



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



**El sujeto en los impuestos
sobre las utilidades:
estudio crítico comparado
de la legislación argentina,
tendiente al perfeccionamiento
y simplificación del
sistema tributario
de impuestos**

Ponte, Pedro T.

1956

Cita APA: Ponte, P. (1956). El sujeto en los impuestos sobre las utilidades, estudio crítico comparado de la legislación argentina, tendiente al perfeccionamiento y simplificación del sistema tributario de impuestos. 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

ORIGINAL

TRABAJO DE TESIS PRESENTADO POR EL ALUMNO

1501
644

PEDRO T. PONTE



BIBLIOTECA

EL SUJETO EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

-----0000-----

ESTUDIO CRITICO COMPARADO DE LA LEGISLACION ARGENTINA
TENDIENTE AL PERFECCIONAMIENTO Y SIMPLIFICACION DEL
SISTEMA TRIBUTARIO DE IMPUESTOS QUE GRAVAN
DIRECTAMENTE LAS UTILIDADES

1501-0 Argentina
N. 23211
Top. N. 23211
P4

INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS

de la

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

109-5
N. 2331

director: DR. ARMANDO M. ROCCO

N. 2335

AÑO 1956

S U M A R I O

Introducción.-

I - PRINCIPIOS SOBRE EL SUJETO EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES.-

A).- Trascendencia del "sujeto" respecto de los demás elementos que configuran los impuestos.-

- 1 - Ideas sobre el "sujeto" - Contribuyente de "jure" y de "facto".-
- 2 - Naturaleza del impuesto según el "sujeto" - Impuestos reales y personales.-
- 3 - Los principios sobre difusión, en función del "sujeto".-
- 4 - Relación entre el "sujeto" y la naturaleza del "objeto" del impuesto.-
- 5 - Relevancia del "sujeto" como elemento del impuesto.-

B).- Los impuestos sobre las utilidades en relación con el "sujeto".-

- 1 - Correlación entre "sujeto" y "objeto" en los impuestos sobre las utilidades.-
- 2 - Anarquía por falta de diferenciación del "sujeto".-
- 3 - Formas de aplicación de los impuestos en función de la correlación entre "sujeto" y "objeto".-
- 4.- Progresividad del impuesto en función del "sujeto".-
- 5 - Límites de exención en función del "sujeto".-

II - ENFOQUES Y SOLUCIONES EN LA LEGISLACION EXTRANJERA RELATIVAS AL CONTRIBUYENTE DE "JURE" EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

A).- Lugares comunes en la legislación extranjera.-

C).- El impuesto a las ganancias eventuales.-

- 1 - Características y normas vigentes.-
- 2 - El "sujeto" en el impuesto a las ganancias eventuales.-

IV 7 ANALISIS CRITICO DE LA LEGISLACION ARGENTINA.-

A).- Anomalías existentes en la legislación Argentina.-

- 1 - Impuesto a los réditos - Aspectos doctrinarios.-
- 2 - Impuesto a los réditos - Aspectos empíricos.-
- 3 - Impuesto a los beneficios extraordinarios.-
- 4 - Impuesto a las ganancias eventuales.-

B).- Soluciones propugnadas.-

- 1 - Modificaciones substanciales; a) abandono de la personalización inorgánica - b) imposición a la universalidad de los ingresos - c) unificación de los tres im--puestos - d) progresividad diversificada.-
- 2 - Adopción del sistema cecular en función del sujeto; a) fundamentos - b) ventajas - c) bosquejo del siste-
ma - d) características de cada cédula.-
- 3 - Condiciones complementarias; a) ponderación de categorias mediante variaciones de las tasas - b) desgravación mediante mínimo no imponible en función del sujeto y de las categorías o cédulas - c) aplicación y percepción del impuesto en la fuente.-

Conclusiones.-

- A - El contribuyente frente al problema.-
- B - posición del fisco; la evasión fraudulenta.-
- C - El Estado y la política fiscal.-

.....



por el impuesto mal colocado más tal vez un germen de riqueza nacional.-

Juan Bautista Alberdi.-

INTRODUCCION

El régimen tributario, principalísima base financiera que nutre las arcas fiscales en los Estados modernos, es esencialmente dinámico en su configuración técnica, como resultado de las mutaciones que experimentan cada una de las partes que componen el todo; por un lado por el proceso de adaptación al momento económico dado en la colectividad, y por otra parte por la natural tendencia al perfeccionamiento de los instrumentos legales que concretan las diversas fuentes de recursos impositivos.-

De tal manera, resulta fácil observar en un país como el nuestro, en análisis retrospectivo, las transformaciones operadas en la compleja red del sistema fiscal, estudiadas en función de las causas predominantes en la implantación de cada una de las contribuciones que integran el régimen tributario.-

La República Argentina, a través de una experiencia de cerca de cien años de vida constitucional dió fin prácticamente a la integración de un sistema impositivo que, en sus lineamientos generales responde a las exigencias de un sistema rentístico adecuado al estado actual, con la implantación del impuesto a los réditos en 1932.-

Este tributo, el primero que gravara directamente las utilidades en nuestro país, fué creado como consecuencia

de las dos causas generadoras señaladas ut-supra.-

En efecto, en la década que va de 1930 a 1940, nuestro país, con sucesivas medidas de política económica abandonó, el futuro dirá si definitivamente, los principios clásicos de la economía liberal, con su rígida concepción política del Estado gendarme, creándose de tal manera nuevas e importantes funciones a cumplir por el Estado, que naturalmente debían traducirse en incrementos presupuestarios y que, consiguientemente demandaron el aumento del producido de las fuentes de recursos, entre ellos los impuestos. Fue así que se concretó la creación del impuesto a los réditos, cuyos anteriores proyectos hacía varios lustros que quedaban postergados en los tinteros parlamentarios. De esta manera se pone de manifiesto «la adaptación al momento económico dado en la colectividad», fenómeno que luego se reitera, al intensificar el Estado su acción intervencionista, con las sucesivas transformaciones que experimenta el impuesto a los réditos y la creación del impuesto a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios, este último en forma manifiesta ya que su razón concreta de ser se vinculó con los grandes beneficios individuales producidos como consecuencia económica de la guerra 1939/45.-

no menos importante ha sido «la natural tendencia al perfeccionamiento», como causa generadora de estos impuestos sobre las utilidades, ya que pudo haberse anelado a otro tipo de gravamen o bien presionado sobre las existentes fuentes de recursos; pero las nuevas formas de actividad estatal requirieran a su vez el perfeccionamiento de los métodos fiscales, incorporándose a la política tributaria del país los

modernos impuestos sobre la renta, ya ampliamente experimentadas en otros países rectores en el desarrollo económico financiero que caracteriza la civilización occidental.-

quiere decir que este carácter dinámico del régimen tributario, observado desde el doble punto de vista señalado, si bien permite aceptar en nuestro país la integración de su sistema impositivo completo y adecuado a las necesidades actuales, también permite asegurar que el mismo no ha obtenido aún la plena madurez que le permita llenar cabalmente las múltiples funciones económicas, financieras, sociales y políticas de los impuestos, sobre la base de gravámenes que, a fuer de cumplir la primera función de reunir "recursos" para la colectividad, grave los "recursos" individuales mediante un mecanismo técnico de máximo desarrollo que, en rigurosa consecuencia, reúna las imprescindibles condiciones de igualdad, certeza, economía y claridad que deben caracterizar a los impuestos, que fueran señaladas con carácter de actualidad permanente por Adam Smith en su inmortal obra "investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones".-

Adam Smith concretó en su obra, hace cerca de ciento ochenta años, la experiencia originaria que en materia de economía ilustran los fundamentos básicos de lo que ha dado en llamarse la civilización occidental, y mientras perdure la estructura básica de la organización capitalista de nuestra sociedad, los postulados de Adam Smith constituirán fuente permanente de estudio y punto de partida del análisis de los problemas de carácter económico o financiero.-

en materia de impuestos sus clásicas reglas, sustentadas en la obra citada, constituye un ejemplo de perennidad

de principios.-

El respeto de tales reglas o principios, verdaderas virtudes cardinales de la imposición, se hace más necesario cuando se trata de la creación o perfeccionamiento de gravámenes que recaigan directamente sobre las utilidades, ya que tales impuestos indiscutiblemente son los que permiten en mayor grado el desarrollo de la justicia tributaria, siendo a la vez, por su carácter esencialmente "personales" menos sensibles a las leyes de la difusión, y por ende más difícil la traslación de la carga por parte del contribuyente de "jure", quién puede hacerla efectiva en reducida proporción.-

De lo antedicho se desprende que si se consideran los impuestos que gravan directamente las utilidades en función de la justicia tributaria, cuya regulación es más fácil de controlar con impuestos inelásticos a los principios de la difusión; como así también si se consideran en función de las demás virtudes que permiten el perfeccionamiento técnico de un gravamen, surge con toda claridad la relevante importancia que tiene el "objeto", que lo destaca entre los demás elementos que integran un impuesto.-

Es evidente que los dos elementos más importantes en la configuración de un impuesto son el "objeto" y el "sujeto". Es decir, cual es la materia gravada, y sobre quién debe incidir la carga fiscal desde luego con vistas a una menor posibilidad de traslación de la misma.-

Estos dos aspectos destacan de inmediato su importancia cuando se entra a analizar las ventajas e inconvenientes de las diversas especies de impuestos, según que se les estudie desde el punto de vista estrictamente fiscal o desde

los varios puntos de vista extrafiscales.-

De estos dos elementos primordiales que definen las características de los gravámenes, tenemos que el "objeto" es susceptible de precisión cuando se trata de establecer la materia gravada. En efecto creado un impuesto que grave las ventas, o el capital, o el consumo etc., no se presentan graves problemas para mantener, en el desarrollo técnico de las normas aplicables, una línea de acción recta que no se aparte de la materia objeto del gravamen.-

No ocurre lo mismo cuando se trata del "sujeto" del impuesto que, además de las profundas alteraciones provocadas por las leyes de la "difusión", dificulta la precisión del "sujeto" la coexistencia de personas de existencia visibles y personas de existencia ideal, igualmente susceptibles de absorber un gravamen, sin perjuicio de que el mismo puede recaer sobre bienes muebles o inmuebles o fenómenos despersonalizados.-

tratándose de impuestos que gravan directamente las utilidades, tales características de "objeto" y "sujeto" se ponen en evidencia ante el análisis superficial del instrumento fiscal, de manera que, seleccionando el tipo de utilidad a gravar (rédito, ganancia de capital, super beneficio, etc.) es relativamente fácil su determinación y mantenimiento sin exclusiones o interferencias.-

No pasa lo mismo con respecto al "sujeto", y a poco que el codificador no cuide la pureza en la unidad de tratamiento, emergen por doquier anomalías e incompatibilidades que enervan la categoría científica que debe caracterizar a los impuestos sobre las utilidades, al par que debilita asimismo la función de justicia social que se les atribuye.-

Los impuestos que gravan directamente las utilidades constituyen típicos exponentes de los llamados impuestos "directos", en los cuales el contribuyente de "juris" se encuentra confundido con el contribuyente de "facto", con clara determinación de la persona o entidad que deberá hacer efectivo el pago del impuesto, cargando a su vez con el mismo. por otra parte, dentro de la característica de impuesto directo, son esencialmente impuestos "personales", ya que las utilidades, beneficios o rentas, siempre detentan un titular, aún en el caso de beneficios adjudicados a capitales o empresas, ya que éstos en última instancia, salvo excepciones, constituyen, propiedad de personas de existencia visible.-

Es evidente entonces que el "sujeto" en los impuestos que gravan las ganancias, es un elemento que debe ser racionalmente tratado, y que la falta de precisión en su determinación o de unidad en su naturaleza generan anomalías que desmerecen las bondades básicas que pueda ofrecer cualquier impuesto.-

En consecuencia la perfectibilidad de los gravámenes sobre las utilidades exige que el análisis de los demás factores que integran el impuesto, como así también el proceso evolutivo de las normas que lo definen, giren en derredor del "sujeto".-

En nuestro país, existe un sistema de varios impuestos que gravan las utilidades, que suman ya muchos años de experiencias, que merecen y necesitan una revisión fundamental, con vistas a dar un paso importante en el camino a recorrer para conseguir el grado de madurez en nuestro régimen tributario a que se ha aludido anteriormente.-

si se suma a la experiencia propia, la realizada en el extranjero en los últimos años, que depura interesantes y novedosos principios sobre imposición, debe aceptarse que ha llegado el momento de encarar la reforma del sistema.-

tres son los impuestos que componen el sistema de gravámenes sobre las ganancias en nuestro país; el impuesto a los réditos, a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales. con ellos el fruto de situaciones especiales de la economía del país, y en términos generales la crítica puede señalar las siguientes anomalías fundamentales:

en primer término no hay razón técnica ni científica para la coexistencia de tres impuestos diferenciados que recaigan sobre una misma materia y que en el caso de réditos y beneficios extraordinarios gravan los mismos beneficios, lin dando peligrosamente con la doble imposición. En efecto, el impuesto a los réditos grava con fuertes tasas progresivas los grandes beneficios, los cuales son gravados nuevamente con el impuesto a los beneficios extraordinarios a su vez con fuertes tasas progresivas, considerados beneficios extraordinarios por definición legal.-

En cuanto al impuesto a las ganancias eventuales, si bien el beneficio gravado en este impuesto no lo está por los otros, constituye una discriminación no siempre clara que inclusive en algunos casos ha sido resuelta también por definición del poder administrativo. Es el caso del beneficio obtenido en loteos, que constituye rédito o ganancia eventual de acuerdo con principios más o menos arbitrarios contenidos en las reglamentaciones de las leyes pertinentes.-

consecuentemente con este primer punto básico, se

impone la unificación de los tres impuestos en una sola ley, bien tramada, de manera que cada tipo de beneficio tenga el tratamiento que le corresponda.-

En segundo término, la ley básica y punto de partida de las otras dos, lo cual va señalando la esencia unitaria preconizada precedentemente, es la del impuesto a los réditos; y es en dicha instancia un impuesto a los «réditos globales», con elementos cedulares, dados por la diferenciación de los réditos en cuatro categorías distintas.-

El impuesto «cedular» es más racional, por cuanto permite la diferenciación analítica de los réditos según su naturaleza y consecuentemente la correcta ponderación del gravamen, facilitando la aplicación de tasas progresivas a determinados tipos de rentas y la desgravación de otras, proponiendo a la justicia tributaria.-

Si bien es cierto que conspira contra la aplicación del principio de la progresividad, se eliminan las engorrosas compensaciones de quebrantos y beneficios exentos y gravados, y de las diversas categorías entre sí, al par que simplifica la desgravación por medio de los mínimos no imposables, cuya simplificación con el régimen vigente se procura mediante la impropia nivelación de mínimos iguales para todas las categorías y situaciones subjetivas, salvo la solución parcial de los réditos del trabajo personal.-

Si se considera que la justa progresividad puede alcanzarse con la exacta aplicación de tasas progresivas en las «cédulas» que corresponda, se impone la creación de un impuesto «cedular» a los beneficios, que por otra parte hace rato que se aplica en países de secular experiencia.-

finalmente, los impuestos consentados son de compleja estructura, lo cual dificulta la determinación final del impuesto, creando dificultades a los constituyentes de buena fe y facilitando la evasión ilegal a los contribuyentes de mala fe.-

Las dos modificaciones básicas propugnadas precedentemente, tienden por sí a la simplificación de los gravámenes, por cuanto unifican lo fundamental al centralizar el gravamen en un solo cuerpo legal y discriminan analíticamente lo accesorio, al clasificar las utilidades según su naturaleza. De tal manera se facilita grandemente la adopción de un mecanismo operatorio simple en la determinación del monto imponible, principio éste que siempre debe tener presente el codificador, cuando se dicten las normas concretas de aplicación de un impuesto.-

Concomitantemente con esta tendencia a la simplificación, con vistas al doble fin de evitar problemas a los contribuyentes e impedir la evasión fraudulenta, debe adoptarse en lo posible la aplicación y percepción del impuesto en la fuente, aspecto éste que también se ve facilitado con la aplicación del impuesto "cedular".-

Este planteo lógico de modificaciones, coronado con la justiciosa ponderación de categorías de beneficios mediante la aplicación de afijos no imponibles y de variaciones en la tasa, constituyen una imperiosa necesidad del momento para aligerar la frondosidad alcanzada por la hipertrofia inarmónica del régimen de impuestos que gravan directamente las utilidades, de manera que, cual a efectos de una oportuna poda, se desarrolle un régimen troncal de impuestos a los beneficios,

con ramas de calibrada equidistancia, cuyo follaje fiscal irradia abundante oxígeno hacia el presupuesto y proyecta su protectora sombra sobre los núcleos sociales contribuyentes más débiles.-

El análisis y exposición de la totalidad de elementos de juicio que abonarían la reforma que se propicia, realizada considerando el problema desde todos los puntos de vista que abarca la consideración plenaria de un instrumento fiscal cuya ~~mayor~~ envergadura debe descotarse, escapa a las proyecciones del presente trabajo. por otra parte, como se ha destacado en este breve prólogo, el "sujeto" en los impuestos que gravan directamente los beneficios, es el elemento constitutivo que galvaniza la correlación problemática, y sea de fondo o de forma, que converge en aquél en virtud de las cualidades extrafiscales de los impuestos; ya que, al dejar éstos de constituir una mera fuente de recursos para el gobierno, para pasar a ser un eficiente y moderno instrumento de justicia social y activo medio de acción de política económica, es evidente que el contribuyente que paga el gravamen y lo soporta en su mayor parte, es el vehículo de que se sirve el Estado para el cumplimiento de los superiores fines enunciados.-

por tal motivo, con el modesto espíritu de un enfoque parcial a través del "sujeto", el suscripto ha querido exponer los diversos problemas planteados en la legislación Argentina de los impuestos sobre las utilidades, en función del ente que efectúa el pago, propiciado a la vez, con criterio esencialmente teórico, soluciones que, sin perjuicio de la unificación básica normativa, proporcione la discriminación de los beneficios por categorías, de manera tal que aquellos be-

neficios que generan un impuesto típicamente "personal" recibían un tratamiento que se traducía en beneficios acción de justicia tributaria; dando a su vez características de impuestos "reales" a los que recaigan sobre sociedades, empresas o actividades industriales o agropecuarias, de manera tal que al incidir directamente sobre ellas pasan a integrar el "costo", facilitando la traslación del gravamen y transformándose en un incentivo para la actividad productora, entrañando así una acción positiva de política económica; significando a la vez un factor de ordenamiento en la perturbada economía del país en estos momentos, al gravitar como factor estable y racional en la formación de los precios, y dejar de gravitar como factor espurio.-

.....

1a. PARTE

PRINCIPIOS SOBRE EL SUJETO

EN LOS

IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

)-----OOOOO-----(

A.-) TRASCENDENCIA DEL "SUJETO" RESPECTO DE LOS DEMAS ELEMENTOS QUE CONFIGURAN LOS IMPUESTOS.-

1.-) ideas sobre el sujeto o contribuyente de "jure" y de "facto".-

Los fundamentos teóricos que perfilan la esfera de influencia de una ciencia determinada, suelen diluirse en una acción práctica de importancia diferenciada, más aún en una disciplina especulativa como la constituye la ciencia de las finanzas. Es común comprobar que principios financieros teóricos que como tales revisten incontestable verosimilitud, en la práctica se ven disminuidos en su gravitación por el desarrollo de una acción desnaturalizada por parte de los factores que actúan en la vida financiera de una colectividad, o por la interferencia de factores extraños al trajín financiero, de orden económico, político, social, etc..-

No es precisamente el enfoque con que debe encararse el estudio del "sujeto" en materia tributaria. En efecto, dadas las normas que rigen la aplicación de un tributo, se destaca fácilmente la persona o ente que debe oblar el pago al organismo recaudador, aunque su mentalidad económica se halle cristalizada en la idea de resarcirse de tal erogación, procurando los medios para que otras personas con las cuales ha de vincularse económicamente, absorban el gasto, con o sin posibilidad de transferirlo a su vez a terceras personas.-

vale decir en consecuencia, que son de riguro-

sa validéz práctica los principios teóricos, sobre el su-
jeto" ampliamente expuestos por los clásicos estudiosos
de la materia, y que los contribuyentes de "jure" y de "fac-
to" se hallan siempre presentes cuando se trata de distri-
buir las cargas impositivas; más o menos ocultos los se-
gundos, y con mayor o menor grado de certeza el fatalismo
fisiocrático que prescribe el ineludible desplazamiento
de los impuestos, el cual, actualizado al momento económi-
co-social que atravesamos, significaría la gravitación
del impuesto, en última instancia, sobre los sectores so-
ciales que aportan el factor de producción "trabajo", en
el proceso económico. En efecto, el trabajador no podría
hacer repercutir en otros la carga que recibe por vía de
traslación, por cuanto de acuerdo con las leyes que rigen
el equilibrio económico, la retribución del trabajo es re-
gulada por la oferta y demanda del mismo; y cuando tales
leyes son transgredidas, todo aumento artificial de sala-
rios se traduce en un aumento correlativo de los bienes
de consumo.-

-----000-----

2.-) Naturaleza del impuesto según el "sujeto" - Impuestos Rea-
les y personales.-

Esta coexistencia de sujetos de "jure" y de "facto",
es indiscutible en la realidad práctica, pero el grado de
difusibilidad de un impuesto, determina a su vez la gra-
duación con que cada categoría económica absorbe una par-

te de la carga, trasladando la parte restante.-

surge de esto una estrecha relación entre la naturaleza de un impuesto en función de su grado de difusibilidad, y el "sujeto" en su expresión más genuina, que es el contribuyente de "facto", ya que el de "jura" constituye en definitiva solo un eslabón en la cadena que une a aquél con las arcas fiscales.-

de manera que cuando la relación entre el acto de liquidación de un impuesto es muy alejada con respecto al contribuyente de "facto", se genera un impuesto "indirecto", cuya expresión típica la constituyen los impuestos sobre los consumos.-

en cambio cuando la relación anotada es cercana se origina un impuesto "directo", clasificado como "personal" o "real", según que recaiga sobre una persona de existencia visible o que gravite sobre una persona de existencia ideal o sobre un bien o patrimonio, independientemente de las personas de existencia visible a quienes pertenezcan el ente ideal, el bien o el patrimonio.-

-----o-----

3.-) Los principios sobre "difusión en función del "sujeto".-

como puede apreciarse, los principios superiores de difusión de los impuestos, son inherentes a las características del sujeto, y de reacciones recíprocas entre sí. El grado de difusibilidad de un impuesto está en relación inversa con el grado de subjetividad del mismo.-

Es perfectamente lógico que la mentalidad utilitaria que caracteriza al hombre de la era capitalista, lo incline hacia la idea de derivar hacia otro el peso de un gravámen, y lo conseguirá en la medida que el impuesto se despersonalice.-

vale decir que un impuesto de alto grado de subjetividad será poco sensible a las leyes de la difusión, y en cambio existirá tendencia a la traslación cuando un gravámen se dirija a un individuo a través de un fenómeno económico, y en la medida que éste predomine será más acentuada la pendiente de tal tendencia.-

Es evidente que una carga eminentemente subjetiva como el impuesto al soltero no es susceptible de traslación en forma colectiva y lo es muy difícilmente en casos individuales. En cambio es susceptible de traslación un impuesto sobre las ganancias de los cantantes de ópera, a pesar de su subjetividad, y en mayor o menor proporción según la fama del cantante. Contrastadamente con lo antedicho, un impuesto sobre el consumo de vino es fácilmente repercutido sobre el consumidor, y en determinadas circunstancias del equilibrio económico puede ser trasladado totalmente, ya que tal impuesto reviste objetivamente la condición de un factor del costo de producción.-

-----000-----

4.-) Relación entre el "sujeto" y la naturaleza del "objeto" del impuesto.-

por otra parte, la subjetividad de un impuesto está dada por la relación entre el "sujeto" y el "objeto". un gravámen que se aplique sobre el consumo de fósforos es netamente objetivo, porque el consumo de fósforos es de primera necesidad y de carácter universal. sin tener en cuenta la persona que lo consume, fácil resulta entonces al fabricante (contribuyente de "jure") cargarlo como factor de costo, el cual a través del precio irá a repercutir en el consumidor (contribuyente de "facto"). vale decir que el impuesto en este caso no puede ser ponderado en función de las condiciones subjetivas de quién lo soporta, entranando una objetividad caracterizada por el ágil desplazamiento de la carga hacia el contribuyente de "facto".-

todo lo contrario ocurre con un impuesto que grave los sueldos. La materia gravada en este caso está identificada en alto grado con el contribuyente de "jure", ahora confundido con el contribuyente de "facto", evidenciando una "subjetividad", que se traduce en rigidez o casi negación de las leyes sobre difusión de los impuestos.-

de lo expuesto se deduce que existe una estrecha relación entre la naturaleza de la base o materia de ^{un} im puesto, y aquellos que lo pagan, trasladándolo o nó.-

El desconocimiento de esta relación en la legislación positiva, solo significa una falla técnica cuyo único resultado serán múltiples perturbaciones de carácter formal, ya que nunca podrá impedirse que un impuesto por su naturaleza indirecto, recaiga en definitiva

sobre el contribuyente de "facto", por más que se presente e imponga como impuesto directo y personal.-

