imponer como condición que el contribuyente demuestre que cuando el saldo de la cuenta particular es desproporcionado en relación al capital de la empresa que no ha efectuado otras inversiones, lo que se demuestra fácilmente a través del formulario N°. 120 de declaración jurada para impuesto a los Réditos.-

F.-) LA PARTICIPACION OBRERA EN LAS EMPRESAS: ACCIONES DE TRABAJO

La participación de obreros y empleados en una empresa puede tener formas distintas, ya sea habilitaciones, gratificaciones, etc., y en las sociedades de capital las llamadas acciones de trabajo.-

En las sociedades de personas y en la actualidad en las sociedades de capital los pagos que perciben los obreros y empleados se suman a sus ingresos y constituyen renta de cuarta categoría con el trato favorable que la ley le dispensa.-

El segundo congreso nacional de derecho comercial (2/10/junio/1953) expresó: "interesa al progreso de la economía del país fomentar el interés obrero en la prosperidad de la sociedad anónima empleadora mediante la propiedad de acciones....." denominada acciones de trabajo.-

La ausencia de legislación tanto en el derecho comercial como en el campo del derecho fiscal nos ha movido a consignar que para el caso de emitirse ese tipo de acciones, siempre nominativas e intransferibles esos dividendos deben considerarse rentas de cuarta categoría y deducirse de los otros dividendos gravándose los en forma separada, y en la persona de cada accionario.-

Mientras nos encontramos abocados a este trabajo, se ha producido un fallo muy interesante de la suprema corte de justicia, con fecha 25 de junio de 1955 en el juicio "Alberto Maranguich S.A.C. s I. c/fisco nacional" y que ha sentado la siguiente jurisprudencia;

"Corresponde deducir del monto imponible las acciones aiferidas entregadas por una sociedad anónima a sus empleados con el fin de interesarlos en el resultado económico de las actividades societarias, desde que el rédito de las sociedades anónimas que grave la ley n°. 11.662 es el de aportadores de ca

pital y no los fondos que no enriquecen, que no dan renta a los accionistas, y que sólo importen una forma arbitrada para aumentar el sueldo de los empleados".-

"El argumento de que la ley no prevé especialmente el supuesto de acciones diferidas como un caso de deducción para calcular el impuesto, resulta inoperante, dado que la ley en el art. 68, inc. g), no ha hecho una enumeración limitativa".-

"En cuanto a las reservas legales, la situación resulta diferente porque entrando ellas a formar parte del capital, corresponde que sean objeto de gravación", coincidente con lo expuesto.-

-----

6.-) LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS VENTAS AL PEQUEÑO INDUSTRIAL  
Y EL CRITERIO FISCALISTA.-

El impuesto a las ventas, no representa en su ordenamiento, con referencia al tema de esta tesis, sino un único problema, que afecta al empresario individual, y especialmente a los pequeños industriales.-

Nos referimos a la exención prevista en el artículo 11 inc. "j" de la Ley N°. 12.143 t.o. 1952; y el 26 de su decreto reglamentario; por lo que se conceptúa el pequeño industrial a quien efectúe ventas netas gravadas no superiores a los \$ 50 mil anuales.-

La falta de claridad en la definición del pequeño industrial, ha permitido a la Dirección General Impositiva aplicar un criterio que creemos improcedente.-

A través de varias interpretaciones de la Dirección, ésta acepta:

- a.) que el monto mencionado se refiere solamente al monto neto de ventas gravadas, por lo que no interviene el monto de ventas exentas.-
- b.) que la cantidad de \$ 50.000.- es anual, por lo que en caso de períodos menores debe tomarse la cifra proporcional al tiempo transcurrido.-
- c.) que es deducible la venta de mercadería importada, la mercadería de reventa y lógicamente la venta de productos exentos.-
- d.) que es deducible los descuentos, bonificaciones, devoluciones e impuestos internos en la proporción que corresponda a artículos gravados.-
- e.) que los \$ 50.000.-, representan un valor único, aunque se trate de varios establecimientos o varios productos gravados.-

Obsérvese que no se deduce la compra de artículos gravados, enunciado en el artículo n.º 8.º inc. 1.º de la Ley. por ello, cuando un pequeño industrial en un año cualquiera de su actividad sobrepasa el límite fijado, es gravado en una forma injusta y que la ley no quiso gravarlo, por cuanto la Dirección interpreta que no puede deducir saldo a favor por exceso de compras si lo hubiere.-

Esta situación, que se presenta frecuentemente en pequeños industriales, que lógicamente no compran ni trabajan guiándose por el año calendario, sino por los pedidos que reciben o por el desarrollo de la temporada de su industria.-

Si un pequeño industrial en un año determinado compra una cantidad extraordinaria que consumen en el año siguiente no puede efectuar deducción alguna. Ello nos lleva a esta situación que surge de un caso práctico;

Año	ventas	compras	Existencia	
			Inicial	Final
1	28.000.-	12.000.-	8.000.-	6.000.-
2	32.000.-	21.000.-	6.000.-	11.000.-
3	39.000.-	60.000.-	11.000.-	52.000.-
4	95.000.-	20.000.-	52.000.-	25.000.-
5	45.000.-	18.000.-	25.000.-	34.000.-

En el año 4 con el criterio de la Dirección el impuesto resultante es;

Importe de ventas netas	95.000.-
Importe de compras netas	<u>20.000.-</u>
Imponible	75.000.-
Impuesto tasa 8 %	6.000.-

En ese mismo año, si nos guiáramos por el criterio de lo efectivamente consumido tendríamos;

Existencia inicial	22.000.-	
Compras de año	<u>50.000.-</u>	72.000.-
Existencia final		<u>25.000.-</u>
Consumo		47.000.-
ventas netas	95.000.-	
consumo	<u>47.000.-</u>	
Importe imponible	48.000.-	
Impuesto resultante tasa 8 %.		3,840.-

por lo que resulta una diferencia de \$ 2.160 o sea que el criterio de la Dirección es superior en casi 57 % al criterio del consumo efectivo.-

El impuesto a las ventas, es un impuesto al consumo, que grava la "transformación de materia prima en producto elaborado" y que la Ley en su artículo 1.º declara que debe "incidir" en una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería y enumera los responsables directos del ingreso del impuesto, quienes son verdaderos agentes de retención pues trasladan el pago efectuado.-

La Ley crea una exención en favor del pequeño empresario, en razón de su persona y no del producto que elabora, y deja librado al decreto reglamentario la fijación del criterio para determinar cuando un industrial encuadra esa definición.-

La entidad de ventas, que en un comienzo fué fijada en \$ 16.000.- y luego en \$ 50.000.- es un índice, que el poder ejecutivo toma y presume que quien lo excede debe tener una organización y elementos como para que sus productos entren a la plaza tributando un impuesto igual al de los restantes productores. pero obsérvese que con el criterio fiscal el impuesto no encuadra con el razonamiento anterior y transforma el impuesto a las ventas, impuesto al consumo, en un verdadero impuesto personal

de traslación muy difícil, y el costo de ese pequeño industrial es superior al normal.-

por ello una solución sería que el pequeño industrial, aunque unido en razón del monto de sus ventas, presente igualmente el formulario de declaración jurada en forma completa y establezca, cada año sus compras, para el caso que se produzca la situación prevista pueda efectuar la deducción respectiva.-

Otra solución sería en el año en que deba pagar el de be pagar el impuesto, se autorice a deducir el consumo efectivamente aplicado en el producto vendido para que tribute el impuesto en forma justa o incida en forma igual que en los restantes competidores.-

.....