-----000-----

5.-) Relevancia del "sujeto" como elemento del impuesto.-

De todo lo expuesto se desprende que el "sujeto" de un impuesto reviste una importancia tal, que trasciende en el sentido estricto del vocablo, respecto de los demás elementos que configuran un impuesto.-

Los principios de justicia tributaria, que definitivamente han tomado cuerpo, gravitando cada día de más en más en la orientación de la política impositiva en el Estado moderno, se consilia precisamente a través del sujeto del impuesto.-

La justicia tributaria se consigue descargando el rigorismo fiscal en las diversas clases económico-sociales, en función de la medida que cada una coadyuva en el proceso económico, o se beneficia con el resultado del mismo.-

Consecuentemente, seleccionado el sector económico-social que debe soportar una carga fiscal, es decir determinado el "sujeto" verdadero del impuesto a crear, debe buscarse la base del impuesto, o sea el "objeto", de manera tal que las reacciones de aquél sobre éste no anule el logro de la finalidad buscada.-

Recíprocamente, establecido el fenómeno económico que es necesario o conveniente gravar con fines fiscales

o condicionados a la conjuntura económica, debe determinarse el "sujeto" del gravamen cuidando de neutralizar las reacciones anteriormente anotadas.-

si se contrarían estos principios, el "sujeto", actuando en el sentido de las leyes de difusión de los impuestos, desvirtuaría las intenciones del legislador, con un resultado quizá opuesto a la finalidad perseguida.-

concretando, puede decirse que, de acuerdo con la experiencia financiera recogida hasta el presente, cada fenómeno económico susceptible de ser gravado, tiene ya preestablecido un "sujeto" natural en el sentido fisiocrático de la idea, a través del cual debe ser gravado; y a contrario-sensu, el "sujeto" de un impuesto puede ser trabado en su acción de trasladar el gravamen, con determinadas formas de imposición.-

tal es la importancia del "sujeto" en materia tributaria, que sus reacciones frente a los impuestos ha originado en la doctrina la clasificación de indirectos y directos, y estos últimos subdivididos en reales y personales.-



BIBLIOTECA

B.-) LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES EN RELACION CON EL "SUJETO".-

1.-) Correlación entre "sujeto" y "objeto" en los impuestos sobre las utilidades.-

todas las ideas anteriormente expuestas, se ponen particularmente de relieve, si se las observa a través de los impuestos que gravan las utilidades. En efecto, estos gravámenes son esencialmente directos, con acentuada tendencia a ser personales, por cuya razón el impacto fiscal cae en pleno centro de las economías individuales, manteniendo en plena vigilia las fuerzas centrifugas que tienden a repercutir la carga.-

Por otra parte, estos impuestos son especialmente idóneos para el mejor cumplimiento de las finalidades sociales, por lo que se impone el ajustamiento más perfecto, en cuanto se refiere al trato que las leyes tributarias deben dar al "sujeto" pasible de cada tributo.-

La correlación entre "sujeto" y "objeto" en estos gravámenes, si bien tiende a la personalización como se ha dicho, ofrece una vinculación definida en su reciprocidad. El "objeto" al estar constituido por una utilidad o beneficio, una renta o una retribución, siempre tiene un titular, que puede ser una persona de existencia visible o una persona de existencia ideal.-

Estas últimas (cuya expresión típica es la empresa), si bien es cierto, como lo han señalado recientemente prestigiosos autores, que tras del ente siempre existen

humanas personas como destinatarias de las utilidades, no es menos cierto que el destino o aplicación inmediata de las ganancias por parte de un ente incorpóreo (empresa, sociedad, etc.), pueden definir un mayor o menor grado de personificación.-

si las utilidades que una empresa obtiene en un ejercicio, son de inmediato distribuidas entre los componentes societarios, es evidente que existe una mayor grado de personificación de tales ganancias, frente a la alternativa de la constitución de una reserva, la reinversión de los fondos o nuevo investimento de la entidad.-

Estamos aquí pues, en presencia de una alternativa en la cual la configuración del "sujeto" reacciona sobre el "objeto", definiendo la personificación del beneficio cuando este se distribuye, o la despersonalización del mismo cuando queda confundido con el capital de la empresa.-

pero anteriormente se ha expuesto la idea de reacciones recíprocas entre el "sujeto" y el "objeto" de los impuestos, que constituyen precisamente la causa de las ideas de correlación que se están desarrollando.-

A conclusiones diferenciadas se arriba si se analiza la naturaleza del "objeto", es decir de las ganancias. Procede para tal fin, la investigación de lo que genericamente se ha definido como rédito.-

La doctrina económica clasifica la naturaleza de los réditos, según la fuente de donde proceden. De tal manera surge a consideración la teoría de la renta y del beneficio, del interés y del salario, y la formación de sus pre

cios como factores de la producción.-

Encuadrando las ideas dentro de los cánones de las ciencias económicas, las distintas categorías de réditos representan los precios de los factores productivos, de suerte que la renta y el beneficio constituyen la retribución de la dirección de la empresa, el salario la retribución del trabajo y el interés la retribución del capital.-

Concorde con lo expuesto, la renta y el beneficio (con sus variantes "beneficio normal" y "extra-beneficios" o "cuasi-rentas"), conjuntamente con el salario, constituyen réditos identificados con personas, o sea personales; y el interés a su vez, identificado con el capital, es un rédito despersonalizado.-

Se presenta aquí pues, la alternativa recíproca a la señalada anteriormente, es decir que la configuración del "objeto", reacciona sobre el "sujeto", definiendo la personalización o despersonalización del rédito.-

Este doble juego de reacciones recíprocas entre el "sujeto" y el "objeto", de acuerdo con la intensidad con que cada uno de los factores predomine, determinará la absoluta personalización o despersonalización, o el grado de la relación "objeto"-sujeto.-

En efecto, el grado de relación "sujeto-objeto", porque si bien es cierto que la titularidad de un rédito puede entrañar la terminante personalización o despersonalización del mismo, no es menos cierto que determinadas clases de réditos, según la naturaleza del "sujeto", pueden constituir réditos personales, relativamente personales,

o despersonalizados. En el caso del rédito emergente de la compra-venta de mercaderías, realizada tal actividad por una sola persona, origina un rédito netamente personal; realizada por una sociedad en comandita el rédito ya no es tan personal o lo es en menor grado; y realizada por una sociedad anónima genera un rédito despersonalizado.-

El análisis precedente permite sostener que, no obstante que "sujeto" y "objeto" reaccionan recíprocamente entre sí para definir la característica del rédito en cuanto a su titularidad, cabe aceptar que el "sujeto" predomina sobre el "objeto" en tal sentido.-

En efecto así es, ya que el rédito es, estrictamente dicho, un fenómeno económico cuyo sujeto es en última instancia, el hombre. Aún el interés, aunque retribución del capital, implica la personalización en su destino.-

Este predominio del "sujeto" sobre el "objeto", no obstante que circunstancialmente no sea absoluto, define al "sujeto" como el factor más idóneo para establecer la clasificación de los réditos, a los fines de la mejor ponderación de un impuesto que los grave.-

vale decir, que aquellas utilidades (ya expresando las ideas en términos generales) percibidas por personas físicas, deben ser gravadas con impuestos diferenciados en relación con los que correspondan a utilidades percibidas por sociedades o entidades, que deben ser gravadas con impuestos de carácter real.-

2.-) Anarquía por falta de diferenciación del "sujeto".-

El presente trabajo, como lo señala su sub-título, constituye una crítica de la legislación argentina, de manera que procede eventualmente formular consideraciones en relación directa con los textos legales que en nuestro país integran el cuerpo tributario que grava directamente las utilidades.-

Este cuerpo tributario está compuesto de tres impuestos: a los réditos, a los beneficios extraordinarios, y a las ganancias eventuales.-

Cada uno de estos impuestos (que se analizan con mayor amplitud en el capítulo tercero), fué implantado en momentos especiales de conjuntura económica (1932, 1943 y 1946), no obstante lo cual tienen una estrecha vinculación entre sí.-

En efecto, la ley del impuesto a los réditos es el punto de partida para determinar la materia gravada en los otros dos impuestos. En sentido positivo en cuanto se refiere al impuesto a los beneficios extraordinarios, ya que éste grava en principio los beneficios determinados para el pago del impuesto a los réditos; y en sentido negativo referido al impuesto a las ganancias eventuales, ya que éste se aplica sobre las ganancias no alcanzadas por el impuesto a los réditos.-

No obstante esta afinidad formal y de fondo entre los tres gravámenes, en materia de "sujeto" están regidos por principios que se excluyen. El impuesto a los réditos debe considerarse un impuesto de carácter personal,

a cuyo pesar en el caso concreto de las sociedades de capital el impuesto en cierto modo es real. El impuesto a los beneficios extraordinarios es de carácter real, sin embargo en determinadas circunstancias avanza en el terreno de lo personal, cuando redne en una sola liquidación, por pertenecer a una misma persona física, diversas empresas que constituyen un conjunto económico. Finalmente el impuesto a las ganancias eventuales también puede considerarse de carácter personal, salvo el caso de las sociedades de capital, a cuyos efectos conspira contra la legislación de fondo codificada, cuando arremete hacia las sociedades y condominios, provocando el divorcio de las utilidades, para la integración en cada cabeza, del monto global de ganancias afectadas por el impuesto.-

Las ideas que preceden, referidas a la legislación argentina, que serán más ampliamente desarrolladas, se exponen por considerarlas una muestra suficientemente ilustrativa, de los efectos perniciosos que se producen si no se respetan los principios de correlación entre "sujeto" y "objeto", expuestos anteriormente, cuyo resultado serán las perturbaciones de carácter formal que se exponen en el punto 4 (in-fine) del apartado "A" del presente capítulo.-

Obteniendo del caso particular, conclusiones de carácter general puede darse como premisa la necesidad de la jerarquización de los réditos en función del "sujeto". y teniendo en cuenta las reacciones del "objeto" sobre el "sujeto", éste último debe considerarse (y esto es muy importante), de acuerdo con las modalidades con que desem

peña su actividad económica. Difiere el hombre que actúa aportando solamente su capacidad de trabajo (material o intelectual), de aquel que incorpora capital y se proyecta en calidad de empresario.-

-----00-----

3.-) formas de aplicación de los impuestos en función de la correlación entre "sujeto" y "objeto".-

Las dos formas típicas que revisten los impuestos sobre la renta, el sistema global y el sistema cédular, ofrecen características que los identifica con la mayor o menor personalización del "sujeto".-

Como ya se ha expresado, los impuestos sobre los beneficios constituyen típicos exponentes de impuestos directos y dentro de éstos con pronunciada inclinación a ser personales. Esta personalización ofrece positivas ventajas para el desarrollo de la justicia tributaria, ya que permite radicar la carga sobre los ingresos de cada individuo.-

Un primer enfoque del principio de justicia tributaria exige que el impuesto grave en forma progresiva sobre el conjunto de ingresos de cada individuo. se genera en esta forma el tipo de impuesto sobre las rentas globales.-

vale decir que el sistema global es eminentemente subjetivo, típicamente personal.-

Un segundo enfoque de la equidad parte de la natu-

raleza de las rentas, las cuales aceptan la clasificación de: rentas fundadas, que se fundan en un capital (tierras, casas, títulos y demás elementos que integran un patrimonio); y rentas no fundadas, que tienen su origen en la actividad personal, sin base patrimonial, como los ingresos de un obrero, artesano, empleado, profesional, etc..-

No hay duda que estas clases de réditos presentan destacadas características diferenciales en cuanto a perdurabilidad, seguridad, intensidad de esfuerzo personal para producirlas y conservarlas, necesidad por parte de sus titulares de formar o no reservas de ahorro previendo mermas en la productividad o la extinción de los ingresos.-

Los ingresos fundados son perdurables, seguros, se consiguen con poco o ningún esfuerzo personal y sus titulares no necesitan practicar el ahorro. Todo lo contrario ocurre con respecto a los ingresos no fundados que son imperdurables, precarios, exigen un permanente esfuerzo personal de su titular y obligan al ahorro para prevenir el desamparo de la vejez.-

Es evidente entonces, que a estos tipos de réditos corresponden sendos tratamientos diferenciados en procura de la equidad fiscal que no se conseguiría por vía de la imposición a los réditos globales, aunque ésta fuera progresiva.-

Al respecto dice Nitti (cap. V. - 104), al tratar las diferenciaciones anotadas:

"Es necesario, tomar en consideración estas diferencias de hecho: las rentas deben someterse a la imposición de acuerdo a su duración, su seguridad, según la mayor o

"menor participación que tengan en la parte de los que las perciben y no aplicar una medida uniforme. ya hemos visto que las tarifaciones uniformes para réditos diferentes importan sacrificios desiguales y no se deben admitir de ninguna manera".-

De acuerdo con estas ideas, surge como solución la aplicación del impuesto mediante el sistema cedular.-

Si a las consideraciones expuestas, que derivan de la clasificación en rentas fundadas y no fundadas, se agregan las que emergen de una tercera clase de rentas, las mixtas, por participar de ambas cualidades, se pondría más en evidencia la necesidad de la discriminación de las rentas por grupos, con vistas a la más justa ponderación de las mismas frente al gravamen.-

Estamos pues, frente a la disyuntiva de: impuestos globales o impuestos cedulares, en función de la justicia tributaria.-

-----oo-----

4.-) progresividad del impuesto en función del "sujeto".-

Entrando en materia respecto de la disyuntiva planteada, un primer análisis nos señala que la justicia tributaria es cuestión en gran parte de progresividad del impuesto.-

No hay duda que el impuesto global se presta admirablemente para la aplicación de una tasa progresiva, ya que la misma, al aplicarse sobre el conjunto de réditos

obtenidos por un individuo, determina la igualdad de la tasa promedio para montos iguales de ingresos totales.-

de manera que un individuo "A" que obtenga 10 ^{de} r^{éd}itos tributará igual que un individuo "B" que también ob-
tenga 10 ^{de} r^{éd}itor.-

pero la justicia tributaria se enerva si el indivi-
duo "A" ha obtenido 8 de r^{éd}itos fundados y 2 de r^{éd}itos no fundados, al par que "B" ha obtenido 8 de r^{éd}itos no fundados y 2 de r^{éd}itos fundados.-

Para corregir tal desviación, debe en consecuencia, apelarse a la desgravación parcial de los r^{éd}itor no fundados, lo cual, además de significar la liberación de impuestos a parte de dichos r^{éd}itor, significa introducir un nuevo elemento de progresividad, de acuerdo con los principios clásicos de la imposición.-

Este procedimiento obliga a la clasificación de los r^{éd}itor según su naturaleza, agrupándolos en cuanto presenten elementos analógicos entre sí, tales como los r^{éd}itor de carácter personal, inmobiliarios, del comercio e industria, explotaciones agropecuarias, etc..-

pero si se quiere conservar el criterio de la imposición global progresiva, esta clasificación se formula casi pro-forma, ya que el mantenimiento de la gravación al conjunto de r^{éd}itor individuales exige el mantenimiento de la uniformidad de la tasa en todas las categorías de r^{éd}itor, por lo menos dentro de ciertos límites.-

Claro está que puede aplicarse a la aplicación de tasas básicas diferenciales para cada categoría y tasas adicionales progresivas para el conjunto de r^{éd}itor, pe

re aún así no se soluciona el problema de la falta de la equidad, para el caso de individuos en quienes predominan los réditos no fundados sobre los fundados, frente a un individuo con réditos globales equivalentes pero recíprocos en su naturaleza.-

hemos visto como la solución de la justa progresividad se busca por el lado de la clasificación de los réditos y como los efectos de la clasificación se limitan por la necesidad de conservar el criterio del monto imponible de réditos globales.-

La solución puede buscarse entonces, procurando los plenos efectos de la clasificación de los réditos según su naturaleza, desvinculándolos entre sí a los efectos de la liquidación, de modo que a cada "cédula" o "categoría" de réditos se le aplique el tratamiento más apropiado en cuanto se refiere a mínimos no imponibles y tasas básicas y adicionales.-

Se abandonaríe así el criterio de la progresividad en función del rédito global, de bondades en cierto modo cuantitativas, reemplazándolo por el criterio de la progresividad dentro de cada categoría, que presenta bondades cualitativas. Es más, con una inteligente ponderación de mínimos imponibles y tasas, el sistema cédular puede llegar a anular las ventajas del sistema global, conservando las que les son propias.-

En última instancia, teniendo en cuenta las bondades atribuidas a la progresividad sobre el rédito global, sobre las cuales hay acuerdo en la doctrina, y que por otra parte la experiencia de los países más adelantados

las confirman con su adopción en los últimos tiempos, podría aplicarse una progresividad no sobre la base del rédito global, sino en función de la suma de los impuestos liquidados parcialmente en cada categoría, de manera que cuando la suma de todos los parciales sobrepasara determinada cantidad, se aplicara, con criterio progresivo por escalas, un porcentaje de aumento sobre dicho total. Este sistema, si bien permitiría una ponderación en función de las cédulas o categorías en última instancia no elimina la crítica formulada anteriormente, más patente aún si se considera el caso de un individuo con réditos exclusivamente fundados (consecuentemente sin réditos globales), frente a otro con réditos de varias categorías.

aceptada la idea de un sistema de impuesto "coocular" y en mérito a los principios desarrollados anteriormente relativos a las reacciones del "objeto" sobre el "sujeto", en donde se ha sostenido que el "sujeto" predomina sobre el "objeto", debe aceptarse a la vez la idea de la clasificación analítica del "sujeto" en diversas categorías de réditos según su naturaleza, pero la misma debe realizarse en definitiva, en función del "sujeto". Apelenos al socorrido método de exposición del ejemplo práctico, más que para aclarar ideas, para darles precisión.

Los réditos se clasificarían primeramente en dos grandes grupos teóricos a saber: réditos obtenidos por personas de existencia visible, y réditos obtenidos por personas de existencia ideal (estas últimas, empresarios, sociedades de personas, de capital o mixtas). Subsidiariamente se clasificarían los réditos según su naturaleza

sa, surgiendo así las siguientes cédulas o categorías:

A) réditos de la actividad personal.- B) réditos inmobiliarios.- C) réditos mobiliarios.- D) réditos eventuales (provenientes de la enajenación de bienes capitales).- E) réditos de la explotación agropecuaria.- F) réditos del comercio.- G) réditos de la industria.- H) réditos de sociedades. De tal manera, la renta de títulos, constituiría réditos de la categoría "C" si los percibe una persona de existencia visible, y pertenecería a la categoría "H", si lo percibe una sociedad.-

La concepción precedentemente expuesta puede fundarse en principios de carácter general, valederos con criterio universal, pero en mérito a su validez general, serán expuestos en el capítulo IV apartado "B", rectificándose en su aplicación concreta, al fundar las soluciones propugnadas, teniendo en cuenta las finalidades fiscales y extrafiscales que los impuestos sobre las utilidades deben cumplir en nuestro país.-

Retomando el hilo del aspecto tratado en este punto, relativo a la progresividad del impuesto en función del sujeto, corresponde formular las siguientes aclaraciones respecto de la progresividad en los impuestos reales.-

La clasificación precedentemente dispuesta, si se le independiza en cuanto a la liquidación dentro de cada cédula, se presta admirablemente para la delimitación categórica en cédulas con impuesto de carácter personal y cédulas de carácter real, mediante un texto legal orientado en tal sentido, que por otra parte, constituye el espíritu con que se desarrolla el presente tra

bajo.-

surge así el problema de la progresividad en los im
puestos directos reales, a cuyo respecto la doctrina ha
sostenido que tal progresividad no procede, o por lo me-
nos que los impuestos reales se prestan poco para la pro-
gresividad.-

Claro está, la progresividad reconoce como fundamen-
to la reunión en la cabeza de una sola persona, del con-
junto de réditos, teniendo en cuenta la situación perso-
nal, situación de familia, conjunto patrimonial, etc..-

En cambio en los impuestos reales se grava separada
mente cada rédito en su forma particular; la tierra, las
casas, los valores mobiliarios, y más moderadamente las
agencias de las empresas, de tal manera que no se tiene
en cuenta la situación personal de los titulares definiti-
vos de los réditos (personas físicas).-

No se da entonces la razón cuantitativa que funda-
mente la progresividad en el mayor volumen de réditos in
dividuales, ya que la atomización del capital en una so-
ciedad anónima por ejemplo, podría determinar el destino
del rédito a manos de individuos de poca capacidad con-
tributiva, o con quebrantos impositivos que anularen la
magnitud del rédito accionario. Igual principio regiría
si se tratase de réditos de una sociedad comercial, si
se impusiera un impuesto de tipo cédular como el bosqua
jado.-

No obstante lo expuesto, puede argüirse que el crite
rio del rédito global como fundamento de la progresivi-
dad, constituyendo por sí solo fundamento suficiente, no

es el único aunque sea el más importante.-

En la progresividad en función del rédito global es prescindible del grado de productividad de los capitales, de manera que a montos totales de réditos iguales corresponden de igual impuesto, independientemente del mayor o menor capital poseído por los titulares del rédito.-

pero un mayor rendimiento de los capitales puede a su vez constituir fundamento para la progresividad del impuesto. Este fundamento precisamente, puede regir entonces la progresividad en aquellas cédulas donde las disposiciones legales y reglamentarias determinan la cuantía de impuesto real.-

En el capítulo IV, apartado "g" se ampliarán los conceptos vertidos, al tratar en particular, la solución de un impuesto de carácter cédular, como se propicia para nuestro país en el presente trabajo.-

-----oo-----

5.-) Límites de exención en función del "sujeto".-

Desde que el Arzobispo de Sens, contestara a Richelieu "Antigua costumbre era que el pueblo contribuyera con sus bienes, los nobles con su sangre, y el clero con sus plegarias", hasta nuestros días, han variado radicalmente los fundamentos de las exenciones y limitaciones en los sistemas tributarios.-

En los tiempos que corremos, puede decirse que, dentro del ámbito de la cultura que integramos, nadie escapa al pago de los impuestos, ya que la única manera de s

ludía la tributación sería vivir al margen de la sociedad, Los impuestos indirectos constituyen los medios de acción más propensos a tal universalidad de los impuestos.-

pero, ubicándonos nuevamente en el tema concreto que se está desarrollando, puede decirse que los nuevos principios de justicia tributaria han requerido la limitación y exención de impuestos en función de la situación subjetiva del contribuyente, y se manifiesta concretamente en la exención de cantidades mínimas de réditos necesarios para la subsistencia del que contribuye, aumentadas si tiene familia o personas a su cargo. Otro fundamento para medir el quantum de la limitación o exención está dado por la naturaleza del rédito, en el sentido de una mayor liberación para los réditos no fundados, o sea provenientes del trabajo personal.-

Estas dos razones constituyen los fundamentos básicos en los actuales sistemas, sin perjuicio de que existen subsidiariamente exenciones que obedecen a razones especializadas, como ser las exenciones a instituciones de carácter religioso, de beneficio público, o con vistas de fomento, o al ahorro, etc.-

Este aspecto de la depreciación sobre la base de mínimos no imponibles otorgados en función de los compromisos sociales del individuo (cargas de familia), y regulador de acuerdo con la naturaleza de los réditos, se considera suficientemente analizado por la doctrina, pudiendo ofrecer eventualmente variaciones en el mecanismo operatorio.-

Está claro que las disposiciones al respecto deben propender a desgravar de impuesto una cuota mínima de ingreso indispensable para el mantenimiento del contribuyente y de su familia, y que este mínimo de réditos no imponibles no debe retacearse cuando se trate de desgravar los réditos no fundados. No debe olvidarse que el "trabajo", como factor de la producción tiene casi siempre una remuneración menos generosa que la "dirección de la empresa" y menos segura que el "capital", al par que siempre guarda relación directa con el esfuerzo personal realizado.-

También está plenamente justificada la desgravación de mínimos en el caso de réditos fundados, ya que los mismos son parte retribución del "empresario" y parte retribución del "capital", y que, además de ser difícil establecer la línea demarcatoria entre ambos, una sana política fiscal señala la conveniencia de no desalentar tales factores de la producción.-

Conviene únicamente analizar, dentro de las ideas de impuesto cédular que se han esbozado, la justicia y procedencia de la deducción de mínimos no imponibles en ciertos tipos ^{de} réditos, que, atendiendo estrictamente a su naturaleza, constituyen réditos de capital, pero por adoptar éste la forma de ahorro o de capital productor exclusivamente de renta en el sentido vulgar de la palabra, tales rentas se les considera identificadas con su titular, y gravadas con impuesto de carácter personal. Con estos los réditos mobiliarios e inmobiliarios.-

Dentro del régimen "capitalista" en que vivimos, el

desideratum económico estriba en llegar a poseer un patrimonio que permita a su titular vivir sin trabajar. A aquel que lo consiga o lo haya heredado, es lógico que contribuya al erario público por lo menos sin atenuantes. Dejemos a los utopistas, reformadores y otras variedades de soñadores, el analizar la justicia o injusticia de tal ambición; y analicemos el problema con criterio financiero, el rentista constituye un hecho consumado que las leyes tributarias deben respetar, por lo menos en cierto grado.-

Quien haya reunido un patrimonio que le permita vivir sin trabajar, después de muchos años de haber rendido frutos a la colectividad, presenta una situación digna de ser contemplada.-

No puede decirse lo mismo de quién haya reunido tal patrimonio en plena juventud.-