N.º) EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS Y EL TRATO A LAS SOCIEDADES COMERCIALES.-

El impuesto a las Actividades Lucrativas, que ha gozado en los últimos años de una general aceptación por los recaudadores, presente en su ordenamiento una serie de arbitrariedades, que creemos solo tiene como objeto sumar recursos.-

En la ordenanza del distrito federal para el año 1955, en su artículo n.º. 95, segundo párrafo, después de describir el hecho imponible establece; "en lo que respecta a los comerciantes y a las entidades de carácter comercial, cualquiera sea la forma jurídica que éstas revistan, todos los actos que realicen se considerarán sometidos al pago del gravámen. sin embargo los contribuyentes que demuestren fehacientemente que determinados ingresos provienen de operaciones que no configuran actividad lucrativa habitual o de bienes no afectados directamente al giro del negocio, quedarán excluidos del pago del impuesto sobre dichos ingresos".-

En primer lugar la expresión usada "todos los actos", nos parece demasiado general. En segundo lugar con la redacción de ese artículo, no faltará al fiscalizador que leyendo un contrato social o un estatuto deduzca que una serie de actividades son habituales para esa sociedad que se rige por ese contrato o estatuto. por ello estimamos que la ordenanza debe establecer categóricamente que está gravada la actividad lucrativa habitual, propia del objeto específico para que fue creada la sociedad, y enunciado en el contrato varios objetos, sólo a los que desarrolla en forma habitual.-

Además lo comprendemos, la causa del recargo del 20 % a las sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones en la capital federal, y que aún en algunas jurisdicciones ese recargo se extiende a las sociedades de responsabilidad li-



mitada, y fundándonos en la equidad que nuestra constitución establece, estamos convencidos que debe eliminarse ese recargo.-

-----

I.-) EL INTUITIVO PARA APRENDIZAJE Y LA DIFERENCIA DE TRATO A LOS SOCIOS CON RESPONSABILIDAD LIMITADA.-

De acuerdo al artículo n.º. 6 del decreto 7.764/52 (reglamentario de la Ley del Impuesto para Aprendizaje t.o.1952) "para la liquidación del impuesto no se tendrá en cuenta el importe de los sueldos asignados al dueño o dueños del establecimiento, que sean personal e ilicitamente responsables".-

por lo tanto, la empresa individual, las sociedades colectivas y las sociedades en comandita gozan de un trato preferencial establecidas por vía reglamentaria, que viene en esta forma a legislar.-

La vista de la tasa del impuesto, el importe a tributar de considerar o no los sueldos de los socios no representa una suma importante, por lo que económicamente no se presta atención a esta disposición.-

De acuerdo a la verdadera ley de fondo de las finanzas argentinas (Ley de Réditos), el legislador ha considerado en un perfecto plano de igualdad a todas las sociedades de personas y personas físicas, por lo que el principio de la responsabilidad es extraño al ordenamiento fiscal.-

La Dirección general Impositiva aún en el caso de sociedad de responsabilidad limitada cuando los socios por el contrato social no gozan de sueldo consideran que no hay materia imponible.-

por ello es mucho más justo, aplicar el criterio de las cajas de previsión para el personal de la industria que llevadas al campo del impuesto referido, sería hacer tributar los sueldos de los socios que efectivamente trabajan en la empresa, sin interesar la responsabilidad, tomando como sueldo el mayor sueldo pagado en la empresa o el fijado en el contrato social con un mínimo establecido en la reglamentación.-

3.-) EL IMPUESTO A LA HERENCIA.-

El problema planteado por la evasión de los valores al portador en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, ha sido el fundamento para la creación del impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes.-

Esta forma de gravar a las personas jurídicas, tiene algunos antecedentes nacionales y también adoptan esta forma de tributación algunos países.-

La existencia de ese impuesto que alcanza a los valores al portador nos parece muy razonable, pero algunos principios fundamentales que estructuran a la Ley en vigencia, nos mueven a formular algunas críticas.-

En nuestro concepto, el impuesto sustitutivo debe constituir la excepción y no la norma única que rige por igual a valores al portador y que por opción alcanza también a los títulos nominales. Ello es la continuación del principio de anclaje que adopta en la Ley de Réditos, y que en el capítulo respectivo ya hicimos la crítica respectiva.-

tal como se encuentra actualmente estructurado el impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes, nos merecen las siguientes objeciones;

- a.) El principio de la capacidad contributiva, en lugar de tratar de mantenerlo, se renuncia desde un comienzo a aplicarlo.-
- b.) El impuesto sustitutivo es un fuerte incentivo, a constituir entidades de capital, para evadir el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, sobre todo en negocios en marcha. En efecto, constituida una sociedad de capital sobre un negocio en marcha, no es obligatorio ni necesario fijarle un valor llave ni tasar los inmuebles, porque desde ya se ad--

vierte la diferencia que puede resultar de seguir este procedimiento. En consecuencia, los propietarios de una empresa constituida como sociedad de personas, atendiendo a la edad de sus integrantes, la transforman en una sociedad de capital, distribuyen las acciones y la sociedad tributará durante un tiempo prudencial una tasa fija sobre un capital inferior al real, pues no se ha establecido ni la llave ni se han tasado los inmuebles, y los herederos si no desean continuar tributando el impuesto sustitutivo disuelven la sociedad capital. Adviértase la notable diferencia si esa misma empresa siendo sociedad de persona fallece uno de sus integrantes, en la determinación del haber del causante intervendrán con todo rigor y amplitud los valores que antes hemos mencionado, y es obvio todo comentario sobre el impuesto resultante.-

- c.) Mantenido el principio de no identificación en el impuesto a los réditos y unido a la actual forma del impuesto sustitutivo, puede llegarse a mutaciones arbitrarias o absurdas. Supongamos una persona que se dedica habitualmente a la compra de acciones, hace una donación a otra persona que también desarrolla igual actividad. Si queremos evitar discusiones sobre la procedencia de esa donación supongamos inclusive que la segunda persona es hijo del primero. Supongamos además que el valor de libros del primero es notablemente inferior al precio de cotización, por haber adquirido los títulos objeto de la donación en una época de

de baja.-

Si el segundo recibe esa donación, y la vende de inmediato el precio que obtiene origina una serie de cuestiones;

1.-) la donación evidentemente está exenta del pago del impuesto;

2.-) el donatario ha recibido un valor que se debe incorporar a su patrimonio, entendiéndose al valor del día;

3.-) el donante al hacer la donación lo rebaja de su patrimonio al valor de libros;

y si aceptamos ese planteo que creamos consulta la ley, las personas dedicadas habitualmente a la compra-venta de acciones, poniéndose de acuerdo, podrían alterar sensiblemente el resultado del impuesto a los réditos a tributar.-

A través de todo este trabajo, nos ha acompañado el criterio que creemos que la enorme mayoría de las llamadas sociedades de capital en nuestro país, son verdaderas sociedades de personas y muchas sociedades de familias. Una entidad capital debe estar totalmente separada de la persona y voluntad de sus accionistas individualmente considerados; y los aportes que efectúan deben tener las características de un capital accionario. Entendemos que la porción de un capital de una sociedad de personas o sociedad de familias, aún cuando ella revista la forma de una sociedad de capital, no posee ni lejanamente las características de un capital accionario.-

Un capital invertido en acciones de una verdadera entidad de capital tiene como características estar sujeto a una cotización resultante de la oferta y la demanda en un mercado relativamente amplio, interviniendo en la formación de su cotización

factores propios de la empresa y factores del mercado y su rápida movilidad a través de transferencias que se suceden con relativa frecuencia, por lo menos en una parte de sus tenedores.-

por lo expuesto creemos que en el ordenamiento legal debe volver a regir el principio del artículo 31 de la Ley N. 11,267 que expresaba:

“pagarán el impuesto correspondiente a las sucesiones entre padres e hijos y cónyuges los bienes que adquirieran las sociedades anónimas por compra, aportes u otro título, cuando esos bienes, constituyesen la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia y siempre que los mismos bienes formasen el haber principal de la sociedad anónima. La presunción establecida en este artículo de que los bienes no han salido del dominio de los miembros de la familia, admite la prueba contraria que produzca el enajenante.-

para evitar que se constituyan entidades de capital cuya única finalidad sea evadir el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, a los fines impositivos, al constituirse una sociedad de ese tipo sobre un negocio en marcha, debe incluirse en su balance un valor llave y una tasación de inmuebles en tal como se efectúa para determinar el haber social en el caso de una sociedad de personas o empresa individual, con el mismo criterio enunciado en el artículo antes mencionado.-

resulta importante destacar que la creación del impuesto substitutivo grava el capital accionario en la sociedad, a partir del año 1954, pero automáticamente libra del pago del gravamen a la transmisión gratuita de bienes a todos los valores en circulación, y todo parece indicar que su aplicación se hace por vía experimental pues la Ley contempla la situación de no continuar en vigencia al final de los 10 años, plazo que en la misma establece.-

A nuestro entender el impuesto sustitutivo debe aplicarse a los valores al portador de entidades de capital, con los principios enunciados.-

-----

### SOCIEDADES COOPERATIVAS

1.) La última reforma impositiva (Ley n.º. 14.393) ha ampliado el trato favorable a las sociedades cooperativas, y puede resumirse el régimen aplicable diciendo que las utilidades de este tipo de sociedad están eximidas mientras no se distribuyan. Las utilidades distribuidas por cooperativas de trabajo se consideran réditos de cuarta categoría gravadas en la persona del accionista, y las utilidades distribuidas por los otros tipos de cooperativas que no sean de consumo, son gravadas sin considerar el origen de los fondos y como réditos de segunda categoría.-

Interesa hacer notar la disposición del Art. 26 del decreto reglamentario, segundo párrafo, que expresa;

"cuando los asociados vendan sus productos a las cooperativas, la dirección, a los efectos de establecer la utilidad impositiva de los socios, podrá ajustar el precio de venta fijado, si éste resultase inferior al precio de plaza vigente para tales mercaderías"; lo que crea una nueva situación de "conjunto económico" que pensamos debe fijarse por ley y no por decreto. Además deberá permitirse una tolerancia (5 o 10 %) sobre los precios de plaza, atendiendo a las características propias de las relaciones sociales de este tipo de sociedad.-

2.) La Ley de Impuesto a las Ventas T.O. 1952, en su artículo 11, inciso "d", considera eximido de este gravámen a las ventas efectuadas a las coope-



rativas de consumo, y las que efectúen las coope  
rativas de producción, constituidas de acuerdo a  
la Ley n°. 11.388 e inscriptas como tales en el  
Ministerio de la materia.-

El mismo trato otorga a las entidades de obra so  
cial el inciso 2º del mismo artículo y se am-  
plia ese trato por el decreto n°. 8.321/55 a las  
organizaciones sindicales.-

La Dirección general impositiva en la resolución  
general n°. 339, del 26 de mayo de 1954, ha fija-  
do la obligación a los responsables del impuesto  
de requerir a las cooperativas de consumo y en-  
tidades de obra social a quienes realicen ventas,  
la exhibición del documento que certifica la con-  
dición invocada.-

Los responsables del ingreso del impuesto, al  
practicar su liquidación anual rebajan de la sig  
na el importe que corresponde a las ventas existi-  
das por esta disposición, pero en la práctica y  
por la falta de una clara orientación las dudas  
y errores son frecuentes tanto entre contribuyen-  
tes como entre fiscalizadores.-

Los fiscalizadores aceptan algunos de estos dos  
criterios de liquidación;

a.) prorratear las compras deducibles en función  
de las ventas (ventas gravadas y ventas exen  
tas); sistema solo aceptable cuando la empre-  
sa no posee existencia inicial o final, o po-  
see un ritmo de producción, compras y ventas  
estable.-

b.) Liquidar el impuesto por el sistema de lo e-

fectivamente consumido, que siempre tiene el inconveniente de ser discutible sino se lleva a registraciones muy fehacientes de costos.-

En la práctica, las entidades beneficiadas con la exención tratada, al efectuar el pago a sus proveedoras, rebajan un importe que oscila entre un 3,25 %, 3,5 % o 4 % lo que se basa en la suposición que la materia prima deducible entra en el producto elaborado en una proporción del 59,375 %, 56,25 % o 50 %, respectivamente, considerado sobre el precio de venta.-