Resulta fácil deducir de estas situaciones extremas, que es justo que el hombre maduro, que ha reunido con su esfuerzo un patrimonio que le produce rentas (vulgarmente hablando), es acreedor a que se le reconozca un mínimo no imponible que le permita subsistir a él y a los que de él dependan; y que tal prerrogativa no es tan justa en el hombre joven.-

vale decir que debe llegarse al mínimo no imponible y cargas de familia en función de la edad del contribuyente.-

Los conceptos expuestos son perfectamente aplicables al caso de patrimonios heredados, ya que no ofrendarles el mismo respeto sería conspirar contra los prin

cipios de derecho de propiedad privada y transmisión por herencia, consagrados por el derecho romano y que constituyen los dos pilares básicos del sistema económico capitalista que nos rige.-

finalmente puede agregarse que debe partirse de un mínimo no imponible, aunque reducido, que contemple el caso de las rentas complementarias del pequeño ahorrista.-

para terminar este punto, y reiterando que la cuestión de los límites de exención por mínimos no imponibles y cargas de familia, se reduce a variaciones en el modus operandi, se destaca que en el capítulo IV "B", al tratar la eventual adopción en nuestro país de un sistema de impuesto cédular, se darán para cada categoría los principios que se consideren más racionales para establecer los límites de réditos no imponibles.-

2a. P A R T E

INTRODUCCION Y SOLUCIONES EN LA LEGISLACION EXTRANJERA

RELATIVAS AL CONTRIBUYENTE DE "JURE"

EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

)-----o000o-----(

A.-) LUGARES COMUNES EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA EXTRANJERA.-

1.-) Apreciaciones de carácter general.-

El estudio de las transformaciones y alternativas experimentadas en materia de impuesto a la renta y sobre los beneficios en los países europeos y en Estados Unidos de Norte América, no parecen abonar plenamente los principios sustentados en el presente trabajo, y menos las conclusiones a que ha de arribarse.-

En efecto, se observa en la legislación positiva extranjera, en su historia tributaria, un vuelco hacia la adopción del sistema de impuestos globales, en forma abierta en unos casos (Francia, E.E.U.U.) y en forma de concesiones mediante una ingeniosa recapitulación de réditos cedularios en otros casos (Inglaterra).-

Esto no obstante, en modo alguno debe interpretarse en el sentido de la rigurosa aplicabilidad en nuestro país, de las experiencias acumuladas en Europa y Estados Unidos de Norte América. Son de permanente actualidad las expresiones de nuestros preclaros pensadores del siglo pasado, precursores en el estudio de nuestra economía, (Echeverría, Alberdi), cuando sustentaron la idea de que los principios doctrinarios europeos y sus prácticas empíricas, no constituyen especies directamente transplantables a nuestro medio, sino que las mismas pueden implantarse previa adaptación al estado de nuestras instituciones económicas, sociales, políticas, etc.. En efecto los más importantes países europeos y E.E.U.U., presentan ca-

caracteres diferenciados respecto de nuestro país, y especialmente desde el punto de vista económico. Ellos son países de gran desarrollo económico, densa población, poderosa industria, fuertemente capitalizados, con grandes concentraciones financieras fomentando la producción y moviendo el mercado de los negocios, a la vez que son países exportadores de capitales.-

Muy diferente es la situación nuestra, en los aspectos señalados.-

Es necesario capitalizar nuestro país, desarrollar la industria, fomentar la empresa, importar capitales, y todo ello sin descuidar el agro.-

Nuestra política económica, en consecuencia debe presentar caracteres diferenciados respecto de tales países. El incipiente desarrollo de nuestros capitales y de nuestras empresas deben ser protegidos con medidas adecuadas al momento.-

Muy distintas son nuestras sociedades de capital y nuestros empresarios en general, comparados con los europeos y norteamericanos. En nuestro país predomina el elemento personal, inclusive en las sociedades de capital, (sociedades anónimas y de responsabilidad limitada), al extremo que en gran cantidad de casos las diferencias con las sociedades de personas son puramente formales, y hasta son asimilables al empresario individual.-

El Estado, para un eficiente desarrollo de la política económica en materia de empresas, debe tener perfectamente delimitado su objetivo, en este caso, las sociedades en general.-

cuando se habla de las finalidades extrafiscales de los impuestos, por ejemplo penalidades de fomento económico, no se piensa ni pretende que determinadas formas de impuesto siempre provocarán por sí solas alteraciones de carácter económico, sino que coadyuvarán con otras medidas de política económica, encaminadas hacia un fin. por ello, la política tributaria debe seguir siempre una trayectoria paralela a la de otros medios de acción de política económica ejercitados por el Estado.-

con todo lo expuesto, se quiere dejar sentada la idea de que en nuestro país, que necesita promover el desarrollo de las empresas, es perfectamente racional la creación de un impuesto cédula a los ingresos, con cédulas especiales para las utilidades de las empresas, de manera que permitan el ágil accionar de los poderes fiscales sobre ellas, independientemente del resto del cuerpo legal tributario.-

por otra parte, la creación de una cédula con un impuesto de carácter real sobre las empresas, es una fuerza opuesta a la personalización que se ha destacado anteriormente, significando una equidad de tratamiento, beneficiosa para la sana concurrencia,-

finalmente puede agregarse que, no obstante la tendencia de los grandes países del mundo occidental, hacia la personalización de los impuestos sobre los ingresos, y hacia la estructura global de los mismos, las empresas y sociedades en todos los casos tienen tratamiento diferenciado., como se destacará en la reseña que sigue.-

2.-) El concepto de rédito según los principios doctrinarios que anima la legislación positiva extranjera.-

A los fines del impuesto sobre réditos, la doctrina presenta dos puntos de vista perfectamente diferenciados para considerar el concepto rédito, los cuales a su vez generan distintos sistemas impositivos.-

Uno de ellos considera rédito al ingreso neto o beneficio obtenido como fruto de una actividad desarrollada con criterio permanente para obtener el rédito, o como fruto de una relación estable entre capital y rendimiento. Nace así el concepto de habitualidad en la percepción de determinadas formas de réditos. Quiere decir que el concepto rédito no emana en algunos casos de la naturaleza intrínseca del mismo, sino de que su titular lo obtenga como resultante de una actividad habitual.-

por ejemplo, el interés de un título es siempre rédito, pero la diferencia entre el precio de adquisición y el de venta será rédito solamente si quien lo obtiene realiza la compra-venta de títulos como profesión habitual. Este concepto clásico del rédito, siempre respetado por Inglaterra, es el que anima la estructura del "in come-tax".-

El otro punto de vista, ya no tan ortodoxo, mide el rédito en función del aumento de patrimonio que se origina por una operación cualquiera. Mientras en el primer caso el rédito descansa sobre la fuente (capital, trabajo, o capital y trabajo) y sobre el tiempo (permanencia y habitualidad), en el segundo caso cualquier operación

habitual o esporádica, basta que genere un enriquecimiento, es considerado rédito. Este criterio, más extenso, es el que ha prevalecido en la legislación francesa.-

Es lo que Laufenburger (finanzas comparadas), a quien se sigue en este capítulo, ha denominado "ingreso en el sentido estricto" en el primer caso, e "ingreso en el sentido lato" en el segundo.-

Finalmente existe un tercer enfoque del rédito (E.G. U.U.) que participa de ambos criterios, y que considera réditos a los enriquecimientos que reconocen un fundamento de especulación, y no lo reconocen a los que se fundamentan en una inversión, y desde luego siempre que no se trate del rédito típico, que descansa sobre la fuente y el tiempo.-

La ley norteamericana soluciona el problema de la finalidad de lucro dividiendo las ganancias ^{de} ~~en~~ capital en ganancias a corto plazo (menos de seis meses entre la compra y la venta) y ganancias a largo plazo (más de seis meses). Gravadas las primeras como rédito y las segundas solamente cuando el beneficio supera el 50 % del valor del bien.-

Esta breve, pero substancial, disquisición sobre el "objeto" en los impuestos a la renta, en la legislación comparada, nos señala la existencia de criterios diversificados, desde luego con defensores ubicados en sendos campos antagónicos. El primero (rédito habitual) más científico, más sutil, grava el rédito en su concepto típicamente económico, desechando las plusvalías y los beneficios accidentales; el segundo, más contundente, tiende a

gravar todo aumento patrimonial que produzca un mayor bienestar al sujeto económico.-

veamos ahora, cuales son los rumbos seguidos en la legislación comparada, en lo tocante al "sujeto" en el impuesto a la renta.-

-----o0o-----

3.-) Impuestos personales en la legislación comparada.-

El impuesto directo, dirigido a gravar la renta, presenta su conformación actual como resultado de una evolución, que presenta tres momentos perfectamente definidos:

En una primera alternativa se consideró como base del impuesto las manifestaciones de rentas implícitas, tales como la renta de la tierra, o el de puertas y ventanas de un edificio. sirvió de fundamento para el impuesto, la renta precuenta y en algunos casos calculada a priori. La contribución territorial es el exponente típico de esta primera fase.-

un segundo enfoque de estos impuestos los llevó a gravar la renta bruta y después las rentas o ingresos netos reales, dando como resultado la extensión de la carga alcanzando los ingresos de diversa naturaleza. se generó así el problema técnico de la determinación de la renta o ingreso neto real, sobre la base de ingresos brutos y sus factores de costo o producción.-

finalmente, entra a gravitar un tercer punto de vista: la justicia tributaria. entra así a considerarse la si--

tuación personal del contribuyente, introduciendo en la técnica fiscal la incidencia de factores subjetivos, tales como la naturaleza de la renta en función del esfuerzo personal de quien la obtiene; la base de la obtención de un mínimo de bienes necesarios para la subsistencia del individuo y de su familia; y el "cuantuz" de la renta anual.-

Surge así un triple modo de encarar la justicia tributaria. En primer término la clasificación de las rentas en ingresos del trabajo, retribución del capital e ingresos mixtos. En segundo término, cada uno de estos tres tipos de ingresos requeriría un tratamiento especial en cuanto se refiere a la tasa y a la determinación del mínimo no imponible y cargas de familia. Finalmente entra a jugar el criterio de progresividad del impuesto.-

Vemos así que la justicia tributaria propende a la personalización de los impuestos sobre la renta, no obstante que los principios que animan aquella se proyectan en un sentido opuesto: la clasificación de los ingresos en fundados, no fundados y mixtos requieren la clasificación de los ingresos en grupos que presenten caracteres de homogeneidad, generando así los impuestos tipo cédulas; y por su parte los mínimos no imponibles y la progresividad propenden al agrupamiento de los diversos ingresos en una sola cabeza, originando así los impuestos de tipo global.-

El análisis de la legislación comparada, dentro de la evolución hacia la personalización que se ha señalado nos ofrece ejemplos de impuestos cedularicos y globales,

cuyos exponentes típicos (Inglaterra, Francia, E.E.U.U.) se expondrán más adelante.-

No obstante la tendencia a la personalización de los impuestos, que se ha destacado, subsiste en Europa y E.E.U.U. un tipo de gravamen que, tomando como base los ingresos, recae sobre las empresas, a la vez que integran el cuadro general del impuesto a la renta.-

A los lineamientos generales de estos impuestos, se referirá el capítulo que sigue.-

-----000-----

4.-) La legislación extranjera y los impuestos sobre los beneficios de las sociedades comerciales.-

La legislación tributaria extranjera, y los principios doctrinarios sobre los cuales aquella se sustenta, en cuanto se refieren al tratamiento que corresponde a las sociedades, se basan en general en la distinción entre sociedades de capital y sociedades de personas. Mientras en las primeras la personalidad de los socios es anónima e se confunde con la de la sociedad, en las segundas los socios conservan su propia individualidad.-

El análisis estrictamente jurídico de la cuestión, denota que, desde el punto de vista del derecho comercial, algunas legislaciones extranjeras (Alemania) reconocen personalidad moral solamente a las sociedades de capital, y no a las sociedades de personas. Otros países (Francia) reconocen personalidad jurídica a todas las so-

iedades, ya sean de capital, de personas o mixtas.-

si el análisis se realiza desde el punto de vista tributario, se plantean los siguientes interrogantes:

1e.-) debe darse un tratamiento distinto a las sociedades de capital frente a las sociedades de personas?.-

2e.-) en el supuesto afirmativo del interrogante primero, el impuesto debe aplicarse sobre las sociedades de capital en la misma forma y con los mismos efectos que a las personas físicas, o debe crearse para ellas un régimen especial o un impuesto particular?.-

3e.-) cuándo una sociedad de capital soporta un impuesto sobre los ingresos, debe exigírseles a los socios (accionistas) una contribución sobre los beneficios (dividendos) distribuidos?.-

A la luz de las soluciones dadas en la legislación positiva extranjera a los interrogantes planteados, pueden sentarse las siguientes premisas:

1e.-) en general, las sociedades de capital reciben un tratamiento distinto que las sociedades de personas.-

Es lógica tal solución, ya que, como se ha destacado en el punto 1e. del presente capítulo, en Europa y E.E.U.U. las sociedades de capital tienen pleno desarrollo como tales, y reúnen las condiciones formales más cabales para la gran empresa.-

constituyen en realidad concentraciones de capitales, por lo general anónimo o perteneciente a numerosos pequeños ahorristas, y por ende constituyen empresas despersonalizadas.-

En cambio las sociedades de personas, se encuentran solidamente identificadas con las personas físicas que las integran.-

si se considera la marcada tendencia a la personalización del impuesto sobre los ingresos en el extranjero, debe aceptarse como lógica consecuencia, que los integrantes de las sociedades de personas tributen personalmente el impuesto por la parte de las utilidades que les ha correspondido en la sociedad, resultando a la vez un régimen diferenciado con respecto a las sociedades de capital, por una inaplicabilidad a éstas, del régimen a que se someten aquellas.-

sin embargo, si bien a las sociedades de capital no se les puede aplicar el régimen de las sociedades de personas, la recíproca es factible, y en algunas legislaciones (francia, después de la reforma fiscal del 9 de diciembre de 1948), permiten la asimilación de las sociedades de personas al régimen de las sociedades de capital, como veremos más adelante.-

2o.-) veamos ahora el segundo interrogante planteado. El impuesto debe aplicarse sobre las sociedades de capital en la misma forma y con los mismos efectos que a las personas físicas.-

La doctrina se inclina cada vez más hacia un trata-
miento especial, diferente no ya de las sociedades
 de personas, sino primordialmente de tratamiento
 que corresponde a las personas físicas.-

clero está, que tales conclusiones son lógica con-
 secuencia de los sistemáticos principios aceptados
 por la doctrina, que se orienta hacia la personali-
 zación del impuesto, con miras principalmente a la
 justicia tributaria a través del impuesto global.-
 Un impuesto aplicable especialmente a las socieda-
 des de capital, sería de carácter real, y como tal
 buscaría nada más que la riqueza, si se trata de
 accionar principalmente sobre la empresa individual
 pueden recibir el mismo tratamiento que una socie-
 dad de capital.-

pero se arguye que la sociedad de capital no tiene
 como fundamento la distribución de dividendos en-
 tre los accionistas, sino más bien tiende a la for-
 mación y consolidación económica financiera neces-
 aria para el cumplimiento de los fines de su crea-
 ción. esencialmente significa esto la despersonali-
 zación en el régimen de las sociedades de capital.-
 consecuentemente, el régimen propio de las perso-
 nas físicas, impregnado de subjetividad, con trata-
 miento distinto para los réditos según su naturale-
 za, con exenciones o rebajas por mínimo no imponi-
 ble y cargas de familia, y con la dogmática impres-
 cindibilidad de tratamiento global, no es aplica-
 ble a las sociedades de capital.-

todo lo expuesto, que adquiere plena validez en el ámbito de creación y desarrollo de la doctrina que lo sustenta, no constituye una noción axiomática de validez universal. sin perjuicio de que ciertos países europeos (francia, no respeten estrictamente tales principios, en el presente trabajo se sustentará para nuestro país, la conveniencia de dejar de lado las diferenciaciones apuntadas; adelantándose desde ya, que el acercamiento entre ambos regímenes será más pronunciado por parte de las sociedades de personas y empresas individuales, sobre la base de la despersonalización. en el capítulo IV. al tratar las soluciones propugnadas, se darán los fundamentos de lo expuesto.-

3o.-) quedaría por resolver finalmente, el aspecto relativo a la conveniencia de exigir a los socios (accionistas) una contribución sobre los beneficios (dividendos) distribuidos.-

Nuevamente estamos en presencia de las consecuencias de la personalización de los impuestos sobre los réditos. Las sociedades, especialmente las de capital, poseen beneficios no distribuidos y distribuidos. Estos últimos, ateniéndose al concepto del impuesto sobre los réditos globales, deben sufrir en manos de las personas físicas destinatarias, la aplicación de las tasas adicionales progresivas, y así se define en general, la legislación positiva extranjera.-

No obsta sin embargo, para que, en un régimen de

Impuesto ordinario, el pago realizado por las sociedades de capital, sobre el total del beneficio obtenido, pueda revestir el carácter de definitivo.-

.....

B.-) ANÁLISIS DE LA LEGISLACION POSITIVA EXTRANJERA.-

1.-) Inglaterra - El "Income-tax" - Régimen de las sociedades de capital - Régimen de las sociedades de personas.-

El análisis de la legislación positiva extranjera en materia de impuesto a la renta, por el desarrollo y perfección alcanzada por los diversos regímenes tributarios, merece una profundidad y una extensión que escapa al motivo concreto de este trabajo, al par que, con referencia a los sistemas más representativos existe una abundante bibliografía.-

por tal motivo, se ha encarado este aspecto, considerando aquellos países cuyas leyes relativas a la materia tratada presentan características típicas, y se las observa principalmente desde el punto de vista que interesa, o sea en función del "sujeto".-

El "Income-tax" inglés, tema obligado cuando se exponen los principios clásicos sobre el impuesto a la renta, presenta un interesante planteo en materia del "sujeto" en esta clase de impuestos, cuyo planteo es la resultante de la evolución operada en Inglaterra en su régimen respectivo.-

El "Income-tax" británico, originariamente fué un impuesto típicamente cedular, esencialmente real, que afectaba directamente los ingresos de acuerdo con su naturaleza y prescindiendo de la situación personal del contribuyente.-

tal fué el planteo de este gravamen, surgido como

impuesto de guerra y con percepción extraordinaria de 1799 a 1802 y posteriormente de 1803 a 1815. A partir de 1842 rigió como institución de carácter permanente, de acuerdo con los lineamientos señalados.-

progresivamente se han ido introduciendo factores de personalización en su régimen, relativos a las necesidades económicas del contribuyente, especialmente en lo que va de este siglo.-

en la actualidad, el "income-tax" inglés presenta el cuadro de un impuesto "cedulario" desde el punto de vista técnico, y "global" en consideración al "sujeto".-

La división de las rentas en categorías o cédulas facilita grandemente la discriminación, de manera que permite la aplicación de una tasa básica diversificada en su intensidad de acuerdo a la naturaleza del rédito; y a su vez, la recapitulación del conjunto de réditos individuales del año permite la deducción de los mínimos no imponibles y cargas de familia al par que la aplicación de un sobreimpuesto progresivo.-

simultáneamente, el "income-tax" ha mantenido un régimen de pago del impuesto en la fuente, basado en la retención practicada por el pagador del rédito. Estos cuatro elementos (discriminación cedularia, recapitulación global, mínimos no imponibles y retención en la fuente) han gravitado en la liquidación del tributo con variante trabazón, de manera que, reseñando la evolución seguida se pueden sintetizar los siguientes momentos:

primeramente el "income-tax" se liquidaba aplicando en cada cédula, sobre los ingresos totales, las tarifas

plenas correspondientes, con gran difusión del sistema del pago en la fuente mediante retenciones que, favorecidas con una inteligente discriminación cedulaaria, determinaban el pago en más del 50 % de los réditos. Complementariamente, al finalizar el año, al practicarse la renta global, se deducían los mínimos no imponibles y cargas de familia y se aplicaba el scoreimpuesto progresivo.-

Este primer planteamiento, que en su esencia no ha variado, resultó excesivamente riguroso, por la circunstancia siguiente: la recapitulación anual producía un pago complementario para los contribuyentes de grandes rentas, a la vez que determinaba una devolución al contribuyente con rentas gravadas en la fuente, más acentuada aún en los casos de ingresos modestos.-

para salvar este inconveniente, en especial permicioso para los réditos no fundados (réditos del trabajo), se creó en Inglaterra el sistema conocido con el nombre de "pay as your earn", consistente en que, al pagarse periodicamente los sueldos o salarios, el pagador tiene en cuenta el mínimo no imponible del beneficiario y sus cargas de familia, con un criterio dinámico tal, que al computar las variaciones que el titular ha experimentado durante el período anual inmediato anterior, en materia de monto de ingresos o de deducciones no imponibles, al par que considera las retenciones ya efectuadas, determina el ajuste de la situación individual del contribuyente. De esta manera, si el contribuyente no posee otros réditos que los del trabajo personal, a fin de año se encuentra

perfectamente cumplido con el fisco, y si tiene réditos provenientes de otras fuentes, pagará el impuesto global correspondiente.-

La personalización del "income-tax" británico que se ha señalado, como es lógico, ha cambiado la condición de impuesto real que lo caracterizaba, ya que en sus comienzos buscaba directamente la riqueza para gravarla. y en consecuencia de esta personalización ha sido el afloramiento del problema relativo al tratamiento de los beneficios obtenidos por las personas de existencia ideal (sociedades, empresas). La solución que el "income-tax" da en la emergencia, defiere para las sociedades de capital y para las sociedades de personas.-

En efecto si se quiere mantener el criterio de personalización del impuesto, se pone en evidencia una marcada diferenciación entre las sociedades de capital y las de personas. Mientras en las primeras la despersonalización es completa, en las segundas es perfectamente posible vincular el resultado de una explotación con el esfuerzo personal y el capital aportado por cada socio.-

Inglaterra soluciona su caso dando un tratamiento distinto a cada tipo de sociedad. veamos como trata a las sociedades de capital.-

En primer término grava los beneficios de la sociedad con un impuesto especial, que en un tiempo se llamaba "national defence contribution", que en definitiva puede considerarse la aplicación de una tasa básica diferenciada. en efecto existe un mínimo no imponible (2.000 £) y la tarifa es más elevada para los beneficios reparti-

dos (12 % en 1948/49) que para los no repartidos (5 % en 1948/49.-

En segundo término el total de beneficios (repartidos y no repartidos) paga el impuesto general sobre los ingresos, por hallarse comprendidos en la cédula "D" del "Income-Tax". No se liquida el sobrepuesto progresivo.-

En cuanto a los dividendos en manos de los accionistas, o sea los dividendos distribuidos, el pago del impuesto sobre los ingresos realizado por la sociedad debe considerarse como pago a cuenta por lo que corresponda al accionista, quién declarará en la cédula "D", el dividendo más el impuesto a cuenta como ingreso, liquidará su impuesto cedulario y luego el sobrepuesto progresivo global, y del total de deuda descontará el impuesto a cuenta pagado por la sociedad.-

En cuanto se refiere al impuesto liquidado en el caso de sociedades de personas (partner ships), el monto del impuesto está dado por el total del impuesto que recae sobre cada socio, por la parte de los beneficios que cada uno recibe, liquidándose el impuesto sobre los ingresos y el sobrepuesto, teniendo en cuenta las deducciones que corresponden a cada socio. vemos que en la emergencia el impuesto es estrictamente personal.-

-----00-----

2*.-) Francia - el impuesto a la renta - impuesto a las sociedades y otras personas morales.-

Francia presenta en 1949 un vuelco importante en

cuanto al sistema tributario en materia de impuesto a la renta, veamos los lineamientos básicos antes y después de la reforma.-

con anterioridad al año 1949 existía en Francia un sistema sobre la base de la división de las rentas en edulas, con diversidad de tasas para cada una, y deduciones en la base para considerar el mínimo no imponible y cargas de familia, también en función de cada cédula.-

La diversidad de tasas y la ponderación de los minimos no imponibles y cargas de familia, tendía en primer término a gravitar menos pesadamente sobre las rentas no fundadas y desgravarlas en lo indispensable para la subsistencia del individuo y su familia.-

con respecto a las rentas fundadas o mixtas, las tasas eran más gravosas y los mínimos no imponibles suprimidos o reducidos.-

Liquidado este impuesto cedulario, se calculaba un impuesto global sobre el total de ingresos. Aquí, nuevamente se aplicaba un mínimo no imponible, que antes de la reforma fué de 120.000 francos, a partir de cuya cantidad se aplicaba una tasa progresiva por escalas.-

Esta forma de liquidar una tasa básica diferenciada por cédula con mínimos no imponibles independientes, para luego aplicar una tasa progresiva al rédito global, con su mínimo no imponible, ha sido considerado eventualmente, como la yuxta posición de dos impuestos.-

La reforma de 1949 abrevia notablemente la discriminación analítica cedularia gravando los ingresos globales de las personas físicas con dos impuestos, uno pro-

porcional y otro progresivo.-

El impuesto proporcional grava la renta global sin discriminaciones, pero la tasa general (18 % en 1944/50) recién actúa plenamente cuando se han empleado las siguientes excepciones:

- 1.-) reducción de la tasa al 9 % para la fracción de réditos no fundados y mixtos menor a 200.000 francos.-
- 2.-) mínimos no imponibles para los réditos no fundados y mixtos de 120.000 y 60.000 francos respectivamente.-
- 3.-) la tasa del 9 % es progresiva hasta alcanzar el 18 % cuando el rédito sobrepasa los 340.000 fs. o 240.000 fs. de réditos no fundados o mixtos respectivamente. finalmente se tienen en cuenta las cargas de familia, que actúan sobre la tasa, provocando una reducción de la misma, sin tener en cuenta la discriminación entre réditos no fundados o mixtos.-

Este impuesto proporcional grava a las personas físicas, rigiendo el principio de la territorialidad, es decir se aplica sobre los réditos obtenidos en francia.-

En cuanto se refiere al sobreimpuesto progresivo, el mismo se liquida sobre el rédito global, teniendo en cuenta los principios del domicilio y la nacionalidad.-

se aplica éste a todas las personas físicas que residan habitualmente en francia, alcanzando los ingresos

de fuente extranjera no afectados en su país de origen a un impuesto personal.-

Los franceses que no residen habitualmente en Francia pagan este sobrecargo sobre los ingresos de origen francés, salvo que estén sometidos a un impuesto personal en el país de residencia.-

Como vemos la materia imponible se amplía, ya que, además de los ingresos que tributan el impuesto proporcional, el sobrecargo alcanza en Francia, réditos de fuente extranjera.-

Finalmente, este impuesto progresivo, tiene una tarifa progresiva del 10 % a 60 %, un mínimo no imponible (120.000 francos) y considera las cargas de familia con un cociente que actúa de la siguiente manera:

- 1.-) se divide el rédito global por el número de partes que integra la familia;
- 2.-) a cada fracción así obtenida se le aplica un impuesto progresivo por escala;
- 3.-) el impuesto así obtenido se multiplica por el número de partes, determinándose así el total de impuesto a ingresar.-

La reforma de 1949 a que ha aludido precedentemente, introdujo en Francia modificaciones substanciales en lo que se refiere a los beneficios de las sociedades.-

Con anterioridad, las sociedades ya sean de capital o de personas, pagaban el mismo impuesto cedulario que las personas físicas, no tributando el impuesto global

progresivo sino como excepción, en el caso de ocultación de ingresos.-

A partir de 1949, las sociedades, ya sean de capital o de personas, se hallan sometidas a un régimen especial de tributación, distinto del de las personas físicas, siendo obligatorio para las sociedades de capital, para las sociedades de responsabilidad limitada, cooperativas, y uniones de cooperativas, organismos y establecimientos públicos y demás personas morales que realicen operaciones con finalidad lucrativa. Es en cambio optativo para las sociedades de personas (colectivas o en comandita simple) y las sociedades en participación.-

El impuesto afecta por igual a todos los ingresos, sin discriminación analítica por su naturaleza.-

Se aplica una tasa proporcional (24 %) para los beneficios no distribuidos y la tasa proporcional y el sobrecargo progresivo sobre los beneficios distribuidos.-

En el caso de sociedades de personas que opten por el régimen de las sociedades, los beneficios se consideran totalmente distribuidos, y consecuentemente sometidos a la tasa proporcional y al sobrecargo progresivo.-

-----000-----

3.-) E.E.U.U. - "Income-Tax" federal - impuesto especial sobre los ingresos de las sociedades.-

EN E.E.U.U. el "Income-Tax" federal se aplica a las personas físicas, a las sociedades de personas, a grupos

familiares y a los "truts".-

El impuesto se calcula sobre el total de los ingresos, en principio sin discriminación, salvo sutilezas que no son del caso analizar.-

Se liquida sobre la base de una tasa normal y una sobretasa progresiva (en 1948/49 3 % normal y 16,6 % hasta 82,1 % sobretasa progresiva).-

Difiere del sistema inglés, en que el "income-tax" británico aplica el sobrepuesto progresivo como una prolongación de un régimen cedulaario; y difiere del método francés en que éste último aplica el sobrepuesto progresivo sobre una base distinta a la que sirve para aplicar la tasa proporcional.-

En E.E.U.U. es el titular del impuesto el jefe de la familia, quien debe reunir en una sola liquidación los ingresos de todos los componentes de su familia. Como lógica consecuencia se calcula el mínimo no imponible y desgravan una cantidad dada por cada miembro de familia (600 dólares en 1948/49). E.E.U.U. presenta además, como modalidad propia, una técnica para la liquidación a base de anticipos trimestrales sobre ingresos presuntos del año en curso, ajustables al finalizar el año fiscal, que coincide con el calendario.-

En cuanto se refiere a las sociedades, están sometidas a un impuesto especial aplicable a las sociedades por acciones norteamericanas, cualquiera sea su domicilio social y sobre los ingresos ya sean nacionales o de origen extranjero. Este impuesto se aplica además a las compañías de seguros y a toda asociación con finalidad

lucrativa cuya existencia sea independiente de la permanencia de las personas que la integran.-

El impuesto se calcula sobre los ingresos globales.-

Se aplica una tasa proporcional (1950 el 24 %) decreciente para los ingresos menores a los 50.000 dólares; y una sobretasa progresiva sobre los beneficios superiores a 50.000 dólares.-

.....

3a. PARTE

ANALISIS, ANTECEDENTES Y DISPOSICIONES

EN LA REPUBLICA ARGENTINA, RELATIVAS

AL SUJETO EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

)-----000000-----{(

A.-) EL IMPUESTO A LOS REDITOS.-

- 1.-) Antecedentes - proyecto salaverry - proyecto molina - Proyecto herrera vegas - proyecto molina 1924 - decreto del gobierno provisional - Ley 11.586.-

El impuesto a los réditos rige en la República Argentina desde el 1 de enero de 1932, habiéndole dado vigencia la ley 11.682, la cual, a través de varias reformas rige en la actualidad.-

Como no podría ser de otra manera, dada la importancia fundamental que reviste este tributo dentro del ámbito financiero, su trascendencia en el campo social y su repercusión en la técnica del contralor interno de las empresas en sus relaciones con la acción fiscalizadora de los órganos de recaudación, la implantación de este gravamen se produjo después de un dilatado proceso de análisis y tentativas frustradas.-

La cátedra, el congreso, ministros y hombres públicos, la tribuna y la prensa se ocuparon de esta importante cuestión, cuya reseña sería larga de hacer.-

Todo este debate público, que abarcó desde la constitucionalidad de este impuesto hasta las posibilidades técnicas de su aplicación práctica, se condensó en tres proyectos de ley (1918, 1919 y 1923), que no obtuvieron sanción del congreso; un decreto del gobierno de facto surgido de la revolución de septiembre de 1930 y la ley 11.586 el primero sin principio de aplicación práctica, ya que reemplazado por la ley 11.586, y ésta con una pre-

caria vigencia ya que ha poco de su implantación y con una breve experiencia, fué sustituida con efecto retroactivo al comienzo de su vigencia, por la ley 11.682.-

teniendo presente el enfoque concreto del presente trabajo, se expondrá seguidamente, en especial, la solución dada en materia de "sujeto" del impuesto, por los varios cuerpos de antecedentes citados.-

-----oo-----

proyecto galaberry - 1918.-

por este proyecto se propiciaba la creación de una ley que gravara los réditos globales. no formula clasificación de las rentas por su naturaleza, pero determina el siguiente tratamiento diferenciado;

- a) plena vigencia de las tasas para los réditos fundados;
- b) 20 % de descuento en el impuesto determinado para las rentas no fundadas;
- c) 10 % de descuento para las rentas mixtas;
- d) 25 % de descuento para las rentas acumuladas.-
define como rentas acumuladas, el mayor valor obtenido por la venta de bienes. Aunque el proyecto de ley no ^{lo} aclara y desde luego falta la reglamentación pertinente, debe interpretarse que este mayor valor se refiere a la venta de bienes sin habitualidad.-

El impuesto se aplica a toda persona real o jurídi

ca según el art. 1º, y en el séptimo se refiere a las so-
cidades anónimas y asociaciones comerciales y civiles.-

vale decir que, en principio, la ley se aplica in--
distintamente a las personas físicas y las sociedades.
pero no obstante, existen en el articulado del proyecto
elementos que determinan una diferenciación entre las
personas físicas por un lado, y las sociedades, ya sean
de capital o de personas, por el otro.-

El impuesto a las personas físicas se liquida de a--
cuerdo con sus condiciones personales, aplicándose recar--
gos a las personas solteras y viudas sin hijos, y des--
cuentos a las personas con cargas de familia.-

La otra diferencia emana de la aplicación de las ta-
sas. Existe una tasa básica común para las personas físi-
cas y para las sociedades y dos formas diferentes de apli--
car una tasa adicional progresiva.-

para las personas físicas se aplica una tasa progre-
siva por escalas sobre el rédito neto. para las socieda-
des (de capital o de personas) se aplica una tasa progre-
siva en función del rendimiento del capital de la socie-
dad. hasta el 4 % de rendimiento del capital no se apli--
ca tasa adicional progresiva, y a partir del 4 % se apli--
ca la progresividad por escala sobre el aumento porcen--
tual del rendimiento sobre el capital.-

-----oo-----

proyecto Molina - 1919.-

El proyecto Galaberry, presentado al congreso en 1918

fué reproducido en 1919, a raíz de cuya presentación la Comisión de Presupuesto de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, presidida por Víctor M. Molina, sometió a consideración de la Honorable Cámara de Diputados un nuevo proyecto de ley en reemplazo de aquél.-

Este nuevo proyecto es semejante al presentado por Galaberry, especialmente en cuanto se refiere a los aspectos que nos interesan en este trabajo.-

crea un impuesto global a los réditos de cualquier naturaleza, cuya técnica de liquidación es aplicable tanto a las personas físicas como a las sociedades de capital o de personas.-

declara para las personas físicas un mínimo no imponible de m\$n. 2.500.- anuales, con un aumento de m\$n. 1.000.- por el cónyuge y m\$n. 500.- por cada persona a su cargo. para las personas físicas que liquidan impuestos, admite además un descuento del 5 % por cada persona a su cargo, hasta el 50 %, aplicables sobre el impuesto determinado. Esta deducción es decreciente hasta anularse después de los m\$n. 30.000.- de renta neta.-

para las personas físicas tiene una tasa única progresiva por escalas, y para las sociedades (de capital o de personas) se aplica la tasa constante del 2 % sobre las ganancias, dividendos o utilidades.-

La diferencia más importante que presenta este proyecto, con respecto al anterior consiste en la más categórica diferenciación entre el régimen de las personas físicas por un lado, y las sociedades (de capital o de personas) por el otro, con mínimo no imponible y cargas

de familia para las personas físicas, que se niega a las sociedades, y tasa progresiva para las personas físicas frente a la tasa constante más benigna para las sociedades.-

Introduce además, una novedad importante, consiste en que la sociedad que distribuye entre sus asociados ganancias, dividendos o utilidades deberá retener el 2 % de impuesto pagado e informar al fisco sobre el titular de tales beneficios, quien a su vez incluirá los mismos en sus liquidaciones.-



-----oo-----
Anteproyecto Herrera Vegas - 1923.-

BIBLIOTECA

Este proyecto, en los aspectos que se analizan, reproduce a su vez el contenido del proyecto Molina, al cual le agrega una tasa básica normal del 2 % aplicable a las personas físicas, a la vez que modifica la escala adicional progresiva.-

Introduce además, como novedad, el pago en la fuente en lo posible del 2 % normal aludido.-

Merece destacarse finalmente que, al igual que los proyectos Galaberry y Molina antes expuestos, las personas físicas liquidan el impuesto en su carácter de jefes de familia incluyendo, además de sus rentas, las de la mujer y demás personas que estén a su cargo.-

-----oo-----

proyecto Molina - 1924.-

En 1924, siendo ministro de hacienda Víctor M. Molina, propició un nuevo proyecto de impuesto sobre la renta, el cual presentado al congreso en julio de dicho año, no fué en definitiva sancionado.-

En este proyecto, el tipo de impuesto que se propició fué denominado mixto, por cuanto participaba simultáneamente de la forma cédular y global.-

Divide este proyecto las rentas en cinco cédulas o categorías a saber:

- a) Rentas de los bienes raíces;
- b) Renta de los capitales mobiliarios;
- c) Renta del comercio y de la industria;
- d) Renta de las explotaciones agropecuarias;
- e) Rentas del trabajo.-

Cada categoría tiene su tratamiento especial, en cuanto se refiere a tasas y mínimos no imposables lo cual configura el elemento cédular del impuesto.-

Simultáneamente crea un impuesto complementario sobre la renta global, que se aplica con las siguientes excepciones:

- a) Cuando la renta es exclusivamente del trabajo;
- b) Excluyendo la renta de la categoría a);
- c) Cuando la renta global excede de \$ 20.000.-

La tasa es progresiva dentro de cada cédula, y es uniforme (2 %) sobre la renta global.-

si se considera la progresividad aplicada dentro de cada cédula, la uniformidad de tasa sobre la renta global y las excepciones expuestas en la aplicación del impuesto global, especialmente la que lo limita a los réditos globales hasta \$ 20.000.-, se llega a la conclusión de que el elemento cédular predomina sobre el global, hasta el extremo de que bien podría clasificarse este impuesto como de tipo cédular.-

En cuanto se refiere al "sujeto", este proyecto presenta la modalidad del trato uniforme, ya sea el titular de la renta una persona física o de existencia ideal, especialmente en cuanto se refiere a la renta del comercio, de la industria y de la explotación agropecuaria.-

-----oo-----

Decreto del gobierno provisional del 19/1/1932.-

Ley 11.586.-

El año 1932 señala la vigencia del primer texto tributario relativo al impuesto a los réditos en nuestro país, aunque su aplicación real fué corta y precaria.-

En enero de 1932, frente a una angustiosa situación financiera del poder público, el gobierno provisional dictó, con fecha 19 de enero de dicho año, un decreto creando el impuesto a los réditos como un impuesto de emergencia.-

posteriormente el gobierno constitucional, que asumió el poder en el mismo año 1932, dictó la ley 11.586, la cual confirma con fuerza de ley la existencia del impuesto a los réditos creado por el decreto anteriormente citado, consagrando la misma estructura que éste le había dado, si bien le introdujo algunas modificaciones de carácter formal.-

La estructura dada al impuesto por este cuerpo legal, difiere fundamentalmente en su concepción, con respecto a los proyectos anteriormente citados. Estos propugnaban la creación de un impuesto al rédito global con tasa progresiva, mientras que la ley 11.586, crea un impuesto que debe considerarse de tipo cedulario, con la aplicación de tasas básicas diferenciadas en cada cédula, y de un gravámen adicional progresivo sobre los réditos globales superiores a \$ 25.000 correspondientes a las personas de existencia visible.-

dividió los réditos en cuatro cédulas, a saber:

1a. categoría: renta del suelo; eximiendo del gra-

vámen a los propietarios que trabajan directamente la tierra, o que habitan su inmueble urbano, cuando la valuación no se excediese de \$ 25.000
Tasa en la cédula 6 %, 5 % y 4 % si arrienda su casa o campo, habita su casa o explota su tierra, respectivamente.-

2a. categoría: réditos de los capitales mobiliarios;

tasa 6 % sin deducción alguna, y con

el pago en la fuente.-

3a. categoría: réditos del comercio y la industria;

tasa 5 %, con deducción de la suma de \$ 3.600 anuales que se declara renta no imponible, solamente para personas físicas y siempre que no se hayan acogido a exenciones en otras categorías.-

4a. categoría: réditos del trabajo personal; tasa

4 %.- mínimo no imponible \$ 300 mensuales. La tasa se aplica en forma regresiva desde el rédito neto de pesos 24.000.- hasta \$ 3.600.- anuales.-

como deducción común a todas las categorías, en concepto de cargas de familia, se reduce la renta imponible en un 10 % por el cónyuge y 5 % por cada persona a cargo, hasta un máximo del 30 %, que no se aplicará al impuesto global progresivo ni sobre el excedente de \$ 10.000.- de cada categoría de renta.-

El impuesto lo liquidan indistintamente las personas físicas, o las personas jurídicas, sociedades civiles o comerciales por acciones, estas últimas sin tasa adicional progresiva. Los dividendos distribuidos pagan el adicional al engrasar el rédito global de los accionistas.-

con respecto a las sociedades de personas, no existen disposiciones precisas que indiquen el tratamiento que cor

responde, aunque debe interpretarse que cada socio liquidará su impuesto por su participación en las ganancias.-

Como se expresó precedentemente, el decreto del gobierno provisional del 19 de enero de 1932 y la ley 11.586 que lo confirmó, fué el primer texto tributario relativo al impuesto a los réditos que tuvo aplicación real en nuestro país, aunque su vigencia fué corta y precaria. En efecto, el artículo 32 de la ley 11.682 (sanccionada el 30 de diciembre de 1932), estableció:

"La presente ley se considerará como complementaria y aclaratoria de la ley 11.586 en cuanto no exista liquidación o pago definitivo del impuesto, que corresponda a los réditos percibidos o devengados en 1932, y sustituir  a la misma a partir del 1o de enero de 1933".-

No obstante el tenor de este artículo, puede asegurarse que, salvo algunas excepciones, no debieron registrarse pagos o liquidaciones definitivas del impuesto con el régimen de la ley 11.586, de manera que su vigencia fué más bien teórica.-

-----oOo-----

2.-) disposiciones legales originarias - Ley 11.682.-

Llegamos así, después de diversas tentativas, algunas frustradas y otras prácticas ^{las} a medias, a disponer de un texto legal que concretó el impuesto a los réditos en nuestro país, tras haberse perfeccionado a través de ardua experiencia, consiguiendo la implantación del impuesto.-

no obstante que el artículo 32 de la ley 11.682 expresa que es complementaria y aclaratoria de la ley 11.586 la verdad es que el régimen de la ley 11.682 introduce modificaciones fundamentales.-

La ley 11.586 estableció un impuesto que debía clasificarse como cédular, en cambio la ley 11.682 creó un impuesto que encuadra entre los del tipo global.-

Mantiene la clasificación en cuatro categorías fijadas por la ley 11.586, dándoles la siguiente amplitud:

1a. categoría: renta del suelo.-

2a. categoría: réditos de los capitales mobiliarios y similares.-

3a. categoría: réditos del comercio y de la industria, de los auxiliares de comercio, de prestación de servicios, de los profesionales, de los que ejercen un oficio y ocupaciones lucrativas por cuenta propia.-

4a. categoría: réditos del trabajo personal en una relación de dependencia.-

Esta clasificación en categorías de la ley 11.682 es de carácter normativo, y su finalidad es la de establecer orden en la materia, existe estrecha relación entre las diversas categorías, hasta el extremo que determinados réditos de 3a. categoría (profesiones, oficios, prestación de servicios y ocupaciones lucrativas) se liquaban de acuerdo con el articulado correspondiente a

la 4a. categoría, perfeccionando esta estrecha relación, la ley 11.682 prescribió un principio que podría considerarse la recíproca de la imposición al rédito global; dicho principio fué la compensación de los quebrantos en una cualquiera de las categorías, con el beneficio establecido en cualquiera de las demás.-

Otra modificación importante consistió en la asignación de un mínimo no imponible común para todas las categorías (2.400 anuales) incrementado con las cargas de familia (\$ 600.- por cónyuge y \$ 300.- por hijos y otras personas).-

Creó además una tasa básica (5 % para la 1a., 2a. y 3a. categoría y 3 % para la 4a.) y una tasa adicional progresiva aplicable a los réditos globales de las personas de existencia visible que excederaban los \$ 10.000 de réditos netos imponible.-

Otro detalle que incorporó la ley 11.682, que la caracterizó desde su origen, fué la de gravar únicamente el rédito proveniente de una actividad o ingreso habitual del contribuyente (lo que Laufentburger según se mencionó anteriormente, definió como ingreso en el sentido estricto).-

Importa también destacar la disposición del art. 4o de la ley 11.682 que dice:

"ningún rédito, bajo concepto alguno, pagará más de una vez al año el presente impuesto".-

Hecha esta breve semblanza de la originaria ley 11.682, en los conceptos estructurales que se consideran fundamentales, entraremos a analizar el aspecto que más

nos interesa en este trabajo; el "sujeto".-

La ley 11.682, ya cuando se dictó respondió al principio de la personalización del impuesto a los réditos, y ya en esa órbita, el impuesto que creó fué personal con toda la amplitud con que puede serlo un impuesto de ese tipo.-

De ahí que el impuesto recae especialmente en las personas físicas, ponderando su costo de vida y cargas familiares, y apuntando a su capacidad tributaria con la tasa adicional progresiva sobre el rédito global.-

No obstante, como el principio no puede ser universal, surge la excepción con los beneficios obtenidos por las sociedades.-

Al respecto la ley 11.682 da su solución básica en materia de sujeto en el artículo 17 que establece:

"Artículo 17.- (primer párrafo): Los réditos que provienen de una participación como dueño, socio colectivo o de otro carácter que implique responsabilidad ilimitada, en el comercio, en la industria, en la minería, en la explotación agropecuaria (salvo la ejercida por el propietario del inmueble), en razones sociales de comisionistas, corredores, despachantes de aduana y demás auxiliares del comercio, en asociaciones o sociedades civiles, que tengan por fin la realización de algún lucro, quedan sujetas al gravamen

"sobre el monto neto de los mismos".-
 se entienda, incluyéndolos en su declaración de con-
 junto de réditos.-----

(tercer párrafo): "las entidades con
 "personalidad jurídica, civiles y comer-
 "ciales (asociaciones, sociedades anóni-
 "mas o de responsabilidad limitada,
 "etc.), que reparten sus utilidades
 "en este país, quedan sujetas al mis-
 "mo gravamen por la parte de los bene-
 "ficios sociales que no se distribu-
 "yon a los accionistas, directores o
 "jueces".-

(cuarto párrafo): "la parte de los
 "beneficios sociales repartidos como
 "dividendo, intereses u otra forma de
 "utilidad por las entidades a que se
 "refiere el párrafo anterior, quedan
 "sujetas al gravamen establecido en
 "el art. 14, pero la entidad estará o-
 "bligada a actuar como agente de re-
 "tención".-

 para mejor interpretación, aclárase que el artículo
 14 establecía los réditos de 2a. categoría, o sea de los
 capitales mobiliarios y similares.-

vale decir entonces, que la ley 11.682 fijó, por un

lade un régimen para las personas físicas y para los integrantes de las sociedades de personas por la parte de beneficios sociales que les correspondió, y por otro lado un régimen distinto para las sociedades de capital, incluyendo como tal a las de responsabilidad limitada, con la alternativa de que los beneficios distribuidos por éstas quedan gravados en manos del beneficiario.-

La ley 11.682 tiene además disposiciones sobre sociedades extranjeras, cooperativas, sociedades en comandita por acciones, (utilidad de la parte comanditaria), asociaciones civiles no exentas y exentas, que definen la situación de las mismas, ya sea en forma expresa o por vía de interpretación, que no se analizan en este trabajo por constituir disposiciones accesorias y no hacer al fondo de la cuestión tratada.-

La ley 11.682 tuvo en sus primeros años una vida llena de vicisitudes, como es natural por las dificultades de orden técnico que tuvo que solucionar, con interpretaciones y contra interpretaciones y fallos jurisprudenciales que fueron fijando o enderezando conceptos.-

Como lógica consecuencia hasta la fecha ha tenido una serie de modificaciones que analizaremos seguidamente, desde luego solamente desde el punto de vista del "sujeto" que es que nos interesa.-

-----o-----

3.-) Modificaciones experimentadas.-

Las modificaciones que ha experimentado la ley 11.682

como así también su decreto reglamentario han sido numerosas, y aunque algunas de ellas han sido de significación, en general no han cambiado los fundamentos básicos del sistema.-

Las modificaciones introducidas desde 1933 a la fecha en el régimen legal y reglamentario de la ley 11.682 ha respondido en términos generales a las ideas de perfeccionamiento del texto legal por un lado, y por otro lado a desgravar los réditos del trabajo personal.-

pueden anotarse entre los cambios más importantes, los siguientes:

- a).- Igualación de las tasas para los réditos de todas las categorías pero implantación de mínimos no imposables muy superiores para la cuarta categoría.-
- b).- Compensación de quebrantos de un ejercicio fiscal con réditos de ejercicios futuros.-
- c).- disposiciones asimilando al régimen de una sola persona física, los réditos de las sucesiones indivisas, considerándolas como tales hasta la fecha en que se dicte declaratoria de herederos.-
- d).- evolución del régimen terminante de gravar solamente los beneficios provenientes de la habitualidad de la fuente productora del rédito (rédito estricto), con concesiones que extendieron el gravamen hacia los beneficios por ven-

- tas de activo fijo amortizable, mayor valor obtenido en la venta del valor llave, resultado de la enajenación de los inmuebles que utilizan en su comercio, industria o explotación, los contribuyentes que tengan réditos de tercera categoría, etc..-
- e).- Desgravación de utilidades destinadas a la formación de reservas con fines de previsión económico-financiero (reservas para despido, para reposición de activo fijo - ésta última finalmente eliminada).-
- f).- Incorporación de disposiciones de política tributaria de fomento, como ser desgravación de beneficios invertidos en plantaciones forestales, en el aumento de la capacidad productiva en las empresas industriales y agropecuarias, mineras y de transportes, etc..-
- g).- Avance en el concepto de personalidad del impuesto, al ensanchar las bases de complementación de los mínimos no imponibles con las cargas de familia.-