En vista que la mayoría de los artículos que compran esas entidades de consumo son artículos de vestir, (textiles y cueros), bazar, artículos del hogar, artefactos eléctricos, esas suposiciones se acercan a la realidad.-

Por ello, como en justicia el vendedor no debería rebajar de su liquidación un importe mayor que el que rebaja de sus artículos, sería más factible hacer practicar una liquidación total del impuesto, y el resultante restar los descuentos concedidos por este concepto.-

Como en la actualidad en los formularios de liquidación, no es posible practicar esa rebaja, podría hacerse aplicar el criterio que sigue;

- a.) totalizar el conjunto de descuentos efectivamente otorgados por el contribuyente.-
- b.) por una regla de tres simple, determinar la cantidad gravable que ello representa si no hubiera efectuado esas ventas a entidades exentas.-
- c.) deducir de las compras, las compras afectadas a la producción de esos artículos, establecido por diferencia entre el precio de venta neto total y el total gravable.-

para mayor claridad tenemos el siguiente caso práctico;

es:

- a.) ventas del ejercicio \$ 1.100.000.- ventas a cooperativas de consumo \$ 500.000.- ventas gravadas \$ 600.000.-
- b.) compras del ejercicio \$ 550.000.-
- c.) descuentos otorgados \$ 17.500.- a cooperativas de consumo.-

La liquidación debería efectuarse así;

- 1.) descuento otorgado \$ 17.500.- que representa en la tasa del 8 % una materia gravable de \$ 218.750.-
- 2.) ventas a entidades exentas \$ 500.000.- menos materia gravable (\$ 218.750.-) es igual al importe deducible \$ 281.250.- .
- 3.) compras del ejercicio \$ 550.000.- menos compras afectadas a ventas exentas (\$ 281.250.-) es igual a compras deducibles \$ 268.750.- .

4.) Liquidación;

ventas totales		1.100.000.-
deducciones;		
ventas a ent, exentas	500.000.-	
compras	<u>268.750.-</u>	<u>768.750.-</u>
importe gravable		<u>331.250.-</u>
impuesto al 8 %		<u>26.500.-</u>

si las ventas se hubieran efectuado todas a entidades o personas no exentas tendríamos la siguiente liquidación;

ventas totales	1.100.000.-
compras	<u>550.000.-</u>
materia gravable	<u>550.000.-</u>
impuesto al 8 %	<u>44.000.-</u>

por lo que si restamos a este impuesto resultante el



### SOCIEDADES ACCIDENTALES O EN PARTICIPACION

La situación de las sociedades accidentales en el impuesto a los beneficios extraordinarios es sumamente discutida, en cuanto si reúne las condiciones para ser sujeto del mismo, y aceptado ello, en cuanto a la forma de tributación.-

La Dirección general Impositiva, (Boletín de esa Dirección, mayo de 1955, pág. n.º. 644) a la consulta de un contribuyente contesta:

"Las sociedades accidentales o en participación, por la naturaleza jurídica que revisten, no están comprendidas en el gravamen de la materia, puesto que la responsabilidad del pago del impuesto se extiende a las empresas o explotaciones, situación que no se presenta en este caso. Consecuentemente, los capitales y los resultados de cada uno de los partícipes deben agregarse a la propia negociación para proceder a liquidar el gravamen de acuerdo con las normas de la Ley".-

A primera vista, no teniendo las sociedades accidentales razón ni domicilio social y teniendo en general una duración breve, parecen no constituir la "explotación" a que se refiere la Ley.-

Sin embargo es fácil comprender que el plazo de una sociedad puede ser breve aún cuando ella sea formal y la falta de razón o domicilio social tampoco es elemento constitutivo de la "explotación", pues si una persona física o sociedad es dueña de varias "explotaciones", y lleva una contabilidad única en un mismo domicilio, debe practicar tantas liquidaciones del impuesto como "explotaciones" hubiere.-

Además, se ha discutido si una sociedad accidental o en participación tiene capital, pero en nuestra legislación en que el ente social es distinto de la persona de los socios toda sociedad tiene capital, y castillo en su tratado de derecho

comercial después de aceptar este temperamento afirma que;

"el socio participante no tiene derecho a reivindicar en el quiebra del socio gerente los bienes que él había aportado, ni tampoco puede presentarse como acreedor a la misma en caso de que esos bienes hubieran sido vendidos".-

por lo que el socio participante efectúa realmente un aporte, que sigue la suerte del negocio del socio gerente por las características propias de la sociedad accidental o en participación.-

debe advertirse que algunas formas accidentales de participar en los beneficios de determinadas operaciones no constituyen sociedades accidentales o en participación, sino verdaderas emisiones, por lo que no es de aplicación lo que aquí se discute.-

puede decirse que son múltiples las causas por las que se constituye sociedades accidentales o en participación, variadísimas las combinaciones económicas que pueden tener lugar y ello hace imposible encontrar una solución única al problema planteado, por lo que disentimos con la categórica afirmación de la Dirección General Impositiva.-

La forma más simple de una sociedad accidental, es cuando dos o más personas reúnen capitales para adquirir un producto, financiar su venta y distribuir luego los aportes incrementados con las utilidades habidas, teniendo cada una actividades totalmente distintas.-

En este caso creemos lógico practicar una liquidación del impuesto para la sociedad accidental, estableciendo el capital aportado en función de tiempo, cuidando de rebajar esas aportaciones del capital que en explotación cada socio tuviera individualmente. si en este caso se aplicara el criterio de la Dirección, y una de las partes fuera un profesional, no sabemos

como debería practicarse la liquidación.-

Otra forma es cuando dos empresas similares, se combinan para efectuar cada una un proceso de la producción y repartirse el producto de la venta.-

Cada explotación es independiente, no afecta su propia actividad, por lo que en este caso cada empresa practica su liquidación sumando las utilidades que le correspondió en la sociedad accidental.-

Otra forma es cuando una empresa en actividad, sin afectar a la misma, en su propio establecimiento con el aporte de un tercero en forma accidental explota un determinado producto. Para mayor claridad supongamos una fábrica que elabora nuevos productos, y en el mismo establecimiento con el aporte de un tercero, elabora un décimo producto. En este caso la liquidación debe practicarse en la empresa, pero sumar a su activo el aporte del tercero en función siempre del tiempo.-

Generalizando, el criterio expuesto, que creemos concuerda los principios de la Ley, es el siguiente:

- a.) si la sociedad accidental tiene por objeto una explotación independiente de los socios y distinta de su actividad, corresponde practicar la liquidación en forma separada estableciendo el capital en función del tiempo.-
- b.) si la sociedad accidental tiene un objeto complementario de la actividad de sus socios, no corresponde practicar una liquidación separada.-
- c.) si el socio participante concurre con su aporte para explotar un proceso determinado dentro de la organización del socio gerente, corresponde practicar la liquidación en esta última empresa sumando su activo el aporte utilizado siempre en función





### LA SOCIEDAD CONYUGAL

La sociedad conyugal crea entre esposos una relación económica, que por una parte está regida por el código civil, y separadamente con un criterio distinto por la Ley del Impuesto a los Réditos.-

Esta última, establece una serie de disposiciones con un evidente ánimo fiscalista unificando en un principio todas las rentas en la persona del marido, salvo excepciones que la misma contempla.-

Corresponde atribuir a cada cónyuge los rđditos provenientes de actividades personales, bienes propios y bienes adquiridos con el producto de su profesión, y es necesario hacer constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de algunos de esos conceptos, y el acto no sea simulado.-

La Ley no admite la sociedad entre cónyuges, y si bien en numerosos casos ella es realmente ficticia, en otros casos puede ser perfectamente real.-

Cuando un cónyuge aporta al negocio del otro bienes, ellos gozan de un interés bancario durante el tiempo que estuvieron aplicados efectivamente a la explotación y fueron realmente necesarios, y tratándose de inmuebles la renta es igual al valor locativo. Este es una presunción de derecho establecida en la Ley en forma clara y terminante.-

Si un cónyuge trabaja en la empresa del otro, sus servicios son retribuidos en idéntica forma a los que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios no excediendo a la retribución del empleado de mayor categoría, y cuando en ese negocio hay empleados que solo desempeñan tareas menores, la Dirección General Impositiva en forma discrecional puede aplicar otro temperamento.-

De este ordenamiento cabe hacer las siguientes orfti

cas;

a.) que la ley ha silenciado el aspecto si la empresa donde el cónyuge aporta bienes -muebles o inmuebles- resulta un quebranto, si igual debe computarse el interés o valor locativo.-

La solución es jurídicamente afirmativa pues se trata de una presunción de derecho, pero económicamente es una aberración.-

Creemos que esto no merece mayor fundamentación, por lo que el texto legal debería indicar claramente que en caso de resultar un beneficio impositivo en la empresa se computará ese interés o valor locativo

b.) que la determinación del sueldo al cónyuge que trabaja a las órdenes del otro en el supuesto que solo hay empleados que desempeñan tareas menores, no debe dejarse como una facultad discrecional de la dirección, pues son conocidos los inconvenientes prácticos que ello ocasiona, debiendo establecerse un criterio más objetivo como remitirse al sueldo fijado al empresario en el impuesto a los beneficios extraordinarios para personas físicas o sociedades de personas.-

Una situación muy interesante resulta si los cónyuges son tenedores de acciones al portador en el actual ordenamiento impositivo.-

En efecto, aplicando el impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes, las acciones que reciban los cónyuges por herencia o donación están eximidas del impuesto a la transmisión gratuita de bienes y la identificación de su propiedad y de su renta también está eximida.-

si los bienes propios de un cónyuge fueran acciones al portador, y los facilitara a la empresa del otro, y éste los realiza en la bolsa y utiliza su producto, su situación puede ser muy discutible.-

supongamos que el cónyuge lo recibió por herencia o donación, y existiera la hijuela o la escritura donde conste el número y serie de los títulos, hasta este momento con el certificado de venta del coleccionista de bolsa, podría demostrarse el origen de esos bienes.-

pero si el cónyuge que recibió esos títulos, los vende en la bolsa y adquiere otros también al portador, y estos últimos son los que entrega al cónyuge podemos afirmar que será imposible cumplir con la condición que la Ley establece de fijar el origen de esos bienes, y excediendo al texto legal, únicamente podría aportar como prueba los certificados de bolsa.-

Además si consideramos que el cónyuge con las rentas de su trabajo personal adquiere títulos al portador, y éstos son los que entrega al otro cónyuge, también nos va a resultar imposible probar que son propios.-

Adviértase la importancia económica de lo expuesto, pues si el aporte del cónyuge es apreciable la renta que la Ley le atribuye, no modifica la tasa básica, pero si las tasas adicionales.-

El objeto de esta disquisición es marcar un nuevo absurdo que produce el actual trato de las acciones al portador, pues un cónyuge que quisiera gozar de la ya magra ventaja que la Ley le otorga, virtualmente no puede efectuar inversiones en ese tipo de títulos.-

Una situación que puede presentarse es una sociedad en que participan los cónyuges con terceros, y entendemos que en este caso a efectos impositivos el aporte de ambos cónyuges debe

considerarse como si fuera de una sola persona, y al practicar la liquidación individual atribuir a la porción de bienes propios la renta correspondiente.-

-----

SOCIEDADES MIXTAS - ASOCIACIONES CIVILES

para completar el temario de este trabajo, hemos creído conveniente incluir en forma sumaria el trato dispensado a a sociaciones civiles y sociedades mixtas por las leyes impositivas.-

1e.-) La Ley de Réditos (L.O. 1952) al enumerar las exenciones en su artículo n.º. 19 incluye las siguientes y que corresponden a los incisos;

a.-) Las empresas formadas por capitales de particular e inversiones de los fiscos nacionales, provinciales y municipales, estarán exentas en la parte de rédito que corresponda a estos últimos;

b.-) Los réditos de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que éstas acuerdan comprenden el gravámen de esta ley y siempre que los réditos deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades;

f.-) Los réditos que obtengan las asociaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física e intelectual, siempre que tales réditos y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios.-

se excluye de la exención establecida en el párrafo anterior, a aquellas entidades organizadas jurídicamente como sociedades anónimas u otra

forma comercial, y las que obtienen sus recursos en todo o en parte de las explotaciones de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares;

a.-) quedan exentas del pago de impuesto a los médicos y de todo otro impuesto nacional las asociaciones deportivas y de cultura física, y los inmuebles de su propiedad en que funcionan sus campos de deportes, instalaciones inherentes a sus fines y sedes administrativas y/o sociales, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de carácter social primen sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el poder ejecutivo nacional.-

La exención a las entidades mixtas no merece ninguna discusión.-

La exención del inciso b.), originó una serie de cuestiones que derivaron incluso a la justicia y a través de la jurisprudencia, se interprete que esa excepción es de carácter sumamente restrictivo, y que estando eximido un tipo de renta, la obtenida por la entidad beneficiada por inversiones extrañas a su objeto o por inversiones accidentales no están alcanzadas por la exención.-