Las modificaciones señaladas constituyen los más importantes cambios conceptuales, habiéndose dejado de lado los relativos a las sociedades de capital, por cuanto estos serán analizados en forma minuciosa más adelante. Se han producido en cambio muchas otras modificaciones de la ley, quizá más importantes, pero son ellas de ca--

rácter formal e inspiradas por los siguientes principios:

1o.- necesidad fiscal de aumentar las recaudaciones;

2o.- perfeccionamientos técnicos destinados a dar precisión a la determinación del rédito neto en cada categoría;

3o.- medidas adoptadas para impedir por parte de los contribuyentes, la realización de maniobras tendientes a la evasión fiscal.-

Este último principio ha inspirado en buena parte, las modificaciones que se han operado en el régimen de las sociedades de capital, que pasamos a analizar seguidamente.-

para una mejor y más fluida exposición, conviene recordar cuales son los textos legales que han regido y en que lapsos, pues la ley originaria 11.682 se mantiene por tradición en tal número, ya que el texto sancionado el 30/XII/32 tenía 34 artículos y el último texto ordenado casi ha triplicado tal cantidad.-

pado que las modificaciones experimentadas por la ley 11.682, no siempre se refieren a las mismas materias, se hace necesario estudiar los diversos períodos de vigencia, en función de cada aspecto concreto que abarcan los cambios operados.-

En consecuencia, en mérito a que el tratamiento y las alternativas que la ley 11.682 da al «sujeto» están dados principalmente por las variaciones experimentadas en el régimen de las sociedades de capital,- veremos los textos legales y lapsos de vigencia, desde este último

punto de vista, pero circunscribiéndonos a los siguientes aspectos fundamentales referidos a las sociedades nacionales:

- 1.-) Tipos de sociedades comprendidas en el régimen;
- 2.-) sistemas de imposición;
- 3.-) Imposición de los dividendos en manos de la sociedad;
- 4.-) tasas;
- 5.-) Imposición de los dividendos en manos de los accionistas.-

Los períodos generados por la vigencia de los respectivos textos legales en cada lapso, aplicable sobre las utilidades de los ejercicios cerrados dentro del mismo, son los siguientes:

- 1/1/32 hasta 31/12/42: Ley 11.682 T.O.-
: decreto reglamentario del 2/1/39.-
- 1/1/43 hasta 31/12/45 : Ley 11.682 t.o. con las modificaciones introducidas por el decreto 18.229/43 (Ratificado por la ley 12.922).-
: decreto reglamentario del 2/1/39 con las modificaciones introducidas por el decreto 5.666 del 10/3/44.-
- 1/1/46 hasta 30/9/49 : Ley 11.682 t.o. en 1947.-

: Decreto Reglamentario N°.
10.439/47.-

1/10/49 hasta 29/9/50 : Ley 11.682 t.o. en 1947 mo-
dificado por la Ley N°.13.647.-

: Decretos Reglamentarios N°.
10.439/47 y 33.684/49.-

30/9/50 hasta 31/12/54: Ley 11.682 t.o. en 1947 mo-
dificado por la Ley N°.13.925.-

: Decretos Reglamentarios N°.
10.439/47 y 23.586/50.-

: Ley 11.682 t.o. en 1952, con
las modificaciones de la ley
14.084.-

: Decreto Reglamentario N°. 6.188.-

1/1/55 hasta 31/12/55: Ley 11.682 t.o. en 1955, con
las modificaciones de la Ley
N°. 14.393.-

: Decreto Reglamentario N°.11.098.-

1/1/56 en adelante : Decreto Ley N° 4.073/56.-

10.-) tipos de sociedades comprendidas en el régimen.-

Nuestra legislación en materia del impuesto a los réditos, al igual que la legislación extranjera, también parte de la diferenciación en sociedades de capital y sociedades de personas, con su natural consecuencia, las sociedades mixtas. Nuestra Ley, en el tratamiento dado a cada tipo de sociedad,

ha mantenido un criterio uniforme desde la creación del impuesto hasta la última reforma de la ley (febrero de 1956). Las sociedades de capital tienen su régimen especial distinto de las sociedades de personas (y de las sociedades mixtas por la parte de utilidades de los socios de responsabilidad limitada). Los integrantes de las sociedades de personas desde 1932 a la fecha han liquidado en forma personal, integrando el conjunto de sus réditos la parte de utilidad que les ha correspondido en la sociedad, al igual que los socios con responsabilidad limitada en las sociedades mixtas.-

En cuanto a las sociedades de capital, antes de ver el régimen a que han estado sometidas, veamos cuales han sido las sociedades consideradas como tales en los distintos períodos, y cuales sociedades mixtas (por la parte de las utilidades de los socios con responsabilidad limitada).-

período 1/1/32 hasta 31/12/42; se consideraron sociedades de capital;

- a) las sociedades anónimas;
- b) las sociedades de responsabilidad limitada;
- c) las cooperativas;
- d) las asociaciones civiles y en general todas las sociedades donde la responsabilidad es limitada.-
se consideran sociedades mixtas;
- a) las sociedades en comandita por acciones;
- b) las sociedades en comandita simple (que reúnan ciertas condiciones).-

período 1/1/43 hasta 31/12/45: se consideraron sociedades de capital:

- a) las sociedades anónimas;
- b) las sociedades cooperativas no exentas;
- c) asociaciones civiles no exentas.-

se consideró sociedad mixta las en comandita por acciones.-

Es importante la modificación introducida por el decreto 18.922 (ratificado por la ley 12.922), asimilando al tratamiento de sociedades de personas, a las en comanditas simples y a las de responsabilidad limitada, especialmente en lo que se refiere a estas últimas.-

períodos posteriores al 31/12/45: pareciera haberse concretado definitivamente la mentalidad de la ley 11.682 al considerar como sociedades de capital a las sociedades anónimas y a las asociaciones civiles no exentas; y mixtas a las sociedades en comandita por acciones.-

La variación para este período la introduce el decreto N°. 14.338/46, (ratificado por la ley 12.922) al eximir en general las utilidades de las sociedades cooperativas y las que éstas distribuyan a sus socios excepto el interés correspondiente a las acciones, que abonen a sus asociados.-

2º.-) sistemas de imposición.-

período 1/1/38 al 31/12/42: Las sociedades pagaban el impuesto sobre las utilidades del ejercicio comercial

(que era a la vez ejercicio fiscal) no repartidas, pero este pago no era definitivo, revistiendo el carácter de pago a cuenta de las retenciones que la sociedad debía practicar cuando se produjera la distribución de tales utilidades.-

No obstante el pago era definitivo por parte de las utilidades destinadas a fines distintos que no fueran la distribución entre los accionistas, directores o síndicos (por ej.: donaciones).-

Así mismo era definitivo el pago que se hacía sobre las utilidades impositivas que no constituían verdaderos beneficios (por ej.: gastos no deducibles).-

período 1/1/43 al 31/12/45: también en este período la sociedad paga el impuesto sobre las utilidades del ejercicio no distribuidas, siendo este pago considerado a cuenta de la retención a practicar en oportunidad de la distribución.-

La diferencia con el período anterior estriba en que el pago no se convierte en definitivo por las mismas razones que en aquel. El pago se aplica hasta el total, contra los dividendos distribuidos en el ejercicio, integrados con utilidades de ejercicios anteriores, prescindiendo de que parte de tales pagos se generaban sobre beneficios no susceptibles de distribución (donaciones, gastos no deducibles).-

período 1/1/46 al 29/9/50: La utilidad impositiva del ejercicio queda gravada íntegramente (la no distribuida y la distribuida), y el pago reviste el carácter

de definitivo.-

si se distribuyen dividendos superiores a la utilidad impositiva, el excedente también paga el impuesto.-

cuando distribuyen dividendos integrados con utilidades de ejercicios anteriores al 1/1/46, la sociedad descuenta del total a pagar, el impuesto que hubiera pagado a cuenta de aquellas utilidades, ya que el pago antes era a cuenta de su distribución.-

si los dividendos están integrados con beneficios de años anteriores pero posteriores al 1/1/46 la sociedad no descuenta nada, ya que el pago era definitivo. Este segundo caso implica doble imposición.-

periodo 2/10/50 al 31/12/54: La utilidad impositiva queda sujeta al pago del gravamen en su totalidad (distribuida y no distribuida) y el pago es definitivo.-

por otra parte, sobre los dividendos distribuidos, cualquiera que fuera el año de origen, quedan sujetos a la retención del 6 %, cuya retención es también definitiva.-

periodo 1/1/54 al 31/12/55: La utilidad impositiva queda sujeta íntegramente al pago del gravamen (distribuida y no distribuida) pero la tasa se aumentó al 30 % y se se practica retención sobre los dividendos distribuidos.-

período 1/1/56 en adelante: La utilidad impositiva queda sujeta al pago en su totalidad (La distribuída y la no distribuída), y tal pago reviste el carácter de definitivo.-

se practica retención sobre los dividendos distribuídos.-

3e.-) Imposición de los dividendos en manos de la sociedad.-

período 1/1/32 al 31/12/42: El dividendo paga el impuesto en manos de la sociedad, sobre la base de la retención, pero ésta se practica en la proporción en que el dividendo está integrado con utilidades impositivas, sin practicar retención sobre la parte que contenga de utilidad exenta.-

El dividendo se considera integrado en primer término con utilidades impositivas acumuladas (del ejercicio e ejercicios anteriores) y si éstas no alcanzan, con utilidades exentas.-

La sociedad retiene la tasa básica (5 %) sobre la parte del dividendo integrada con beneficios impositivos.-

período 1/1/43 al 31/12/45: El dividendo paga el impuesto en manos de la sociedad, sobre la base de la retención y ésta se practica sobre el total del dividendo, cualquiera sea el origen del dividendo, (ganancia impositiva, reservas anteriores, ganancias extranjeras, de capital, exentas de impuesto).-

El dividendo se considera integrado en primer término con las utilidades impositivas del ejercicio, en segundo término con las utilidades impositivas de años anteriores no distribuidas y finalmente con las utilidades no gravadas.-

La sociedad retiene el 3 % sobre los accionistas individualizados y el 25 % sobre los no individualizados.-

periodos 1/1/46 hasta 30/9/49: el dividendo queda íntegramente gravado con el impuesto, cualquiera sea el origen de la utilidad que lo integra (ganancia impositiva, exenta, etc.), pero el impuesto es pagado por la sociedad, con carácter definitivo.-

Queda integrado el dividendo en primer término con la utilidad impositiva del ejercicio, luego con utilidades de años anteriores, exentas, etc.-

Al distribuir el dividendo, la sociedad retiene el 12 % a los accionistas no individualizados, y no practica retención a los accionistas individualizados.-

periodo 1/10/49 hasta 29/9/50: el sistema es el mismo que en el periodo anterior, pero la tasa de retención a los accionistas no individualizados es del 14,40 %, como consecuencia del aumento del 20 % del impuesto en el año 1949.-

periodo 30/9/50 hasta 31/12/54: el dividendo está

integramente alcanzado con la retención del 6 %, cualquiera sea el origen de las utilidades que lo integran, sin perjuicio del pago definitivo del 24 % realizado por la sociedad.-

La retención se practica prescindiendo del requisito de la individualización o no del accionista.-

periodo 1/1/55 hasta 31/12/55: no se practica ninguna retención sobre los dividendos que han quedado totalmente gravados en manos de la sociedad.-

periodo 1/1/56 en adelante: se vuelve nuevamente al sistema imperante desde el 1/1/46 hasta 29/9/50.-

El dividendo queda integramente gravado con el impuesto, cualquiera sea el origen de la utilidad que lo integra (ganancia impositiva, exenta, etc.) pero el impuesto es pagado por la sociedad, con carácter definitivo.-

Al distribuir el dividendo la sociedad retiene el 20 % a los accionistas no individualizados, y no practica retención a los accionistas individualizados.-

4o.-) Tasas.-

La sociedad paga el impuesto de acuerdo con las siguientes tasas:

1/1/32	al	31/12/42	5 %
1/1/43	al	31/1/45	10 %
1/1/46	al	30/9/46	15 %
1/10/49	al	29/9/50	18 %

30/9/50 al 31/12/54	24 %
1/1/55 al 31/12/55	30 %
1/1/56 en adelante	30 %

5.-) Imposición de los dividendos en manos de los accionistas.-

periodo 1/1/32 al 31/12/42: El accionista integra su rédito global con la parte del dividendo constituida con utilidad impositiva, y se acredita como ingreso a cuenta, la retención del 5 % que sobre aquella cantidad le practicó la sociedad.-

periodo 1/1/43 al 31/12/45: El accionista integra su rédito global con el total del dividendo y se acredita la retención del 3 % practicada por la sociedad.-

periodo 1/1/46 hasta 30/9/49: El accionista integra su rédito global, con el total del dividendo y se acredita como pago a cuenta su tasa general como contribuyente, hasta el 15 % pagado con carácter definitivo por la sociedad.-

periodo 1/10/49 hasta 29/9/50: Igual concepto que en el período anterior pero se acredita hasta el 18 % en lugar del 15 %.-

periodo 30/9/50 al 31/12/54: Aquí se manifiesta el vuelco fundamental.-

El accionista no incluye el dividendo en su rédito global.-

En consecuencia el impuesto se ha transformado en estrictamente real, ya que los paga solamente la sociedad con la tasa del 24 % sobre los beneficios no distribuidos y el 30 % en total (24 % + 6%) sobre los beneficios distribuidos.-

periodo 1/1/55 al 31/12/55: El sistema es el mismo que el anterior periodo, pero habiéndose subido la tasa de la sociedad al 30 %, no se practica retención y el accionista no incluye los dividendos en su rédito global.-

periodo 1/1/56 en adelante: habiéndose retornado al régimen imperante desde el 1/1/46 hasta el 30/9/50, el accionista integra su rédito global con el total del dividendo y se acredita como pago a cuenta su tasa general como contribuyente, hasta el 30 % pagado con carácter definitivo por la sociedad.-

La reseña que antecede, se ha realizado escueta en mérito a la claridad y atendiendo a que se desea analizar los sistemas fundamentales del tratamiento dado hasta la fecha a las sociedades de capital en materia de impuesto a los réditos. por tal motivo no se ha desarrollado el tema agotando el análisis.-

y considerando ventajoso aún más síntesis en las ideas, puede glosarse la evolución experimental en el tratamiento impositivo de las sociedades de capital, en los siguientes momentos:

1o.-) duración 12 años.- La sociedad paga impuesto sobre los beneficios no distribuidos y retiene sobre los dividendos. El accionista incluye los dividendos en su rédito global, acreditándose la retención.-

2o.-) duración 4 años.- La sociedad paga impuesto sobre los beneficios totales (distribuidos o no distribuidos). El accionista incluye los dividendos en su rédito global, acreditándose, de acuerdo con su tasa general, una compensación por el impuesto que presumiblemente ha pagado la sociedad, y hasta el máximo de la tasa de ésta.-

3o.-) duración 5 años.- El impuesto se torna real, y paga únicamente la sociedad, con la tasa del 24 % sobre los beneficios no distribuidos, y el 6 % más sobre los distribuidos. posteriormente se aumentó la tasa al 30 % y se suprimió el pago sobre los dividendos.-

4o.-) se vuelve nuevamente al sistema del 2o momento, con las recientes disposiciones al respecto.-

vale decir que, en materia de sociedades de capital existe una nutrida experiencia, formada en

las diversas tentativas de solucionar problemas de esencia impositiva, a cuyo impulso se partió del principio de la personalidad del impuesto para llegar a transformarlo en impuesto real y luego volver al punto de partida.-

El régimen del impuesto a los réditos en nuestro país tiene una base técnica en cuya concepción han privado los siguientes principios fundamentales:

- 1o.-) Mantener la pureza del sistema de gravar con el impuesto al ingreso en el sentido "estricto", vale decir cuando es el resultado de una actividad habitual del titular del rédito.-
- 2o.-) Conservar el principio de personalidad del impuesto, para la aplicación de la progresividad en función del rédito global.-
- 3o.-) Impedir la doble imposición.-
- 4o.-) La formación de un mecanismo operatorio tal, que impidiera la evasión ilegal. Estos factores, en algunas oportunidades perturbados por la creciente necesidad fiscal de defender la productividad del impuesto, han constituido los moldes que dieron la forma actual del sistema integrado por el impuesto a los réditos, a los beneficios extraordinarios y a las

B.-) EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.-

1.-) Antecedentes y normas vigentes.-

Los gravámenes del tipo del impuesto a los beneficios extraordinarios que rige en nuestro país, pueden ser considerados desde el punto de vista de las causas y fundamentos que motivaron su implantación; como tal se les ha llamado también impuestos de guerra. También pueden ser considerados desde el punto de vista de la materia gravada, o sea su "objeto", y la forma e intensidad con que se determina la contribución; en este orden de ideas se le ha llamado también impuestos a los super-beneficios.-

En atención a las causas generadoras, y funcionando como impuestos de guerra o de momentos económicos substancialmente perturbados por otras causas, la experiencia internacional (Inglaterra y otros países nórdicos 1915, Francia, E.E.U.U., Alemania y otros 1916, Bélgica 1919, y en general todos los países con motivo de la guerra 1939/45) nos muestra el impuesto como un instrumento fiscal destinado a obtener recursos para contribuir a sufragar ingentes gastos, al par que cumpliendo la moralizadora función de impedir el enriquecimiento desmedido al margen del caos general. Dentro de tal órbita, las tasas del impuesto son extremadamente gravosas, llegando inclusive a la confiscación del beneficio extraordinario.-

El otro punto de vista, actuando el gravamen como impuesto a los super-beneficios, nos lo muestra cumplien

de la primaria finalidad fiscal de allegar fondos al erario público, simultaneamente que provoca el reintegro a la comunidad de los beneficios que exceden exageradamente los límites de los rendimientos considerados normales. En este caso, las tasas, concebidas con criterio de progresividad, no gravitan tan pesadamente, permitiendo la conservación de parte de los extra-beneficios.-

puede también aceptarse la idea de la implantación de impuestos de este tipo, nacidos al conjuro de situaciones catastróficas y que luego, desaparecida la causa perturbadora generatriz, se mantienen como formas impositivas del segundo tipo.-

Es posible que nuestro impuesto a los beneficios extraordinarios encaje en esta última expresión.-

Existe como antecedente en la materia, el proyecto enviado por el P.E. al Congreso Nacional, el 18 de abril de 1941, creando un impuesto que recaería sobre las utilidades extraordinarias obtenidas por las empresas petroleras en la extracción, elaboración, comercialización o distribución del petróleo nacional o extranjero y sus derivados, y que, como lo destaca el art. 1º. del proyecto de ley serían... "consecuencia directa del ordenamiento realizado en la industria y el comercio del petróleo a raíz de las medidas de gobierno que se inician con el decreto Nº 86.639 del 20 de julio de 1936, y con los convenios celebrados entre las compañías privadas y yacimientos petrolíferos fiscales en ese año y en 1937".-

En el mensaje con que se elevó el proyecto de ley, además de atribuir como consecuencia de una serie de me-

didas dispuestas por el gobierno que regulaban la industria y el comercio del petróleo, el aumento hasta seis veces de las utilidades que obtenían las empresas petroleras, y...."partiendo de la base de que esos beneficios no se hubieran producido sin una acción reguladora del gobierno"....."es lógico que el Estado tome una participación en esos beneficios y que las empresas, inclusive la propia repartición fiscal, le entreguen la contribución correspondiente a unas nuevas y mayores utilidades".-

El impuesto recaía sobre las empresas, y se consideraba como utilidades extraordinarias, las que excedían del por ciento sobre el capital, obtenido por las empresas en el promedio de los ejercicios cerrados en los años 1932 a 1936. En consecuencia, el sistema de imposición es el denominado de "año base".-

Tres días después de la elevación del proyecto aludido, o sea el 21 de abril de 1941, el p.R. envió al congreso nacional, otro proyecto, esta vez gravando, según el art. 1º del proyecto...."en cuanto constituyan ganancias excesivas, se produzcan a favor de sociedades de existencia visible, ideal o de sucesiones indivisas, los créditos derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agraria y de cualquier otra actividad que constituyan negocio de compra-venta, cambio, venta o disposición de bienes".-

Este impuesto, que regiría simultáneamente con el propiciado referente a las utilidades de las empresas petroleras, tiene de común con éste, que atribuye las uti-

lidades excesivas a la acción del gobierno.-

El primer párrafo del mensaje destaca:

"En momentos en que el país está soportando los grandes efectos de la situación internacional y que las finanzas oficiales sufren un acentuado desequilibrio, no solo como consecuencia de esos mismos hechos sino también porque han debido tener a su cargo en estos últimos tiempos la adquisición de los productos que constituyen las fuentes principales de nuestra economía, no se justifica que se mantengan o surjan situaciones individuales, que obtengan beneficios excesivos en relación a los que antes percibían, al amparo de esas mismas medidas....".-

Más adelante, el mensaje dice:

"El gravamen a las ganancias excesivas que se crea por el proyecto adjunto constituye una exigencia fundada en las circunstancias extraordinarias porque atañe al país y está basada en la igualdad de un esfuerzo que en ningún caso absorberá beneficios corrientes y regulares, sino que hará retornar al estado una parte del exceso de utilidades que su intervención está permitiendo obtener".-

El impuesto cuya creación se propicia, al igual que su gemelo relativo a las empresas petroleras, grava directamente a las empresas, pero difiere de aquél en que considera... "ganancias excesivas los réditos netos, establecidos conforme a las disposiciones de la ley de impuesto a los réditos, en cuanto superen el 8 % del capital que produce". (Art. 2o. la. parte, del proyecto). Vale decir que el sistema de imposición es la relación de

los beneficios con el capital.-

A continuación de los proyectos citados, se registra un proyecto de ley sobre impuesto a los beneficios extraordinarios, presentado en la cámara de diputados, suscripto en comisión por diez diputados, encabezados por el ^{diputado} morroby bernard. Este proyecto, breve en sí, ya que consta de siete artículos de los cuales cuatro son de forma, crea un impuesto que recae sobre las personas de existencia visible o ideal, cuyos réditos de cualquier actividad superen los \$ 30.000.- Las tasas, que son progresivas, se aplican en función del rendimiento del capital.-

Los tres proyectos aludidos, fueron considerados por la comisión de presupuesto y hacienda de la cámara de diputados la cual, en agosto de 1942 se expidió propiciando un proyecto de "impuesto de emergencia a los mayores beneficios".-

El despacho de la comisión, relativamente extenso (30 extensos párrafos), se refiere más bien a los detalles técnicos de aplicación del proyecto, no abundando en los fundamentos para la implantación del impuesto en sí. Informan a este respecto, los párrafos 2º, 3º y 4º del despacho, que dicen:

"Este proyecto no requiere abundar en consideraciones para su presentación. Forma parte integrante y destacada del plan de reformas impositivas a que se encuentra abocada esa cámara y se origina también en la necesidad de crear recursos del tesoro, mediante arbitrios que tiendan a una equitativa distribución de las cargas públicas".-

"El impuesto a los mayores beneficios, si bien nove-

"doso desde el punto de vista fiscal argentino, existe con análoga o diversa denominación o técnica, en distintos países extranjeros. Inglaterra, Estados Unidos, Australia, Canadá; Chile, Colombia y otros han agregado a los rubros que componen sus recursos el impuesto a los mayores beneficios, como complemento de su mecanismo financiero".-

"La República Argentina, impelida hoy de aumentar las entradas fiscales, debe recurrir a este impuesto que al par de contribuir a afrontar los déficits, persigue el propósito de excluir a los sectores de la población con cuya contribución no se puede contar, a riesgo de reducir el nivel de vida, agravado en este momento por el encarecimiento general de los precios".-

Como se vé, si bien el despacho señala debilmente una situación de estrechez financiera de carácter extraordinario, nada dice de los más importantes fundamentos doctrinarios dados por el P.E. al elevar su proyecto, referente a la acción del Estado como causa eficiente generadora de los mayores beneficios, a pesar de que su 5º párrafo expresa:

"La Comisión ha estudiado con aunicioso detenimiento la iniciativa del Gobierno Nacional.....".-

Esta iniciativa, que en definitiva no obtuvo la consideración parlamentaria, concreta en el art. 1º de su proyecto de ley:

"Quedan gravados con un impuesto real los beneficios derivados del ejercicio del comercio, de la industria de las explotaciones agropecuarias y mineras y de cualquier

"otra actividad de los que se dediquen habitualmente á la
 "compra-venta, en cuanto superen el diez por ciento
 "(10 %) del capital que los produce".-

yás adelante (art. 6º.) establece tasas progresivas
 en función del rendimiento del capital.-

vale decir que, en definitiva, crea un impuesto que
 incide sobre las empresas y cuyo sistema estriba en el
 rendimiento del capital.-

Llegamos así a diciembre de 1943, momento en que
 "La comisión honoraria asesora del gobierno nacional pa-
 ra el estudio de los problemas financieros", creada por
 las autoridades nacionales surgidas de la revolución del
 4 de junio de 1943, se expide sobre la creación del im-
 puesto a los beneficios extraordinarios.-

El informe producido, y el texto del proyecto, con-
 tituyen el punto de partida de nuestra actual legisla-
 ción, no obstante que el decreto que originó, que llevó
 el n.º. 18.230/43 no llegó a aplicarse con su texto origi-
 nario.-

se destacan del informe aludido, los siguientes con-
 ceptos, que delinean la fisonomía del tributo que propi-
 cia:

"El impuesto a los beneficios extraordinarios, cuyo
 "proyecto se acompaña, presenta como rasgo distintivo un
 "carácter temporario. Esta modalidad es propia de la natura
 "ralceza del gravámen que tiende a alcanzar a las mayo-
 "res utilidades que reconocen su origen en las condicio-
 "nes excepcionales por las que atraviesa el mercade inter-
 no".-

"son conocidas las consecuencias de orden económico que la conflagración mundial ha provocado.....".-

"por ello es que se ha limitado la vigencia del gravámen al breve lapso de tres años.....".-

"si el impuesto, como se ha dicho, debe comprender los mayores beneficios originados por la situación excepcional del mercado.....".-

"el gravámen, pues, abarca los comercios, industrias y explotaciones que realizan beneficios superiores a los de la época normal y adopta, para su pago, el carácter de un impuesto real, que incide sobre cada uno de esos negocios o actividades".-

"como ganancia normal se ha considerado la utilidad que se hubiera obtenido en cualquiera de los años 1938 o 1939, a opción de los interesados.....".-

En cuanto al articulado del decreto N° 18.230/43 que lleva fecha 31 de diciembre de 1943, en los aspectos que nos interesa destacar, crea un impuesto que incide sobre las empresas, y que grava los beneficios extraordinarios, de acuerdo con el sistema del año base.-

Finalmente, el decreto N° 18.230/43, que no llegó a tener aplicación práctica, fué modificado por el Decreto N° 21.702/44 del 18 de agosto de 1944, el cual habiendo sido ratificado por la ley 12.922, creó el régimen que aún nos rige.-

El nuevo decreto N° 21.702/44, que debe interpretarse que ratifica los fundamentos que avalaron la creación del impuesto, introduce al régimen modificacional que, si bien son de importancia, no dejan de ser formales.



subsiste en el nuevo decreto, la precariedad de la vigencia del tributo, y la incidencia del mismo en la empresa; habiéndose modificado en cambio el sistema del año base por el rendimiento del capital.-

Próximo a vencer el lapso de vigencia del impuesto así creado, por decreto N° 1.820/46 adviniendo que.....