La exención del inciso f.), excluye a cualquier forma jurídica que persiguiendo esos mismos fines no fuera asociación o entidad civil; y exige a los establecimientos educacionales que sean totalmente gratuitos, por lo que en este último aspecto disintimos con esta exigencia, pues una entidad educacional que persigue un bien público puede percibir de sus alumnos módicas cuotas, como en la realidad ocurre, sin alterar por ello su finalidad o cobrar cuotas a una parte solamente del alumnado.-

En cualquier caso no creemos que excluya una entidad en el caso tratado, resulten en sus balances beneficio impositivo.-

con respecto a la condición que no distribuyan beneficios "directos o indirectos", nos imaginamos que solo deben ser beneficios en dinero o bienes que tengan todas las características de un dividendo de una sociedad de capital, pues todo otro tipo de beneficio (subsídios, servicio médico, préstamos, etc.), es propio del objeto de esas entidades.-

La exención del inciso m.), no corresponde a nuestro entender a una buena técnica legislativa, pues por el inciso de un artículo de la Ley de créditos, se extiende la franquicia a todos los impuestos nacionales, cuando ese principio o debe contenerse individualmente en cada ley que rige cada impuesto o sancionarse el principio general por una ley especial.-

La ley del impuesto a las ganancias eventuales (artículo 4 inciso a.) y la ley del impuesto a los beneficios extraordinarios (artículo 1, segundo párrafo) se remiten en esta parte a lo dispuesto por la Ley de créditos.-

2e.-) La Ley del impuesto a las ventas en su artículo 11 inciso f. dispone que quedan eximidas del impuesto, las ventas efectuadas a entidades de obra social y las que éstas realicen a sus afiliados conforme a la reglamentación que diere el poder ejecutivo.-

El artículo 10 del decreto reglamentario ratifica que la exención alcanza a las entidades oficiales de obra social y a las instituciones privadas de este tipo creadas por ley o reconocidas como tales por el poder ejecutivo.-

La Dirección General impositiva en su resolución general 11.339 entiende por entidades oficiales a las que han sido creadas como tales mediante;

- a.-) Leyes nacionales y provinciales;
- b.-) decretos de los poderes Ejecutivos nacional y provinciales, o autoridades de los territorios nacionales o de las municipalidades de la capital federal, de las provincias y de los territorios;
- c.-) Resolución de los ministerios nacionales o provinciales;
- d.-) Autorización o resolución de las autoridades de las dependencias administrativas y de las reparticiones autárquicas nacionales, provinciales y municipales o de sus empresas privadas.-

Creemos que en este aspecto se ha excedido la prescripción en el reconocimiento como entidades oficiales de obra social a todo ese tipo de proveedurías que han proliferado ultimamente, creadas sin capital y sin responsabilidad, al margen de todo principio legal y donde los proveedores creyendo tratar con reparticiones oficiales otorgaban cuantiosos créditos a simples comisiones de empleados sin ningún contralor, por lo que es de esperar frente a los resultados adversos de la enorme mayoría de estas entidades, se restrinja ese reconocimiento y solo se admita las creadas reuniendo los requisitos necesarios y autorizadas por leyes nacionales y provinciales o por los poderes Ejecutivos nacional o provinciales.-

La ordenanza municipal para el impuesto a las Actividades Lucrativas para el año 1955, en el capítulo V. (De las exenciones y otras liberalidades), establece las siguientes exenciones;

- 1a.-) El Estado nacional y sus reparticiones autárquicas, salvo el caso de la prestación de servicios públicos, no se encuentran comprendidos en esta exención los organismos o empresas del Estado



que ejerzan actos de industria y/o comercio en  
no entidades de derecho privado en tanto no se  
hallen exentas por leyes especiales.-

- 2a.-) Las sociedades de fomento reconocidas por la  
municipalidad.-
- 3a.-) Las cooperativas de consumo.-
- 4a.-) Las asociaciones mutualistas constituidas de  
conformidad con las exigencias establecidas en  
el decreto Ley N°. 24.499/45.-
- 5a.-) Las cooperadoras escolares inscritas en el mi  
nisterio de educación.-
- 6a.-) Las asociaciones profesionales obreras y las  
asociaciones con personalidad gremial, para to  
dar sus actividades y bienes.-
- 7a.-) Las instituciones de beneficencia y ayuda so--  
cial quedarán exentas del pago de las contribu  
ciones que fija esta ordenanza, siempre que  
tengan personería jurídica y acrediten que cum  
plen con los fines de su creación.-

-----

CONCLUSIONES

Nuestro objetivo, al establecer las diferencias de trato impositivo según la forma jurídica de la empresa, es proponer las soluciones que creemos corresponde.-

Reiteramos que la forma jurídica no debe ser el medio para burlar la equidad, la progresividad y la capacidad contributiva, principios que consideramos fundamentales, sobretodo atendiendo a las nuevas realidades económicas, políticas y sociales.-

Establecemos las siguientes conclusiones;

1o.-) Imposición a la renta de personas físicas, sociedades de personas y sociedades de capital.-

El actual sistema de tributación a las sociedades de capital, no consulta la realidad argentina, pues la enorme mayoría son sociedades de personas.-

El sistema vigente es injusto para los pequeños accionistas; crea dos campos de la actividad económica; permite legalizar fraudes cuantiosos al fisco y el contralor del patrimonio del contribuyente como medio de vigilar la rectitud de la declaración de sus rentas, pierde casi todo su valor.-

El principio rector a nuestro entender debe ser la identificación.-

Los títulos nominales y los valores al portador identificados, por los dividendos distribuidos, deben retenerse en la fuente la tasa básica, y cada contribuyente practicar luego su declaración individual.-

Los títulos no identificados deben tributar en la fuente una tasa ociosa a la máxima.-

Las utilidades no distribuidas de sociedades de capital, deben tributar una tasa media progresiva, como pago a cuenta, si estas utilidades se utilizan o no se distribuyen dentro de los cinco años, debe quedar como pago definitivo.-

para establecer esa tasa media progresiva para utilidades no distribuidas, deberia hacerse con el auxilio de la estadística, atendiendo a la concentración de rentas por su monto en grupos de contribuyentes, y a la porción imponible que le corresponde a las sociedades de capital.-

debe devolverse al fisco la facultad de investigar el patrimonio del contribuyente sin discriminación del tipo de inversión.-

Exigiendo la demostración del origen de los fondos con que se adquieren bienes, y obligando a la declaración jurada anual del patrimonio, pocas posibilidades quedan de fraccionar el capital.-

#### 2a.-) plusvalías del patrimonio social.-

Es necesario que la legislación contemple el problema de la revaluación de activos, en forma justa y equitativa.-

Las utilidades provenientes de la negociación de las "llaves" en los últimos años no responden a los conceptos clásicos, siendo verdaderas ganancias de capital, ya sea por efectos monetarios o situaciones anormales.-

Las utilidades obtenidas en concepto de "llaves" deberían estar gravadas por el impuesto a las ganancias eventuales, y mientras no se altere

el principio del artículo N.º 45 inciso d.) de la Ley de Réditos (t.o. 1952) todas las "llaves" deberían estar gravadas por este impuesto. Por ello la utilidad de las ventas de cuotas sociales (porción de llave social y porción de activo revaluado) debería gravarse con ese distinto impuesto.-

La revaluación de activo, con entrega de acciones liberadas, en sociedades de capital, debe estar gravada y producir todos los efectos impositivos.-

La ley no ha previsto la situación del ingreso de nuevos socios con una porción menor del 20 % de capital, cuando la sociedad se constituye sobre un balance revaluado y los socios se comprometen a no retirar una porción de utilidades para incrementar el capital social. En la mayoría de los casos a los pocos años el conjunto económico deja de existir. La solución más lógica es que en el ejercicio en que al capitalizarse las utilidades la proporción fijada en la ley desaparece deberá tributarse el impuesto, que corresponda, y a partir del ejercicio siguiente debe incidir en el balance impositivo social.-

### b.-) Las Reservas.-

La diferencia de trato en materia de Reserva Legal, entre sociedades de capital y sociedades de personas, atendiendo a razones de orden económico y jurídico, es justa y razonable.-

4e.-) La retribución del empresario.-

para determinar la utilidad gravable en el impuesto a los beneficios Extraordinarios, se admite como deducción en concepto de contribución del empresario las siguientes:

a.) para las sociedades de capital hasta el 8% de las utilidades, y además los sueldos de aquellos directores que desempeñan funciones o tareas efectivas en la marcha de la empresa. Este importe no constituye pasivo al cierre del ejercicio.-

b.) en las sociedades de personas y empresas individuales, se admite como deducción, a partir del año 1955, la cantidad de pesos 1.500.- mensuales, por cada socio que trabaje al servicio de la empresa y en el país. No se admite deducción de otro tipo de sueldo para los socios.-

Los retiros mensuales de los socios, inciden en el cómputo económico de su cuenta particular y rebajan el capital computable.-

por lo expuesto, la rebaja que la ley permite solo se cumple en forma parcial en las sociedades de personas y empresas individuales, por lo que creemos que no debería computar en el cálculo económico de la cuenta particular de cada socio, los retiros mensuales en concepto de sueldo.-

La determinación de una cantidad mensual fija como retribución del empresario tiene el inconveniente de no atender al tamaño de la empresa

y la capacitación técnica del empresario. -  
por ello es mucho más objetivo o un porcentaje  
de las utilidades, o el mayor sueldo pagado en  
la empresa o el importe fijado por el empresar-  
rio para sus aportes jubilatorios.-

Es saludable que sea facultad del poder ejecu-  
tivo, fijar esa cantidad mensual a partir de  
la última reforma, lo que es de esperar que lo  
vaya adecuando a las fluctuaciones monetarias  
y coste de vida.-

5.-) Relación entre los socios y la sociedad.-

El saldo deudor inicial de las cuentas particu-  
lares de los socios en sociedades de personas,  
debe considerarse como activo exento, mientras  
la empresa tenga pasivo. si el saldo deudor es  
desproporcionado con relación al capital de la  
empresa el contribuyente deberá demostrar no  
haber efectuado otras inversiones.-

fundase ello, en que habiendo, pasivo en una  
empresa, nunca puede demostrarse si esos fon-  
dos fueron distraídos del capital o del aporte  
de los acreedores y en las sociedades de perso-  
nas los bienes particulares del socio siempre  
están ligados a la suerte de los negocios socia-  
les.-

6.-) La participación obrera en las empresas; Accio-  
nes de Trabajo.-

Los dividendos de ese tipo de acciones deben  
considerarse rentas de cuarta categoría y dedu-  
cirse de los otros tipos dividendos, gravándo-

celos en la persona de cada accionario.-

Existe ya jurisprudencia coincidente, por lo que debería darse fuerza legal a lo expuesto.-

7e.-) La exención en el impuesto a las ventas al pequeño industrial y el criterio fiscalista.-

Los pequeños industriales que en el año de su actividad sobrepasan el monto fijado en el decreto Reglamentario (\$50.000.- anuales), no gozan de la ventaja de deducir la materia prima gravable efectivamente empleada, lo que transforma el impuesto en un verdadero impuesto personal de difícil traslación.-

Siendo ello una interpretación de la Dirección General Impositiva, creemos que no consulta el texto de la Ley, ni el espíritu de la exención otorgada al pequeño industrial.-

Por ello, en el año en que el pequeño industrial es contribuyente, debería permitírsele practicar la liquidación por el sistema de lo efectivamente consumido.-

8e.-) El impuesto a las Actividades Lucrativas y el trato a las sociedades comerciales.-

La enunciação del hecho imponible en la Ordenanza en vigencia, y los textos anteriores, tienen el grave inconveniente de su generalidad y ambigüedad.-

Debería establecerse que es gravable la actividad lucrativa habitual, propia del objeto específico para que fué creada la sociedad, y teniendo varios objetos, solo los que desarrolla en for-

ma habitual.-

El recargo a las sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones en la capital federal, y que aún en algunas jurisdicciones ese recargo se extiende a las sociedades de responsabilidad limitada, es contrario a la equidad proclamada en la Constitución Nacional, por lo que debe suprimirse.-

98.-) El impuesto para Aprendizaje y la diferencia de trato a los socios con responsabilidad limitada.-

Los socios de sociedades de personas, deben ser gravados en lo que respecta a sus sueldos para este impuesto, en igual forma, sin interesar la responsabilidad, que implica un principio extraño al ordenamiento fiscal.-

Debe comprenderse a los socios que trabajen al servicio de la empresa y en el país, tomándose como sueldo el mayor sueldo pagado o fijado por contrato con un mínimo establecido en la reglamentación.-

100.-) Impuesto a la herencia.-

El impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes en su actual ordenamiento merece las siguientes críticas;

a.) se renuncia a la aplicación del principio de la capacidad contributiva.-

b.) incita a constituir sociedades de capital, pues no es obligatorio establecer valores llaves no revaluar inmuebles para transferir



mar sociedades de personas con negocios en marcha.-

c.) Manteniendo el principio de no identificación en el impuesto a los réditos y unido a la actual forma del impuesto sustitutivo, puede llegarse a situaciones arbitrarias o absurdas.-

debe volver a regir el artículo n.º 31 de la Ley 11.267, que establecía la obligación de pagar el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, al constituir sociedades anónimas sobre la totalidad o mayor parte de bienes de una persona o familia.-

debe exigirse al constituir sociedades de capital, sobre negocios en marcha, a los efectos impositivos, la determinación del valor llave y tasar los inmuebles aplicando el mismo criterio del artículo arriba mencionado.-