"Las razones de orden económico-social que fundamentaron su aplicación en nuestro país persisten actualmente....." se prorrogó la vigencia del gravamen por otro año más.-

En funcionamiento nuevamente el congreso nacional, sin fundamentos conocidos, mediante la ley 12.929 de fecha 10/1/47 se prorroga el plazo por dos años más.-

nuevamente se prorroga la vigencia del impuesto mediante ley N° 13.241 del 10/9/48, esta vez por tres años más, y por cuatro años más mediante la ley 14.060 del 29/9/51.-

finalmente mediante decreto ley N°. 3.675/55 del 24/11/55 se prorroga la vigencia de la ley por un período de diez años más.-

-----o-----

2.-) el "sujeto" del impuesto a los beneficios extraordinarios en la legislación vigente.-

circunscribiendo el análisis del impuesto a los beneficios extraordinarios, al tema que nos interesa, es decir al "sujeto" del mismo, vemos que se presentan interesantes elementos que configuran su esencia.-

el impuesto recae....."sobre las empresas o ex-
 "plotaciones pertenecientes a personas de existencia ju-
 "rídica o visible siendo responsable del pago los titula-
 "dos, socios, directores, o representantes, según el ca-
 "so" (art. 1º. de la ley).-

Agrega el artículo 8º de la ley....."La dirección
 "general impositiva podrá reunir en un solo balance imper-
 "sitivo los resultados de dichas empresas, cualquiera
 "sea su naturaleza", siempre que constituyan un mismo con-
 "junto económico y se hayan organizado o reorganizado des-
 "pués del 21 de abril de 1947, o se organicen o reorgani-
 "cen en el futuro, eludiendo el pago del presente impues-
 "to mediante el desdoblamiento de sus capitales".-

La reglamentación de la ley, amplía los conceptos
 del art. 8º. anteriormente transcrito, incorporando la i-
 dea del desdoblamiento de las empresas, y la adjudica-
 ción a cada empresa que integre un conjunto económico, de
 las utilidades que, a título de maniobras hayan podido tras-
 ladarse de unas a otras.-

Este régimen de determinación del "sujeto" del im-
 puesto, es uno de los puntos principales del eje sobre
 el cual gira el plano de conformación del tributo. Ha da-
 do lugar, a múltiples interpretaciones, polémicas, dictá-
 menes, fallos, etc., que no son del caso aquí analizar.
 Basta señalar que el espíritu de la ley, lleva al tribu-
 to a gravitar, genericamente hablando, sobre el exceso de
 ganancia (que excede la considerada normal), atendida por
 un ente (persona física o ideal) en función de la activi-
 dad económica fundamental que genera el beneficio y del

capital propio que el ente aplica a dicha actividad.-

A tal evento, en la determinación del capital afectado a la producción del beneficio gravado, llega a excluir aquellos bienes que no tienen relación con el motivo de la explotación, excluyendo desde luego la ganancia que éstos producen; pudiendo a la vez traer al juego de la determinación del capital computable....." la totalidad de los bienes y deudas de los titulares o socios de la empresa" (art. 12 infine) y también....."Los créditos particulares de los socios, cuando han sido obtenidos haciendo uso de la firma social o entregando o afectando en garantía bienes de la empresa o mediante pacto que de cualquier modo constituya al acreedor en acreedor de la empresa".-

Estos principios, conjuntamente con las normas que resuelven los casos de fusión, organización, reorganización de empresas, separación de liquidaciones en empresas que pertenecen a un mismo titular, es decir todas aquellas normas que en la terminología del tributo se las llama relativas a los conjuntos económicos, nos lleva a la idea de gravar el super beneficio obtenido por una empresa y producido por un capital, ambos afectados a una actividad concreta.-

En resonancia con tales principios, el impuesto a los beneficios extraordinarios es de carácter real. Así por lo menos fué considerado por sus creadores, que lo dicen en forma expresa. (Informe de la Comisión Honoraria Asesora creada por el gobierno surgido de la revolución de junio de 1943). También es cierto que dicha comi-

sión se expidió desconociendo factores subjetivos que u
na posterior modificación traería del régimen que propu-
so.-

No obstante este carácter real que revestiría el im-
puesto, en mérito a la relatividad de toda verdad en ma-
teria económico-financiera, debe aceptarse que se presen-
tan en este impuesto elementos de personalidad, como ser
la deducción, en el ajuste de las utilidades, de una asigna-
ción por cada titular que trabaje efectivamente en la
empresa.-

Este factor, conjugado con la relación de este im-
puesto con el de los réditos, ha movido a pensar (Alberto
T. López, Impuestos sobre los beneficios Extraordina-
rios), que el gravámen que estamos analizando es de ca-
rácter personal.-

pero debe tenerse en cuenta que, sin perjuicio de
que el propio impuesto a los réditos es real en ciertos
casos (30/9/50 al 31/12/55, impuesto real para las socie-
dades de capital), el aporte que hace al impuesto a los
beneficios extraordinarios es en el aspecto puramente t c-
nico, tomando fragmentariamente los parciales (utilidad
de cada negocio de un mismo dueño) que integran una uni-
dad global.-

por otra parte, en la deducción por dueño o socios,
debe destacarse que no juega la situación personal de los
sujetos, ya que la deducción que admite la ley no contempla
su estado civil y cargas de familia, y así le exige que
trabaje efectivamente en el país al servicio de la empre-
sa, de donde debe colegirse que la ley admite tal deducción

ción porque no grava la retribución del factor trabajo, es decir las rentas personales.-

tal vez, un análisis estrictamente académico podría arribar a la conclusión de la personalidad del impuesto de que se trata. Como ya se ha recordado, de acuerdo con la teoría económica, el trabajo tiene su retribución como factor de producción, lo mismo que el capital y el empresario. Nuestro impuesto a los beneficios extraordinarios deja de lado la retribución del trabajo y no grava la retribución del capital (deducción por dueño que trabaja, y 12 % sobre el capital), gravando consecuentemente la retribución del empresario, lo que es eminentemente personal. pero tal argumento no deja de ser una exposición casuística del problema, y no debe perderse de vista lo que se ha sostenido en la primera parte de este trabajo, en el sentido de que la personalidad o carácter real de un impuesto debe resolverse principalmente en función del "sujeto", y si éste es una empresa, donde puede cambiar uno o más de los dueños y seguir la empresa siendo el "sujeto", el impuesto es estrictamente real.-

-.-.-.-.-

C.-) EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES.-

1.-) características y normas vigentes.-

Recordando lo ya expuesto sobre la naturaleza de los ingresos gravados por el impuesto a la renta según las distintas escuelas, surge la diferenciación entre ingreso en el sentido «estrieto» e ingreso en el sentido «lato» (Laufenburger). También se expresó que nuestra ley de impuesto a los réditos, fué encausada en el criterio de gravar solamente el rédito en el sentido estricto, es decir el proveniente de una actividad o ingreso habitual del contribuyente, que procede de una fuente permanente puesta en actividad, sin perjuicio de algunas concesiones que extendieron el gravámen hacia los beneficios por ventas de activo fijo amortizable, mayor valor obtenido en la venta del valor llave, resultado de la enajenación de los inmuebles que utilicen en su comercio, industria, o explotación de los contribuyentes que tengan réditos de 3a. categoría, etc..-

Este criterio restringido de la ley de impuesto a los réditos, dejaba de lado importantes beneficios obtenidos en operaciones de carácter eventual, a las cuales consideraba invariablemente ganancias de capital o de índole aleatoria.-

En este estado de cosas, y consecuentemente con los principios de justicia tributaria que exige gravar a los contribuyentes en función de su capacidad contributiva, apreciando que una ganancia de capital o aleatoria, aunque

no constituye rédito en el régimen de la ley 11.682 igual
aumenta la capacidad contributiva de quien la percibe, sur-
gió la necesidad de crear un impuesto que gravara aquellos
beneficios que no caían en el campo de imposición del im-
puesto a los réditos.-

El decreto n.º 14.342/46 del 20/5/46 (posteriormente
ratificado por la ley 12.922) que dió vida a este impues-
to, expresa en su considerando:

"visto lo aconsejado por el Ministro de Hacienda de
"la Nación y teniendo en cuenta el informe de la Dirección
"General del Impuesto a los Réditos por el cual se propicia
"la creación de un gravámen a los beneficios provenientes
"del mayor valor en las transacciones de bienes y otros
"actos y actividades no comprendidas en los alcances de
"la ley del impuesto a los réditos".-

surgió así a partir del 1 de enero de 1946 un nuevo
impuesto sobre beneficios, que grava:

Art. 1º)... "todos los beneficios derivados de fuen-
"te argentina y no gravados por la ley del im-
"puesto a los réditos" y

Art. 2º)... "están comprendidos dentro del presente
"gravámen, en cuanto no fueran alcanzados por
"la ley del impuesto a los réditos, los bene-
"ficios obtenidos....".-

quiere decir que constituyen materia gravada con el
impuesto a las ganancias eventuales, a aquellos beneficios
no gravados por el impuesto a los réditos y que éste no
alcanza para desgravarlos. Esto, que parece un juego de -

palabras, se aclara con el accorrido método del ejemplo; los intereses de caja de ahorro, no están gravados por el impuesto a los réditos, pero esta ley los alcanza para eximirlos de impuesto, luego no paga ganancias eventuales. En cambio si paga este impuesto un premio de lotería, ya que no está gravado por el impuesto a los réditos ni esta ley le hace referencia directa alguna.-

vemos entonces que el impuesto a las ganancias eventuales no tiene "objeto" propio, sino que éste es una segregación del impuesto a los réditos.-

como tal, mientras no se haga profesión habitual de la compra-venta o actividad generadora del beneficio, paga este impuesto la ganancia neta obtenida en la venta o transferencia de inmuebles, bóvedas, barcos, derechos, boletos de compra-venta, premios de lotería, beneficios obtenidos en el sorteo de títulos o bonos de capitalización, primas, indemnizaciones, obras de arte, automóviles o inversiones de lujo por un valor en conjunto superior a treinta mil pesos en el año, etc..-

El tipo de operaciones que origina el beneficio gravado, que en su mayoría exige la intervención de un intermediario (escribano, institución oficial, etc.) y la relativa simplicidad para determinar la ganancia neta imponible, hacen este gravamen especialmente apto para su pago en la fuente, mediante retención que en la mayoría de los casos se transforma en pago definitivo.-

su tasa, el 20 % y en algunos casos el 30 %, se aplica sobre el conjunto de ganancias eventuales del año, previa la deducción de m.n. 6.000.- que en carácter de

mínimo no impenibles deducen únicamente las personas de existencia visible o sucesiones indivisas.-

Como ya se dijo, el impuesto a las ganancias eventuales fué implantado a partir del 1 de enero de 1946 por el decreto 14.342/46 y ratificado por la ley 12.922.-

Se implantó como impuesto de emergencia, y en su decreto (luego ley) de origen se previó su duración por 10 años, o sea hasta el 31 de diciembre de 1955. Posteriormente, mediante decreto ley 3.675/55 del 24 /11/55 fué prorrogado por diez años.-

Ha sufrido modificaciones mediante las leyes nos. 12.965, 13.925, 14.060, 14.393, las cuales en general han sido de carácter complementario o aclaratorio y no han alterado la esencia del impuesto.-

-----000-----

2.-) El "sujeto" en el impuesto a las ganancias eventuales.-

El art. 1º. de la ley hace recaer el impuesto sobre los beneficios eventuales obtenidos por personas de existencia física o ideal o sucesiones indivisas.-

A su vez el artículo 1º del decreto reglamentario da precisión al "sujeto" estableciendo que son contribuyentes por las ganancias obtenidas:

- a) Las personas de existencia visible.-
- b) Las sociedades anónimas y en comandita por acciones en la parte que corresponde a los socios comanditarios.-

- c) Las demás personas jurídicas del código civil.-
- d) Las sucesiones indivisas hasta la declaratoria de herederos o validéz del testamento.-

Aclara además que los beneficios obtenidos por sociedades de personas se prorratearán entre los socios de acuerdo con sus derechos dentro de la sociedad. Las sociedades de responsabilidad limitada son asimiladas a este régimen.-

prente a estas disposiciones, complementadas con el mínimo no imponible adjudicado a las personas físicas y sucesiones indivisas, y la compensación de beneficios y quebrantos dentro del régimen del impuesto, no hay duda que el impuesto es de carácter personal, sin perjuicio de que las sociedades de capital lo tributen como tales.-

4a. PARTE

ANALISIS CRITICO

DE LA

LEGISLACION ARGENTINA

)-----oooo-----(

A.-) ANOMALIAS EXISTENTES EN LA LEGISLACION ARGENTINA.-1.-) Impuesto a los réditos - Aspectos doctrinarios.-

Aunque parezca contrasentido, es de justicia iniciar el capitulo destinado a señalar anomalias, dejando sentado el principio de que en nuestro país, el impuesto a los réditos, considerado el más cientifico y justiciero de los tributos, se implantó mediante normas pristinas fundamentales de avanzado grado de perfección, que permitieron la rápida acumulación de experiencia que han hecho de este gravámen un modelo de eficiencia técnica. Si se quisiera sublimar este concepto, se podría agregar que solamente ha entorpecido su evolución, la permanente necesidad fiscal de aumentar los recursos.-

Si se considera que el impuesto a la renta ha sido considerado un tributo que debe implantarse en épocas de prosperidad económica para que, dejando de lado el aspecto productividad, se desarrolle en el sentido de la justicia tributaria, y se recuerda que en nuestro país se implantó en momentos de angustiosa depresión económica y financiera del país, del estado y del fisco (1932), merece más que se destaque la pureza inicial de su régimen. A su vez si se considera que la depresión alludida, tras un breve lapso en que pareció conjurarse, persistió y se agravó a raz  de la guerra y fenómenos de la economía nacional que no son del caso analizar, es también ponderable que el régimen del impuesto a los réditos se haya mantenido en su línea inicial resistiendo la demanda ^{de} mayor productividad.-

La ureza estructural que se alude, casi es indispensable aclararlo, se refiere a la limitación del gravámen al recaer únicamente sobre el ingreso en sentido "egrecto", o sea el producido con solución de continuidad.-

Claro está que, si bien el impuesto a los ŕditos resistió los embates fiscalistas, el requetrajamiento se produjo por otro lado, con la creación de los impuestos a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios, según se expondrá más adelante.-

siguiendo con el impuesto a los ŕditos, es dado observar que, no obstante las virtudes reconocidas en los párrafos precedentes, presenta anomalías de carácter teórico e imperfecciones de orden práctico.-

teniendo en cuenta que la finalidad de este trabajo no es agotar el análisis en la totalidad de detalles que configuran los impuestos que integran el sistema de gravámenes sobre las utilidades, sino que se trata de poner en evidencia lo que se considera una anomalía funcional de carácter fundamental, y con el ánimo de no formular crítica destructiva, solo se expondrán aquellos vicios, primeramente teóricos y después prácticos, que se generan en el inarmónico tratamiento del "sujeto", y que se salvan con las soluciones que se propugnan.-

comencemos con algunos aspectos doctrinarios del impuesto a los ŕditos.-

- a) El impuesto a los ŕditos radica su mayor mérito en su cualidad de mejor vehículo de justicia tributaria. Esta a su vez, se ha dicho, es cuestión de progresividad, que por su parte se consigue

por vía del impuesto a los réditos globales. Tal es podríamos decir, una resultante de la posición de STUART MILL con su progresividad, refutando a ADAM SMITH con su proporcionalidad. Aquel trajo a colación el principio financiero de la igualdad de sacrificio que más tarde encontrará *pleno* en la ley económica de la utilidad decreciente.-

Justificativo

pero es que esta interpretación puede ser tachada como de carácter estrictamente cuantitativo, porque es evidente que un contribuyente con 100.000.- pesos de renta deberá pagar una tasa mayor que uno que tenga \$ 10.000.-, para que los sacrificios tengan una valoración equivalente; pero un análisis cualitativo exige otras condiciones para equiparar sacrificios, ya que un contribuyente que tenga \$ 100.000.- de réditos del trabajo personal ha experimentado un sacrificio para obtenerlos, mayor que el experimentado por quien tiene 100.000.- de réditos de capital; en consecuencia no es justo que pague la misma tasa, y recordando lo ya expuesto en el segundo capítulo (punto 4o) de la primera parte, quiere decir que el rédito global pierde eficacia como fundamento equitativo de la progresividad, cuando se reúnen en un todo, parciales heterogéneos.-

Nuestra ley de impuesto a los réditos es de tipo global, ya que se aplica una tasa progresiva sobre el conjunto de réditos individuales, vale decir que está afectada por el inconveniente señalado.-

b) En lo tocante al abatimiento en la base mediante mínimo no imponible, si bien los réditos del trabajo personal tienen un límite superior a los demás réditos cuando está perfectamente diferenciado, no puede decirse lo mismo de los réditos del trabajo cuando se encuentra confundido con el rédito del capital.-

No tiene aplicación rigurosa en nuestra ley la clasificación de los ingresos confundidos, no fundados y mixtos.-

Los réditos mixtos son el fruto de la actividad personal (trabajo) aplicado al capital. Consecuentemente hay una parte del rédito mixto que es retribución del trabajo, y que debe tener el mismo mínimo no imponible del rédito puramente personal (no fundado).-

Para conseguir tal es necesario una clasificación definida de los réditos de las tres clases, (fundados, no fundados y mixtos). De esta manera se solucionaría el problema del comerciante o industrial que trabaja al frente de su negocio, que no se conforma con un mínimo no imponible inferior al empleado, asistiéndole justa razón.-

c) Nuestro impuesto a los réditos es de carácter personal. No obstante en ciertos casos es de carácter real. Los réditos del comercio, de la industria, de la agricultura y ganadería y en gene

ral toda actividad productiva a base de capital y de trabajo, no tiene encarado el "sujeto" de tributación con criterio uniforme, constituyendo la excepción en el régimen del impuesto.-

Mientras los del trabajo y de los capitales se presentan como personales, los del comercio, etc., son personales si son obtenidos por personas físicas, sociedades de personas y de responsabilidad limitada, y los obtenidos por sociedades de capital en cierto modo son "reales", habiéndolo sido en su integridad en determinados periodos.-

La coexistencia de personas físicas y sociedades de capital con réditos de igual naturaleza, dificulta la unidad de tratamiento relativo al "sujeto" del impuesto cuando se le quiere llevar al terreno de la personalidad. En las sociedades de capital, la personalización está erizada de dificultades, al extremo que puede asegurarse que la estricta personalización no es factible en la práctica. Nuestra legislación se inició dando a esta clase de réditos un tratamiento de avanzado grado de personalización, para evolucionar luego hacia el criterio del impuesto real y finalmente retornar a la personalización. Las dificultades inherentes a este último tratamiento no han sido superadas, como se demostrará en el apartado próximo, y se presenta tan escabroso el camino para conseguirlo, que se considera necesa

rio buscar la necesaria unidad de tratamiento por vía de la despersonalización parcial del impuesto, de acuerdo con los principios expuestos en el capítulo de soluciones propugnadas.-

- d) mientras tanto el impuesto a los réditos da un tratamiento distinto a los réditos del comercio, de la industria, del agro, etc., que constituyen los réditos de mayor significación en el desarrollo económico del país, según que quienes lo perciben sean personas físicas y sociedades de personas, o sociedades de capital.-

Es obvio acentuar la necesidad de igualdad de tratamiento, base de toda justicia tributaria. Si el capital de una empresa, industrial o comercial pertenece a un individuo o a una sociedad anónima, es una circunstancia que no debe influir frente a un impuesto, ya que las diferenciaciones causan la concurrencia y crean situaciones de privilegio.-

Si el Estado considera necesario, en un momento dado, desarrollar una política económica tendiente a fomentar o restringir el desarrollo de las sociedades de capital puede inclusive apelar al impuesto como instrumento de política fiscal, pero no es precisamente este, el caso de nuestra actual ley de impuesto a los réditos, por cuanto las disposiciones vigentes sobre la materia no tienen un sentido de favorecer o trabar tal desar-

rollo, sino que, contrariamente actúa en forma in controlada favoreciendo en unos casos a las socie dades de capital, y en su perjuicio en otros, ce- mo se pondrá en evidencia en el apartado que si- gue.-

Lo positivo es que, a mérito de procurar la justicia tributaria por vía de la progresivi- dad sobre el rédito global, se incurre en la per- sonalización de los beneficios obtenidos no ya por el empresario individual, sino también los obteni dos por las sociedades de personas, llegando a a- similar a tal tratamiento a las sociedades de res ponsabilidad limitada, con el resultado de una de igualdad de trato con respecto a las sociedades de capital, que entraña una injusticia tributaria. La solución estriba en la igualdad de tratamiento, máxime si se considera que en nuestro país han proliferado las sociedades anónimas de familia, al amparo de leyes fiscales que, a no dudarlo deben favorecer la evasión fiscal a juzgar por el entu- siasmo con que los grandes empresarios se abocan a la formación de sociedades de este tipo.-

-----000-----

2.-) Impuesto a los réditos - Aspectos empíricos.-

como se ha expresado en el apartado que antecede, no es intención ni pretensión exponer todos los defectos que

puédese presentar la ley de impuesto a los réditos y sus derivados a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios, ya que muchos de ellos pueden ser subsumidos sin apelar a modificaciones fundamentales como la que se propugna en el presente trabajo. En esta última modalidad pueden incluirse concretas disposiciones de la ley 11.682, relativas al ordenamiento de los réditos en cuatro categorías que en última instancia no est n regidas por un criterio clasificador homogéneo. Consecuencia de tal ordenamiento es que réditos de una categoría encajarían mejor en otras. por ejemplo, la 2a. categoría corresponde a los réditos del capital, no obstante incluye el beneficio obtenido por la venta de una patente de invención que puede ser exclusivamente el fruto del trabajo personal, dentro de ésto, del trabajo intelectual; y por lo tanto, pertenecer a la 4a. categoría. Esta anomalía le resta al rédito en cuestión, la deducción de los adicionales al mínimo no imponible de 4a. categoría.-

de la misma manera el producido de la venta de una llave podría incluirse en la 3a. categoría, ya que en la mayoría de los casos es un derivado directo de una actividad comercial.-

Y así seguimos investigando en profundidad, encontraremos que ciertos beneficios caen en el campo de imposición del impuesto a los réditos o a las ganancias eventuales en forma dubitativa, alternando en uno u otro gr vamen según razones más o menos arbitrarias, como en el caso del loteo, que si consta de 50 lotes el beneficio se considera de distinta naturaleza que si fuera de 51

lotes.-

se podría concretar muchos otros ejemplos, pero la verdad es que inconvenientes como los señalados podrían ser corregidos dentro del actual sistema impositivo, aunque no dejan de tener relación estrecha con nuestro tema, ya que más fácilmente se solucionan aplicando las soluciones sugeridas en el próximo capítulo.-

donde la realidad práctica del régimen del impuesto a los réditos ofrece más blanco a la crítica de fondo, y las soluciones necesarias deben ser radicales, en el régimen de las sociedades de capital, ya sea consideradas en sí mismas, o en relación con las personas.-

veamos algunos detalles concretos, relativos a las anomalías aludidas, que se formulan teniendo en cuenta el régimen actual, implantado mediante decreto Ley n.º 4.073 del 1 de marzo de 1956, aunque en gran parte la crítica es extensiva a los regímenes anteriores, ya que es consecuencia directa de la personalización a todo trance del impuesto a los réditos.-

- a) el régimen de incorporación del dividendo en el rédite global del accionista, fundado en la personalización etc., etc., del rédite buscando la capacidad y la justicia tributaria atenta contra los tres factores (personalización, capacidad y justicia), al no devolverle al contribuyente lo pagado por la sociedad, si aquel com-
pensa un quebranto personal con los dividendos. si bien es de justicia que el accionista pague

adicionales sobre el dividendo, especialmente si le ha ido bien con réditos de otras categorías, también es justo que se le devuelva lo que en última instancia pagó en exceso si le fué mal. Naturalmente que esta crítica cabe dentro del espíritu de la actual ley.-

- b) El accionista debe declarar el dividendo incluyéndolo en su conjunto de réditos y puede acreditarse como pago a cuenta el importe que resulte de aplicar sobre el dividendo percibido su tasa general hasta el máximo del 30 %, no pudiendo computar en ningún caso, una suma superior al impuesto que le corresponde.-

veamos dos casos prácticos de aplicación:

- 1o) un contribuyente soltero, con 50.000 de rédito de la categoría pagaría \$ 6.144.- de impuesto (tasas de 1956). si agrega 50.000 de dividendos pagaría \$ 24.284, o sea \$ 18.140.- más. se acredita como pago a cuenta pesos 12.140.- cuando en realidad tales dividendos habrían pagado \$ 15.000 en la sociedad, resultando en definitiva \$ 2.860.- de pago injustificado.-
- 2o) un contribuyente soltero, con 5.000 de renta no sería contribuyente; si agrega \$ 95.000.- de dividendos pagaría \$ 24.284.- y se acreditaría pesos

23.066.- vale decir que paga \$ 1.218.-
que no tendría que adeudar.-

Esto es porque se ha seguido el criterio de ponderar la incidencia que tuvo el dividendo en el total de impuesto, cuando, por lo menos el 30 % pagado por la sociedad debería respaldar el aumento absoluto de impuesto.-

- c) La tasa que paga la sociedad es del 30 %, o sea casi la mitad de lo que pagan las grandes ganancias de una persona o sociedad de personas. En los casos de grandes ganancias, no repartiendo las total o parcialmente, la ventaja es más o menos definitiva, y es fácil en una sociedad anónima de familia, realizar inversiones y ahorrarse el impuesto.-

La situación inversa se produce si las ganancias son reducidas no siendo razonable que las sociedades de capital se beneficien en casos de grandes ganancias y se perjudiquen cuando los beneficios son reducidos.-

En cambio las personas físicas y las sociedades de personas (cuyas utilidades se consideran repartidas aunque se conserven en la sociedad) ven todas sus ganancias sujetas a la tasa adicional.-

- d) tratándose de ajustes impositivos, como ser gastos no computables, donaciones no exentas, que no constituyen reales beneficios, la sociedad de ca-

pital paga definitivamente el 30 %, y las sociedades de personas y las personas físicas pagan hasta el 50 %.-

- e) Las dos anomalías anotadas precedentemente atentan contra la progresividad del impuesto, sin perjuicio que la sociedad de capital no paga impuesto progresivo, y en relación con las personas físicas se benefician con los grandes beneficios y se perjudican con los reducidos.-
- f) una sociedad de capital reparte beneficios exentos, el accionista que paga por el dividendo se acredita un importe como pago a cuenta que puede llegar hasta el 30 %, no habiéndose ingresado ni un centavo al fisco por tal concepto. La situación es más anormal, si la sociedad no ha tenido utilidades gravadas.-
- g) una sociedad de capital que reparte beneficios sujetos al pago del impuesto a las ganancias eventuales, ha pagado por estos el 20 % de impuesto y el accionista se acredita hasta el 30 %.-
- h) el actual régimen de gravar íntegramente el dividendo en manos del accionista, es una expresa contradicción al sistema general de gravar solamente réditos de fuente argentina, a las exenciones y a la sutileza de gravar el ingreso en el sentido "estricto", que caracteriza a la ley.-

i) El régimen actual puede tentar a la evasión, ya que cuando corresponde un adicional en manos del accionista que signifique una tasa superior al 35 % o cuando se distribuyen réditos exentos, componiendo el giro al exterior de los dividendos, se paga solamente el 5 % como pago definitivo (art. 58 del nuevo ordenamiento). simultaneamente se provoca una emigración de capitales.-

j) Los inconvenientes señalados han constituido permanentemente problemas en la aplicación de la ley 11.682. de ahí que se hayan producido tantas modificaciones en el régimen de las sociedades de capital, como se han señalado anteriormente.-

En un principio fué motivo de preocupación del organismo recaudador y de la legislación, no gravar en manos del accionista la parte de rédito exento, de utilidades de ejercicios anteriores a la vigencia de la ley y de utilidades que no constituyen reales beneficios, contenidos en el dividendo repartido. Esto dió origen a un mecanismo operatorio altamente engorroso en materia de liquidaciones, por cuyo motivo, por razones de orden práctico, dejando de lado principios técnicos, justicia tributaria, progresividad, personalidad, etc., etc., y atendiendo principios puramente fiscalistas, se dieron diversas soluciones al problema, que lo agravaron y lo mantuvieron en pie

3.-) Impuesto a los beneficios extraordinarios.-

El impuesto a los beneficios extraordinarios se implantó en nuestro país a partir de 1943, a raíz de circunstancias de carácter extraordinario como fueron.....
"las consecuencias de orden económico que la conflagración mundial ha provocado.....", gravando.....los mayores beneficios originados por la situación excepcional del mercado....."-

fué característica o....."rasgo distintivo un carácter temporario.....", por cuya razón se implantó por tres años. Al cumplirse el plazo fijado, o sea en 1946, atento que....."las razones de orden económico-social que fundamentaron su aplicación en nuestro país....." persistían, se prorrogó la vigencia por otro año más.-

posteriormente, sin dar mayores fundamentos la ley fué sucesivamente prorrogada hasta que recientemente lo fué por diez años más, a contar del 1/12/55, aducándose razones puramente fiscales.-

vale decir que las razones de su implantación han desaparecido, y desaparecida la causa su efecto se transformó de extraordinario en ordinario.-

La verdad es que, si bien las causas originarias han desaparecido, perturbaciones económicas de otro origen las han sucedido, de manera que está ampliamente justificado que los grandes volúmenes de ganancias sean objeto de fuertes imposiciones, del tipo de impuesto a los super beneficios.-

Nuestra ley de beneficios extraordinarios, por su o

Rigen es un impuesto del tipo "de guerra", pero por su modalidad técnica es catalogable entre los gravámenes a los super-beneficios.-

No obstante no es posible desconocer que su precariedad podía justificar su existencia; pero considerado como tributo estable puede ser atacado como superpuesto al de réditos.-

En efectos, no es válido el argumento de que réditos grava la utilidad llanamente y que beneficios extraordinarios lo hace ponderándola en función de una relación de rendimiento de capital sobrepasado. En efecto, la materia gravada, o sea la utilidad es la misma, y si variar las tasas y el mecanismo operatorio para la determinación del impuesto no significa doble imposición, cabría la posibilidad de idear un nuevo sistema y aplicar un tercer impuesto sobre las mismas ganancias; por ejemplo en función del tiempo, gravar los beneficios que sobrepasan los \$ 100.000.- al año, o los \$ 10.000.- mensuales.-

por las razones expuestas, y considerando las perturbaciones económicas que nos afligen en la actualidad, se considera conveniente que el impuesto a los beneficios extraordinarios se suprima como tal, y se asimile al impuesto a los réditos que recae sobre los beneficios del comercio, de la industria, del agro, y en general sobre los ingresos producidos por el capital y el trabajo, incidiendo con fuerte tasa adicional progresiva en función del rendimiento del capital.-

Además, si se produce la normalidad en la economía,

el sistema debe mantenerse, claro está con tasas concordantes con el tratamiento dado a los réditos de otras naturalezas.-

sería del caso, en consecuencia, de actualizar los principios básicos del actual tratamiento del "sujeto", quitándoles la identificación que tienen con el momento económico vivido cuando se originó el impuesto.-

Nada justifica que el 21 de abril de 1941, fecha de una iniciativa del P.E. que no tuvo consideración parlamentaria, después de 15 años continde siendo la fecha piloto para resolver sobre la organización o reorganización de unidades de explotación o desdoblamiento de empresas, a partir de dicha fecha y en el futuro.-

Quiere decir que una disposición de espíritu fiscalista, inspirada en la idea de impedir maniobras tendientes a eludir el"pago del presente impuesto mediante el desdoblamiento de los capitales" (art. 8º. de la ley), constituye la norma rectora en materia de conjuntos económicos, que a su vez es la base en la determinación del "sujeto".-

-----00-----

4.-) Impuesto a las ganancias eventuales.-

veamos algunos conceptos vertidos en "modificación de las leyes 11.682 (T.O.), 11.683 (T.O.) y decreto Ley N°. 18.229/43 - creación del impuesto a las ganancias eventuales" - texto y comentario "de las nuevas disposi-

ciones" - Ministerio de Hacienda de la Nación 1946".-

"Es un principio uniformemente aceptado en el campo de las finanzas que, la base de distribución de las cargas impositivas, debe fundarse en la capacidad contributiva de los sujetos de imposición, vale decir que tiene que estar en relación al monto de sus ingresos, sobre los cuales goza de la protección jurídica y social del Estado".-

"pero la capacidad contributiva de una persona en un año determinado, no puede ser medida exclusivamente por sus ingresos alcanzados por la ley de impuesto a los rédditos, sino que influyen desahivamente en ella, las gancancias o beneficios de cualquier índole. No se ve, por que razón, ha de estar exenta de tributar el gravamen una persona que en una operación determinada o por cualquier hecho eventual, gana \$ 100.000.- y, en cambio, debe sufrir la carga del impuesto, aquella otra que ha obtenido idéntico beneficio en el desenvolvimiento de su profesión, comercio, o actividad habitual".-

"Las últimas disposiciones en materia de impuesto a los rédditos, precisan y amolian el concepto de réddito, pero mantienen aún excluidos aquellos beneficios que representan ganancias de capital y otros ingresos que significan verdaderos enriquecimientos para el que los percibe como son los premios de lotería, etc.". -

"Las nuevas normas alcanzan precisamente a esos enriquecimientos, que no obstante aumentar la capacidad contributiva del sujeto, de imposición en el año que los percibe, se mantenían ajenos a todo gravamen".-

Las argumentaciones transcritas, consideradas en relación con la ley de impuesto a los réditos que está encausada en el criterio de la progresividad sobre el rédito global y en la personalidad del gravamen, sugieren los siguientes puntos de vista:

- a) Los fundamentos dados giran en derredor de la capacidad contributiva, y las conclusiones a que llevan tienen carácter permanente; no obstante el artículo 1º de la ley que dice claramente que el impuesto que se crea es de "emergencia" por un lapso determinado.-
- b) La capacidad contributiva, lo destaca el comentario transcrito, debe medirse incluyendo las ganancias eventuales, y la tributación en función de la capacidad tributaria se realiza mediante la carga sobre el ingreso global. Sin embargo las ganancias eventuales no se engloban con réditos ni se compensa con quebrantos de otra naturaleza, con lo cual no juega la verdadera capacidad contributiva del sujeto.-
- c) La tasa del 20 % y 30 % es proporcional, prácticamente, ya que la progresividad que deriva de la aplicación de un mínimo no imponible es despreciable, y no juega en los casos de sociedades de capital.-
- d) El mínimo no imponible, elemento característico de personalización de los impuestos, es rígido, ya que no contempla la situación subjetiva de cada

individuo, parecería más bien destinado a eliminar los beneficios reducidos.-

- e) No diferencia las operaciones realizadas con fines de lucro, de aquellas que resultan de una accidental mutación patrimonial del individuo. En este último evento se transforma en un drástico impuesto a la inflación que afecta la economía del pequeño ahorrista y de la clase media en general. En efecto, con este impuesto, quien compra accidentalmente una casa para venderla y obtener un beneficio, aunque lo haga por una única vez escapa hasta donde es posible escapar, de la consecuencia inflacionaria de la desvalorización de la moneda y el impuesto que pague será el previsto por la ley; en cambio quien venda una casa porque quiere renovar su vivienda, y la tiene donde hace más de diez años, con el impuesto pierde la quinta parte de su casa, a pesar del paliativo introducido por la ley 14.393 con el porcentaje de aumento en función del año de compra, y con el agravante de que no puede reponer el bien.-

- f) Se ha dicho precedentemente que el impuesto a las ganancias eventuales no tiene objeto propio, sino que éste es una segregación del impuesto a los réditos.-

son muchos los casos en que es dubitativa la aplicación de uno u otro impuesto, como es el caso del beneficio obtenido por las pólizas de

capitalización sorteadas, que pueden cabalmente considerarse réditos de 2a. categoría, sin embargo la dirección general impositiva por vía de interpretación lo considera gravado por ganancias eventuales.-

En otras circunstancias, es autoridad de mayor alzada quien da el corto interpretativo (y se equivoca); es el caso de la transferencia de cuotas sociales, las cuales según el decreto reglamentario de la ley de ganancias eventuales está gravado por este impuesto, a pesar de que claramente el mayor valor obtenido por la transferencia de una cuota social contiene beneficio comercial, y en su mayor v lumen es fracción del valor llave, que est  expresamente incluido por ley, entre los réditos de 2a. categoría.-

Se podría agregar el ejemplo de los lotes ya citado y otros más, pero para reforzar el argumento que presu ne anarquía de objeto diferenciado entre réditos y eventuales, basta apelar al análisis de las leyes Nos. 13.647 y 13.925. La primera, (1) en su artículo 2o, inc.2) grava con el impuesto a las ganancias eventuales a partir del 1/1/50, el beneficio obtenido en la venta de bienes inmuebles, inclusive cuando el contribuyente hiciere de tales operaciones su profesión habitual o comercio (?) quedando exentos del impuesto a los réditos. La ley 13.925 (18/8/50) grava con el impuesto a los réditos el resultado de

(1) Ley 13.647 - La cámara de diputados aprobó el proyecto de ley en sesión del 30/9/49 y el senado le dió sancion el mismo día.-

la enajenación de los inmuebles que utilicen en su comercio, industria o explotación, los contribuyentes que tengan réditos de 3a. categoría. Esta ley, en su art. 3 deroga el Inc. 2o., del art. 2o.) de la ley N°. 13.647, a partir del 1 de enero de 1950, con lo cual, las disposiciones que comentamos no tuvieron aplicación práctica.-

debemos pensar que habían existido valiosos fundamentos para obtener la rápida sanción de la ley 13.647, pero que más valiosos habían sido los que abocaron la sanción de la ley 13.925.-

No obstante, pensamos que son serios errores: no se puede incluir en ganancias eventuales, el resultado de una profesión habitual e comercio; ~~tampoco puede gravarse con el impuesto a los réditos el resultado de una profesión habitual e comercio.~~ tampoco puede gravarse con el impuesto a los réditos el resultado de la enajenación de los inmuebles que se utilicen en el comercio, sin que signifique desvirtuar el principio de gravar únicamente el rédito "estricto", que tan celosamente se pretende conservar, y que no obstante las resquebrajaduras que ha experimentado, es el único argumento valioso para justificar el impuesto a las ganancias eventuales.-

- g) Los ejemplos sobre la indiferenciación de objeto entre réditos y eventuales podrían multiplicarse, ya que son consecuencia ineludible de la estrecha relación existente entre ambos tributos, y

frente al problema no queda más que un solo camino; dejar la ortodoxia de lado y gravar con el impuesto a los réditos toda clase de beneficios (ingreso en el sentido lato) como ya se hace en países que marchan a la vanguardia de la civilización.-

B.-) SOLUCIONES PROPUGNADAS.-1.-) Modificaciones substanciales.-

ya llegado el momento de concretar soluciones a la crítica formulada. varios son los aspectos fundamentales que se considera beneficioso modificar, y en el curso del presente trabajo se han ido poniendo en evidencia, a sí como también se ha dejado entrever la solución que en cada caso se propicia.-

La materia sobre la cual versa la crítica formulada y las soluciones que se propugnan, la constituyen los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales, que integran los tres un verdadero sistema de impuesto a los beneficios.-

Las soluciones que se propician serán expuestas con criterio de síntesis en cuanto al problema concreto y al fundamento de las soluciones, ya que abundar en este último sería repetir en buena parte lo ya dicho.-

Además, no se quiere pecar por exceso de minuciosidad, por cuyo motivo se bosquejará un régimen impositivo delineando sus elementos básicos. por otra parte, escapa al alcance de este trabajo la consideración, en detalle, de los aspectos formales.-

a).- Abandono de la personalización inorgánica.-

Un primer aspecto que se impone de surar en nuestro régimen de impuesto a los réditos (con sus derivadas a los beneficios extraordinarios y a las ganancias even-

tuales), lo constituye el grado de personalización del tributo. Los principios teóricos que informan este tópico, han sido ampliamente desarrollados en la primera parte de este trabajo, y de ellos se deriva que el impuesto sobre la renta, no puede ser estrictamente personal, a despecho de la justicia tributaria, que encuentra en éstos su mejor vehículo.-

La forma con que debe resolverse este problema la da la personalización en función del "sujeto" de acuerdo con las reacciones que este experimenta a través del "objeto" (ver I parte, cap. B, apartados 1 y 2). El escollo que hay que sortear lo constituye la coexistencia de sociedades de capital que obtienen beneficios de la misma naturaleza que ciertas personas físicas (empresarios, comerciantes, industriales, etc.).-

La solución que da nuestra ley es inorgánica, ya que define el grado de personalización estrictamente de acuerdo con la persona que percibe el rédito (si es física o no), sin entrar a analizar la idiosincracia de las personas físicas, dada por la naturaleza del beneficio percibido. Si el rédito es percibido por una persona física, personaliza el impuesto; y si es percibido por una persona de existencia ideal, después de varios años de imposición real, intenta nuevamente la personalización, que, como no es factible, solo se consigue a medias y desnaturalizando toda la economía del siste-

ma, como se ha demostrado (capítulo que antecede, a partades 1 y 2). Este agravado por la personalización de los beneficios de las sociedades de personas (y de responsabilidad limitada), que son víctimas de una injusta diferenciación cuando los beneficios son grandes, que es cuando más aflige el pago del impuesto.-

La solución que se propone, que se podría definir como: en función del "sujeto", pero atendiendo a las reacciones del "objeto", es la siguiente: a las personas físicas se las considera de acuerdo con su situación como factor de la producción,^y en consecuencia al empresario (comerciante, industrial, ganadero, agricultor, etc.) se le equipara impositivamente a las sociedades, ya sean de personas o de capital. Como consecuencia, será de carácter personal el impuesto que recae sobre los réditos de las personas físicas, y de carácter real el que grava los réditos de las sociedades (de personas o de capital) y de los empresarios en cuanto les correspondan como tal.-

Abandonemos así el caro principio de la personalización (que cuando es posible y equitativa ni se discute) y rindámonos pleitesía al adagio popular: ley pareja no es rigurosa.-

b).- Imposición a la universalidad de los ingresos.-

ya hemos visto como son dos los sistemas básicos del impuesto sobre los réditos, ya que gra

ve el ingreso en el sentido "estricto" o en el sentido "lato" (segunda parte cap. "A", apartado 2).-
 también hemos visto ^{que la ley 11682} ~~como son los sistemas~~
 básicos del impuesto a los réditos desde un comienzo se orient  a gravar el rédito en el sentido "estricto", principio que se defiende a pesar de algunas concesiones hechas en tal sentido. También hemos visto (o sospechamos) que las necesidades de carácter fiscal dieron origen a la creación de un impuesto adyacente, a las ganancias eventuales, que permite el mantenimiento de la ortodoxia del impuesto a los réditos y capta toda la materia gravable que éste desecha.-

Recordemos que el impuesto a la renta, es ideal para épocas de bonanza económica; y que el nuestro no se aplicó en época de bonanza, ni atravesamos por un período de prosperidad, y se avicinan años de depresión; de manera que se justifica que el impuesto grave el rédito en el sentido "lato", que es más productivo, y se deje en suspenso el clasicismo del rédito "estricto" para épocas de desahogo fiscal, para lo cual contamos con ejemplos de países adelantados. Este sacrificio académico significaría la corrección de anomalías graves.-

c).- unificación de los tres impuestos.-

Las apreciaciones que anteceden, ya por sí justifican buena parte del presente principio. En efecto, implantar el impuesto al rédito en sentido "lato

to» significa la eliminación del impuesto a las ganancias eventuales, que ha perdido así toda razón de ser.-

Claro está que habría que cuidar de no gravar, por lo menos a plena tasa, los réditos eventuales realizados sin espíritu de lucro y como resultado de la venta accidental de un bien que haya integrado el patrimonio de las personas físicas durante cierto tiempo. Tal limitación no cabría a las sociedades y empresarios, ya que en estos siempre prima el espíritu de lucro.-

En cuanto al impuesto a los beneficios extraordinarios, ya han desaparecido las causas que motivaron su implantación y debe desaparecer. Naturalmente que la situación económica del país en este momento, justifica el reemplazo de este impuesto por uno que grave los superbeneficios, pero siempre que daría en pie el problema de la doble imposición, por lo menos en los términos encarados en el capítulo que antecede, punto 3 .-

Es más orgánico en cambio, el aprovechamiento de las bondades técnicas de este ingenioso gravámen como así su dilatada experiencia, incorporando sus principios como elemento determinante de progresividad en la imposición de los réditos de los empresarios y sociedades.-

d).- progresividad diversificada.-

La progresividad en el impuesto, es un princi-

pio financiero moderno en la técnica de la imposición, reputado como el más eficiente para la justicia tributaria, especialmente si es aplicado al impuesto sobre los réditos. Se le vincula invariablemente con el rédito global, pero, por las razones que se han expuesto en dos pasajes anteriores de este trabajo, la progresividad pierde su sentido justiciero si, a los efectos de aplicar la progresividad sobre el total de ingresos de un individuo se mezclan réditos heterogéneos, que han costado un grado distinto de sacrificio personal para obtenerlos.-

se impone así la aplicación de la progresividad en forma diversificada y en concordancia con los principios que han regido la personalización de los réditos.-

se aplicaría en consecuencia una progresividad independiente para el conjunto de réditos personales (no fundados), otra para el conjunto de réditos del capital (fundados) y otra para cada empresa (mixtos).-

Este planteo presenta los siguientes aspectos que conviene clasificar:

- 1o) Es un presunto inconveniente que, de confirmarse carecería de valor doctrinario, pero que prácticamente podría tener importancia. se trata de la eventual reducción en la productividad del gravámen; pero debe tenerse en cuenta que el englobamiento de réditos, en términos generales no reduce

grandes volúmenes de réditos de distinta naturaleza; quién tiene réditos del trabajo, no tiene ingresos importantes de los otros, y así también ocurre con los réditos del capital y del trabajo, esta circunstancia, más que por la productividad del gravamen, interesa porque demuestra que intrínsecamente no se resentiría el criterio de la progresividad en función de la capacidad contributiva del individuo.-

2º) se ha considerado que la progresividad no procede en los impuestos reales, pero no hay razones valideras para negarla si se aplica en función del rendimiento del capital.-

3º) Al aplicarse sobre cada empresa no podría reunirse en un solo monto imponible el resultado de dos empresas pertenecientes a una misma persona, y en consecuencia no podría compensarse el eventual quebranto de una de ellas. Esto no interesa ya, por cuanto el impuesto sería real, es decir afectaría a cada explotación en sí misma. En cuanto a la que arroja quebranto, ~~no es~~ ~~suficiente~~ es suficiente con que los compensase con beneficios de ejercicios futuros.-

2.-) Adopción del sistema cedular en función del "sujeto".-a).- fundamentos.-

todos los trastornos impositivos destacados hasta aquí, tienen quizá como única solución, la estructuración de un impuesto cedular e los beneficios. en efecto, existirán en el sistema, réditos gravados con un impuesto personal o con uno real. se impone en consecuencia una clasificación analítica que permita encuadrar cada caso en su grupo.-

Existiría un tratamiento distinto según sean réditos no fundados, fundados o mixtos. que vamente se impone un agrupamiento adecuado.-

veamos en consecuencia que la implantación del sistema cedular encuentra su fundamento en la necesidad misma de solucionar los problemas que se han planteado, que en muchos aspectos son consecuencia inevitable de la otra alternativa posible, o sea el sistema global, que es el que ha regido entre nosotros.-

b).- ventajas.-

La solución de los problemas planteados significa de por sí ya suficiente ventaja ofrecida por un régimen impositivo de cualquier tipo; pero la discriminación analítica con tratamiento diferenciado para los parciales, que caracteriza a un impuesto cedular, ofrece además

la importante posibilidad de manejar la políti tributaria en forma independiente en cualquier sector. siendo que los réditos mixtos pueden a gruparse según que progengan del comercio, de la industria, o del agro, y considerando que el Estado cumple en la actualidad con amplitud una función intervencionista, el ordenamiento según tales factores de la actividad económica permite la alteración o modificación en cada u no de ellos, sin que exista ningún conjunto cu ya armona se pueda perjudicar.-

c).- posquejo del sistema.-

El sistema concebido y, que va resultando de la exposición hecha, parte de la base de una clasificación en réditos no fundados, réditos fundados y réditos mixtos, con sendas cédulas los dos primeros y subdivididos en tres cédulas los réditos mixtos.-

A grandes rasgos el planeamiento es el siguiente:

cédula "A": réditos del trabajo personal:

Incluyendo en esta cédula los réditos de 4a. categoría de la ley 11.682. T.O. en 1956.-

cédula "B": réditos del capital:

a) réditos del capital inmobiliario o sea la 1a categoría de la ley 11.682. T.O. 1956.-

b) réditos del capital mobiliario; o sea la segunda categoría de la ley 11.682 T.O. 1956.-

c) mayor valor proveniente de la venta no habitual de bienes; o sea los gravados por ganancias eventuales.-

cédula "G": réditos del comercio.-

cédula "J": réditos de la producción;
o sea de la industria, de la minería, de la pesca y en general de toda actividad productiva realizada con capital, excepto la explotación agropecuaria.-

cédula "P": réditos de la explotación agropecuaria.-

d).- Características de cada cédula.-

Cada cédula sirve independientemente de base para liquidar un importe definitivo a ingresar en carácter de impuesto. De tal manera una persona puede pagar impuesto en una o más cédulas.-

Cada cédula tiene sus tasas y su mínimo no imponible de los cuales se harán consideracio--

nes en el apartado que sigue.-

Las cédulas "A" y "B", son gravadas con un impuesto de carácter personal, en cambio las cédulas "C", "D" y "E" determinan impuestos de carácter real.-

Las cédulas "A" y "B", no obstante su absoluta desvinculación, por soportar un tributo personal, presentan caracteres similares, que pueden sintetizarse en los siguientes principios en cuanto les sean de aplicación:

1º.) son titulares del impuesto las personas de existencia visible. El marido por los réditos gananciales y cada cónyuge por los réditos propios.-

2º.) dentro de cada cédula, se reunirá en un solo conjunto el total de réditos de las diferentes especies que cada uno contenga, de manera que el impuesto será global dentro de cada cédula.-

3º.) Los quebrantos se compensarán con réditos dentro de la misma cédula. si resulta un quebranto como resultado se compensará con beneficios futuros dentro de la misma cédula. se compensarán con réditos del año los quebrantos de años anteriores que no estén prescriptos, lo cual es más racional que los arbitrarios cuatro años que

fijan las leyes vigentes, lapso que es sensiblemente menor que los seis años que practicamente fija la ley 11.683 para la prescripción.-

4o.) teniendo en cuenta que el presente trabajo es una crítica del sistema que rige en nuestro país y que en última instancia se concretan las modificaciones fundamentales que se consideran necesarias, deben considerarse adaptables a todas las normas vigentes, en cuanto no se opongan al presente proyecto. Cabe señalar que respecto a las cédulas "A" y "B", el régimen es semejante al de la ley 11.682, ya que ambos son de carácter personal, radicando la principal diferencia en la separación de las categorías de réditos.-

En cuanto se refiere a las cédulas "C", "D" y "E", el impuesto que definen es de carácter real y presentan las siguientes modalidades comunes:

1o.) El impuesto recae sobre cada explotación, pudiendo un mismo titular poseer más de una, siempre que se las pueda considerar ajenas entre sí y simultaneamente desvinculadas. Por otra parte, deberían separarse para liquidar cada una su impuesto, las explotaciones que

sean entre sí estrictamente heterogé-
neas.