El impuesto sustitutivo, debe aplicarse solamente sobre los valores al portador de entidades de capital.-

11e.-) sociedades cooperativas.-

La disposición del artículo n.º 26 segundo párrafo del decreto reglamentario de la Ley de Réditos (t.o. 1952) debe ser fijado en la Ley, pues implica una nueva situación de conjunto económico.-

Atendiendo a la naturaleza propia de las relaciones entre los socios y este tipo de sociedad, debería permitirse en este caso, una tolerancia (5 a 10 %) sobre los precios de plaza.-

Los descuentos que otorgan los responsables del impuesto a las ventas a cooperativas de consumo, entidades de obra social y organizaciones sindicales, deben ser rebajados directamente de la liquidación anual del impuesto; unica forma que los contribuyentes no se perjudiquen ni beneficien, y se elimine toda duda o discusión entre contribuyentes y fiscalizadores.-

Mientras no se autorice ello, se considera como sistema más justo para practicar la liquidación anual del impuesto, practicar una liquidación general, estableciendo la cantidad gravable que representa los descuentos efectivamente otorgados.-

12.-) El criterio sustentado por la Dirección General Impositiva para practicar la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios en el caso de sociedades accidentales o en participación, es a nuestro entender aplicable solo en algunos casos, y en otros resulta reñido con el texto legal.-

Las sociedades accidentales, en nuestra legislación, tiene capital y económicamente, y este es lo más importante, pueden ser independientes de las actividades de sus componentes.-

A nuestro entender el criterio más adecuado para practicar una liquidación correcta es el siguiente:

a.) si la sociedad accidental tiene por objeto, una explotación independiente de los socios y distinta de su actividad, corresponde praetizar la liquidación en forma separada esta--

bleciendo el capital en función del tiempo. verbigracia; un profesional y un hilandero compran una partida de madera y la negocian.-

b.) si la sociedad accidental tiene un objeto complementario de la actividad de los socios, no corresponde practicar una liquidación separada, sino que cada socio suma a su liquidación las utilidades producidas por la sociedad accidental.-

c.) si el socio participante concurre a la organización del socio gerente para explotar un proceso determinado, corresponde practicar la liquidación en esta última empresa, sumando a su activo el aporte utilizado en función del tiempo. verbigracia; una empresa constructora, junto a su actividad normal, crea una sección de propiedad horizontal, y constituye sociedades accidentales para financiar cada edificio; en este caso la explotación de que la Ley habla, es a nuestro entender esa empresa constructora.-

Las utilidades que obtiene el socio participe es para nosotros un rédito de tercera categoría, pues la sociedad accidental e en participación es siempre una sociedad comercial.-

13e.-) sociedad conyugal.-

La Ley de Réditos en su redacción actual ha silenciado el aspecto en el caso de un cónyuge que aporta bienes a la empresa del otro, si resulta un quebranto impositivo. De acuerdo al

texto legal, la ley fija un interés bancario o valor locativo, con el carácter de presunción de derecho, por lo que debe aplicarse en todos los casos. Para reparar esa injusticia, la Ley debería decir claramente que en caso de resultar beneficio impositivo, se computara ese interés o valor locativo.-

El sueldo del cónyuge que trabaja a las órdenes del otro, en el supuesto que solo hay empleados que desarrollan tareas menores, no debe quedar su fijación como facultad discrecional de la Dirección General Impositiva por los inconvenientes prácticos que ocasiona. Debería remitirse al sueldo fijado al empresario por el impuesto a los beneficios extraordinarios en el caso de sociedades de persona y empresas individuales.-

14e.-) Empresas Mixtas - Asociaciones Civiles.-

El texto legal en las exenciones que otorga a las asociaciones civiles nos merece las siguientes objeciones;

a.) La condición de gratuidad para exención de establecimientos educacionales no debe ser el único elemento para juzgar si desarrollan una actividad de bien común, pues puede percibir cuotas de una sola parte del alumnado y percibir cuotas inferiores al precio real del servicio.-

b.) con respecto a la condición que no distribuyan beneficios "directos o indirectos" nos imaginamos que solo deben ser beneficios en dinero o bienes que tengan todas las caracte

rísticas de un dividendo de una sociedad de capital, más todo otro tipo de beneficio (subsidio, servicio médico, préstamo, etc.) es propio del objeto de esas entidades.-

e.) La exención del inciso m.) del artículo 19 de la Ley de Réditos no responde a nuestro entender a una buena técnica legislativa, más por el inciso de un artículo de la Ley de Réditos, se extiende la franquicia a todos los impuestos nacionales, cuando ese principio o debe contenerse individualmente en cada Ley o sancionarse el principio general por una ley especial.-

La Dirección General Impositiva en su resolución general n. 339, se ha extendido a nuestro entender en el reconocimiento de entidades de obra social. Elle es motivo para hacer proliferar entidades o "procedurías" que no tienen ninguna responsabilidad o contralor. por elle debe limitarse el reconocimiento a las entidades creadas por leyes nacionales o provinciales o decretos de los poderes Ejecutivos nacionales o provinciales.-

.....





## I N D I C E

pág.

Introducción.-	1.-
sociedades de personas y sociedades de capital - Empresa individual.-	
A) Imposición a la Renta de personas físicas, so- ciedades de personas y sociedades de capital.-	3.-
B) Dinámica del patrimonio social.-	8.-
C) Las Reservas.-	21.-
D) La Retribución del Empresario.-	24.-
E) Relación entre los socios y la sociedad.-	27.-
F) La participación obrera en las Empresas; Accio- nes de trabajo.-	30.-
G) La Exención en el impuesto a las ventas, al pe- queño industrial y el criterio fiscalista.-	32.-
H) El impuesto a las Actividades Lucrativas y el trato a las sociedades comerciales.-	36.-
I) El impuesto para Aprendizaje y la diferencia de trato a los socios con Responsabilidad Limi- tada.-	38.-
J) El impuesto a la herencia.-	39.-
sociedades cooperativas.-	44.-
sociedades accidentales o en participación.-	49.-
La sociedad conyugal.-	53.-
sociedades mixtas - Asociaciones civiles.-	57.-
Conclusiones.-	62.-

-.-.-.-.-