Quiere decir que dos explotaciones ajenas (por ej. una fábrica de tejidos y una tintorería industrial) deberán considerarse una sola empresa, de acuerdo con la mayor o menor incidencia de los siguientes factores:

- a) unidad de titulares;
- b) comunidad de administración;
- c) comunidad de gastos indirectos;
- d) centralización de controladores;
- e) unidad de representación y responsabilidad ante terceros;
- f) vinculación económica vertical;
- g) unidad indestructible de ubicación física (un mismo campo o edificio);
- h) aprovechamiento simultáneo de activo fijo;
- i) dependencia técnica de una respecto de otra (industrialización de subproductos).-

En cambio deberán separarse dos explotaciones y constituir impositivamente dos empresas, aunque existan algunos de los vínculos señalados, si son heterogéneas, cosa simple de establecer.-

El impuesto a los beneficios extraordinarios nos ofrece una nutrida experiencia sobre el particular.-

2c.-) como consecuencia, el impuesto recae sobre las sociedades (de capital, de personas o mixtas) o sobre las empresas o explotaciones unipersonales, a cuyos efectos las personas físicas no se considerarán tales, sino empresarios.-

3e.) En los casos de sociedades que obtengan réditos de la cédula "B", estos se considerarán réditos de las cédulas "C" "D" y "E", cual corresponda. Igual temperamento se aplicará en el caso de explotaciones unipersonales, cuando provengan de un capital identificado con la explotación.-

4e.) La condición que se expone seguidamente, significa la solución de una vieja y discutida injusticia del régimen de la Ley 11.682.-

Las personas físicas que trabajen efectivamente en su empresa (y el directorio en las sociedades anónimas), podrán deducir con cargo a gastos de explotación, un importe mensual en concepto de retribución que se fijará de acuerdo con los aportes a las cajas de jubilaciones respectivas, y en su defecto con otros índices apropiados. Esta deducción se con

siderará rédite de la cédula "A". En esta forma el empresario que trabaja efectivamente, tendrá el mismo mínimo no imponible que el correspondiente al trabajo personal. Picho en otros términos, la retribución del trabajo tendrá el tratamiento que le corresponde.-

La semblanza realizada es suficiente para bosquejar el sistema ceculario, si se complementa con las siguientes alternativas:

-----oOo-----

3.-) condiciones complementarias.-

a).- ponderación de categorías mediante variaciones en las tasas.-

ya tenemos el "objeto" dividido y clasificado en función del "sujeto" como se quería.-

Ahora podemos tratar a cada "sujeto" suavemente e reveramente, de acuerdo con el fallo que dicto la superior justicia tributaria.-

ya es posible aplicar tasas básicas iguales o diferentes en cada cédula y tasas progresivas suaves en los réditos del trabajo y aceleradas en los réditos del capital.-

también es posible aplicar una tasa básica y la progresividad en función del rendimiento del capital en las cédulas "C", "D" y "E" a cu-

yes fines el impuesto a los beneficios extraordinarios nos ofrece amplia experiencia. Este di timo también está abonado por la práctica extran jera y la iniciativa de uno de los primeros pro yectos de ley de impuesto a los réditos, según se ha expuesto en su oportunidad. Finalmente pe demos también variar las tasas parcialmente, en una o más cédulas, sin perturbar a las otras, o sea al sistema.-

b).- pergravación mediante mínimos no imponibles en función del "sujeto" y de las categorías e cédulas.-

Otro aspecto que se simplifica con el sistema cedular es la aplicación de los mínimos no imponibles y descuentos por cargas sociales. Este elemento es el más importante factor de per sonalización de un impuesto, ya que pondera con diciones estrictamente sub jetivos en la liqui dación. En efecto, la determinación del gravamen teniendo en cuenta si el contribuyente es solte ro o casado, si tiene hijos o no, o padres y her manos a su cargo, lleva a su más alto grado, la identificación del tributo con la situación del individuo frente a los compromisos sociales.-

Analizado el asunto teniendo en cuenta la justicia tributaria, se desprende que la situación más respetable es la que se plantea al pose edor de réditos del trabajo, ya sea en forma ex clusiva o a través del rédito mixto.-

El impuesto cedular facilita la asignación de mínimos no imponibles y cargas de familia adecuados en la cédula "A", a los cuales llega el empresario que trabaja efectivamente en la empresa mediante el expediente de la imputación de un sueldo con cargo a las cuentas de explotación, a las que se ha aludido precedentemente.-

En cuanto se refiere a la cédula "B", de réditos de los capitales, no se considera indispensable la asignación de complejos mínimos no imponibles, salvo los necesarios para eliminar las rentas reducidas por razones de economías en la recaudación; salvo que se quiera sublimar la justicia tributaria y se atribuyan en función de la edad como se explicó en la primera parte del capítulo "B", apartado 5.-

Quedan finalmente por analizar los mínimos no imponibles en las cédulas "C", "D" y "E", pero, si el impuesto que grave los réditos comprendidos en estas cédulas, es de carácter real, no procede la deducción de mínimo no imponible, tampoco existe el problema del encarecimiento de la recaudación por inclusión de las empresas de reducido rendimiento, ya que éstas quedan eliminadas por el sistema de la asignación de sueldos ya descrito.-

c).- Aplicación y percepción del impuesto en la fuente.-

La aplicación del sistema cedulario facilita la efectiva aplicación y el pago del impuesto en la fuente.-

En efecto, en la categoría "A" la retención en la fuente no encuentra dificultad en lo que se refiere a réditos del trabajo en relación de dependencia, pues son casi perfectas las disposiciones de la ley 11.682 y su decreto reglamentario.-

con respecto a los otros réditos de la cédula "A" (honorarios, comisiones, etc.) se podría aplicar el siguiente procedimiento: supone mos un contribuyente con \$ 22.200.- de mínimo no imponible, al cobrar el primer honorario del año (\$ 1.000.-) el titular se hace certifi car por el organismo recaudador los \$ 22.200.- aún no utilizados, a la vez que autoriza el pa go sin retención, y afecta el mínimo que queda así reducido a \$ 21.200.- . Así sucesivamente hasta agotar el mínimo no imponible. Los hono rarios posteriores se abonarían previa retene ción.-

En la categoría "B" el sistema de pago en la fuente se simplifica aún más por la menor gravitación de los mínimos no imponibles y por la razón definitiva de que al estar sometidos a retención todos los réditos de esta cédula, el organismo recaudador dispone de todos los medios necesarios para fiscalizar a los contri buyentes y exigir la liquidación del rédito glo bal y cuota progresiva dentro de la cédula.-

En las cédulas "C", "D" y "E", el pago en la fuente es de difícil aplicación, si es que ésta es posible.-

CONCLUSIONES

A.-) El contribuyente frente al problema.-

El cambio de sistema impositivo que se propicia, al contribuyente le ofrece solamente ventajas, frente al régimen existente. En efecto, todas las medidas propuestas están inspiradas en un mejor ordenamiento del tributo y en la justicia y equidad de su aplicación.-

Es más, en las cédulas "A" y "B", que el impuesto es de carácter personal y muy difícil si no imposible de trasladar, el ingreso se efectúa en la fuente, y en consecuencia el contribuyente no aprecia el pago del tributo a través de un grueso desembolso a fin de año.-

En cuanto a las cédulas "C", "D" y "E", el impuesto es real y en consecuencia es posible su traslación, que en épocas normales estará controlada por la demanda, y será factible dentro de ciertas medidas.-

Finalmente, asegurándose el pago del tributo mediante la fiscalización, según se expone en el punto "B" que sigue, la carga se distribuye realmente entre la masa contribuyente en función de los ingresos, lográndose así la equidad en la aplicación del gravámen.-

B.-) posición del fisco - ya evasión fraudulenta.-

El fisco para el cumplimiento de sus fines, se vale de organismos recaudadores cuya misión es la aplicación de los impuestos, y que en lo relativo al tributo analizado debe cumplir dos funciones fundamentales:

1o) Asesorar al Ministerio de Hacienda sobre la pro

ductividad probable del gravamen, y valiéndose de la estadística calcular en función de la renta nacional, cuales deben ser las tasas que deberían aplicarse en cada cédula, para obtener los recursos previstos como a producir por estos impuestos. El ordenamiento propuesto, facilita esta tarea.-

- 2o) debe procurar que hasta el último centavo previsto ingrese en las arcas fiscales y que todos contribuyan de acuerdo con su obligación. De esta manera el fisco quedará saciado y perderá su característica voracidad.-

La evasión fraudulenta es el impedimento que malogra tan bello ideal.-

El sistema que se sugiere, facilita la fiscalización en las cédulas "A" y "B", en las cuales la tasa básica es ingresada en la fuente. queda unicamente la fiscalización en la declaración del rédito global dentro de cada categoría, lo cual se ve grandemente facilitado por las retenciones nominales individuales, la compilación y clasificación mecánica de las retenciones a base de fichas perforadas, a la velocidad de miles por hora, asegura una fiscalización eficiente en las categorías "A" y "B"

Este sistema no puede aplicarse con el mismo éxito en el régimen actual. Localizadas las retenciones nominales de segunda categoría de un contribuyente, la aplicación de las tasas progresivas correctas pueden depender de réditos de otras categorías, no declaradas o no evidenciadas por retención en la fuente (cuarta categoría).-

En cuanto a impedir la evasión en las cédulas "c", "d" y "e" (réditos del comercio, de la producción y del agro) sin perjuicio de la acción fiscalizadora directa e indirecta que puede llevar a cabo el organismo recaudador, el fisco tiene una nueva arma: calculado el rendimiento de cada cédula, una sana y profusa difusión de principios puede persuadir a los empresarios y sociedades de la conveniencia colectiva de no pagar por vía de la tasa, lo que se ahorran por medio de la evasión fraudulenta, con el riesgo en este último evento de salir mal trecho en su economía si una inspección lo pone en evidencia.-

0.-) El estado y la política fiscal.-

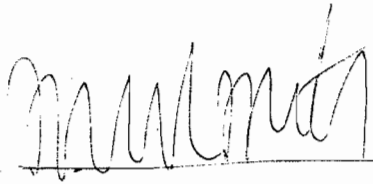
ya se ha destacado en el cuerpo de este trabajo: la política tributaria no es medio por sí solo suficiente para cumplir plenamente un fin extrafiscal, sino que actúa como factor coadyuvante.-

El sistema cédular de impuesto que se propicia, facilita el ágil tratamiento dentro de cada cédula independientemente de las demás, mediante la variación de las tasas, de manera que la política tributaria pueda desarrollarse paralelamente a la política económica desarrollada en el Estado.-

Esta es la razón de la creación de tres cédulas, una para el comercio, otra para la producción y otra para el agro, que se formula tras de haberlo pensado detenidamente, ya que la separación de la industria y del comercio no es neta. La industria tiene siempre una ac-

tividad comercial anexada, y por otro lado el impuesto a las ventas nos informa de cuantas dificultades existen para determinar cuando un proceso de preparación o de conservación deja de ser tal para constituir un proceso industrial.-

pero la verdad es que la industria debe tener un tratamiento diferenciado respecto del comercio, lo mismo que el agro, por cuyo motivo se estima necesaria la diversificación.-

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'M. M. M.', is written over a horizontal line. The signature is cursive and somewhat stylized.

BIBLIOGRAFIA

- SMITH, adam: investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones.-
- ALBERDI, Juan Bautista: sistema económico y rentístico de la confederación argentina.-
- FLORA, Federico: manual de ciencia de la hacienda.-
- MORSELLI, Manuel: compendio de ciencia de las finanzas.-
- MITTI, Francisco G.: principios de la ciencia de las finanzas.-
- AHMADA, Guillermo: tratado de finanzas Argentinas.-
- TAUSSIG, F.W.: principios de economía.-
- LAUFENBURGER, Henry: finanzas comparadas.-
- Ministerio de Hacienda de la Nación: modificación de las leyes n.º 11.602 (T.O.), 11.683 (T.O.) y decreto ley n.º 18.229/43 - creación del impuesto a las ganancias eventuales.-
- Impuesto a la Renta: proyecto Galaberry, 1918
proyecto Molina, 1919
Anteproyecto Herrera Vegas, 1923
proyecto Molina, 1924
- Leyes nacionales nos.: 11.586 - 11.682 - 11.682 (T.O.) - 11.682 (T.O. en 1947) - 11.682 (T.O. en 1952) - 11.682 (T.O. en 1955) 13.925 - 12.965 - 14.060 - 14.084

Leyes nacionales nos.:

13.657 - 14.393 - 13.647 - 13.241

decretos leyes:

decreto del gobierno provisional
del 19/1/932 - decreto 18.229/43
decreto 18.230/43 - decreto 21.702/
44 - decreto 14.342/46 - decreto
4.073/56.-

poder ejecutivo, decretos:

decreto reglamentario de la ley
de impuesto a los réditos del 2/1/39
decreto 5.666/44 - decreto 10.439/47
decreto 33.684/49 - decreto 23.586/50
decreto 6.188/52 - decreto 6.183/52
decreto 11.098/55 - decreto 5.080/56
decreto 11.255/55.-

poder ejecutivo:

mensaje y proyecto de impuesto a
las ganancias extraordinarias de
las compañías de petróleo (18-4-41)

poder ejecutivo:

mensaje y proyecto de impuesto a
los beneficios que exceden ciertos
niveles (21/4/41).-

Honorable Cámara de Dipu-
tados de la Nación:

comisión encabezada por el diputa-
do Porrogh Bernard. proyecto de ley
sobre los beneficios extraordina-
rios (1941).-

comisión de presupuesto y Hacienda
despacho y proyecto de ley sobre el
impuesto de emergencia, -a los mayo-
res beneficios (agosto 1942).-

comisión honoraria Aseso-
ra del gobierno nacional
para el estudio de los pro-
blemas financieros:

comentario al proyecto de impuesto
a los beneficios extraordinarios -
(1943).-

Dirección general impositiva: Boletín informativo años 1954
y 1956.-
Resoluciones generales.-

I N D I C E

	pág.
Introducción.-	1.-
I - Principios sobre el sujeto en los impuestos sobre las utilidades.-	
A - trascendencia del "sujeto" respecto de los demás elementos que configuran los impuestos.-	
1 - ideas sobre el "sujeto" - contribuyente de "jure" y de "facto".....	12.-
2 - naturaleza del impuesto según el "sujeto" - impuestos reales y personales.....	13.-
3 - Los principios sobre difusión, en función del "sujeto".....	14.-
4 - relación entre el "sujeto" y la naturaleza del "objeto" del impuesto.....	15.-
5 - relevancia del "sujeto" como elemento del impuesto.....	17.-
B - Los impuestos sobre las utilidades en relación con el "sujeto".-	
1 - correlación entre "sujeto" y "objeto" en los impuestos sobre las utilidades.....	19.-
2 - Anarquía por falta de diferenciación del "sujeto".	23.-
3 - formas de aplicación de los impuestos en función de la correlación entre "sujeto" y "objeto"..	25.-
4 - progresividad del impuesto en función del "sujeto"	27.-
5 - Límites de exención en función del "sujeto"...	33.-
II - Enfoques y soluciones de la legislación extranjera relativas al contribuyente de "jure" en los impuestos sobre las utilidades.-	

A - Lugares comunes en la legislación extranjera.-	
1 - Apreciaciones de carácter general.....	38.-
2 - El concepto de rédito según los principios doctrinarios que animan la legislación positiva extranjera.....	41.-
3 - Impuestos personales en la legislación comparada.....	43.-
4 - La legislación extranjera y los impuestos sobre los beneficios de las sociedades comerciales..	45.-
B - Análisis de la legislación positiva extranjera.-	
1 - Inglaterra - El "Income-tax" - Régimen de las sociedades de capital - régimen de las sociedades de personas.....	51.-
2 - Francia - El impuesto a la renta - Impuesto a las sociedades y otras personas morales.....	55.-
3 - EE.UU. - "Income-tax" federal - Impuesto especial sobre los ingresos de las sociedades.....	59.-
III ? Análisis, antecedentes y disposiciones en la República Argentina, relativas al "sujeto" en los impuestos sobre las utilidades.-	
A - El impuesto a los réditos.-	
1 - Antecedentes.v.....	62.-
Proyecto Calverry.....	63.-
Proyecto Molina.....	64.-
Anteproyecto Herrera Vegas.....	66.-
Proyecto Molina 1924.....	67.-
Decreto del gobierno provisional del 19/1/1932-Ley 11.586.....	68.-
2 - Disposiciones legales originarias - Ley 11.682	71.-
3 - Modificaciones experimentadas.....	76.-

B - el impuesto a los beneficios extraordinarios.-	
1 - Antecedentes y normas vigentes.....	94.-
2 - El "sujeto" del impuesto a los beneficios ex- traordinarios en la legislación vigente.....	102.-
C - El impuesto a las ganancias eventuales.-	
1 - Características y normas vigentes.....	107.-
2 - El "sujeto" en el impuesto a las ganancias e- ventuales.....	110.-
IV 7 Análisis crítico de la legislación Argentina.-	
A - Anomalías existentes en la legislación Argen- tina.-	
1 - Impuesto a los réditos - Aspectos doctrinarios.	112.-
2 - Impuesto a los réditos - Aspectos empíricos...	118.-
3 - Impuesto a los beneficios extraordinarios.....	125.-
4 - Impuesto a las ganancias eventuales.....	127.-
B - soluciones propugnadas.-	
1 - Modificaciones substanciales.....	134.-
a) Abandono de la personalización inorgánica..	134.-
b) Imposición a la universalidad de los ingre- sos.....	136.-
c) unificación de los tres impuestos.....	137.-
d) progresividad diversificada.....	138.-
2 - Adopción del sistema cedulaar en función del "sujeto".-	
a) fundamentos.....	141.-
b) ventajas.....	141.-
c) Bousquejo del sistema.....	142.-
d) Características de cada cédula.....	143.-

3 - condiciones complementarias.-

a) ponderación de exoneraciones mensuales variaciones en las tasas.....	148.-
b) desgravación mediante mínimos no imponibles en función del "sujeto" y de las categorías o cédulas.....	149.-
c) Aplicación y percepción del impuesto en la fuente.....	150.-
Conclusiones.-	
A - El contribuyente frente al problema.....	152.-
B - posición del fisco - la evasión fraudulenta...	152.-
C - El Estado y la política fiscal.....	154.-

TRABAJO DEL TALLER DE TRABAJO

PRESENTADO POR EL ALUMNO

PEDRO T. FORTE

EL CUITO EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

-----oo-----

ESTUDIO CRITICO COMPARADO DE LA LEGISLACION ARGENTINA
ENCERRADO AL PERFECCIONAMIENTO Y SIMPLIFICACION DEL
SISTEMA TRIBUTARIO DE IMPUESTOS QUE GRAVAN
DIRECTAMENTE LAS UTILIDADES

INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS

de la

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

director: DR. ARMANDO M. ROCCO

A * C 1956

EL SUJETO EN LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES

(Resumen)

El régimen tributario en un estado moderno es esencialmente dinámico en su configuración técnica, por un lado por el proceso de adaptación al momento económico dado en la colectividad, y por otra parte por la natural tendencia al perfeccionamiento de los instrumentos legales que concretan las diversas fuentes de recursos.-

Nuestro país dió por fin prácticamente a la integración de un sistema impositivo que en sus lineamientos generales responde a las exigencias de un sistema rentístico adecuado al estado actual, con el impuesto a los réditos en 1952; luego complementado con el impuesto a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales.-

por el grado de eficiencia alcanzado por este sistema de varios impuestos que gravan las utilidades, el mismo merece y necesita una revisión fundamental con vistas a conseguir su perfeccionamiento.-

Los elementos más importantes en la configuración de un impuesto son el "objeto" y el "sujeto".-

frente al problema de la justicia tributaria, el "sujeto" destaca su importancia, ya que a través de él se verifica la difusión del impuesto, que puede o no convenir para conseguir aquélla.-

en nuestro régimen de impuesto sobre las utilidades, el "sujeto" está tratado con resoluciones arbitrarias, ya que se ha querido mantener la personalización del impuesto, que no es posible en su integridad.-

tal es así, que beneficios de la misma naturaleza son gravados con un impuesto personal en unos casos y real en otros, como pasa con los beneficios de la industria y del comercio, que son gravados con impuesto personal si lo obtiene un individuo o sociedad de personas, y con un impuesto real si lo obtiene una sociedad de capital.-

Se generará así una serie de anomalías, dadas por la disparidad de tratamiento anotada.-

por otra parte, se ha querido conservar para el impuesto a los réditos, la pureza sistemática de gravar el rédito habitual, fruto de un capital invertido y de una actividad permanente; habiéndose solucionado el problema de la productividad del régimen tributario, creando el impuesto a los beneficios extraordinarios, que en cierto modo entraña doble imposición, y el impuesto a las ganancias eventuales, que es inelástico y grava los beneficios no especulativos, que son más bien nominales y fruto de la inflación.-

Además, por aplicar el impuesto al rédito global, como fundamento de justicia tributaria a través de la progresividad, se incurre en las anomalías señaladas, sin tener en cuenta que cuando se reúnen réditos del trabajo personal con los de otra naturaleza, se vulnera la justicia de la progresividad sobre el ingreso global.-

La legislación extranjera nos ilustra sobre la aplicación de impuestos cedulares o globales, aplicados sobre ingresos establecidos con criterio restringido o con sentido amplio, y en unos casos predominando la personalización del gravamen, o haciéndolo recaer sobre la empresa.-

Por su parte, con respecto al impuesto a los beneficios extraordinarios, han desaparecido las causas que lo

fundamentaron, que fueran las alteraciones que el estado de guerra de 1939 a 1945 producían en nuestra economía.-

como solución a las encasillas señaladas, se propugnan las siguientes modificaciones al régimen de impuestos sobre las utilidades, soluciones que se dan en función del "sujeto" del impuesto, tratado racionalmente:

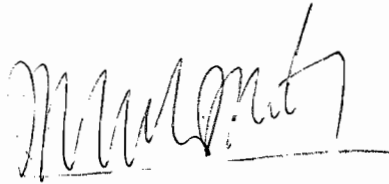
- a.-, Abandono de la personalización inorgánica, estableciendo un impuesto personal sobre los réditos del trabajo y del capital, y un impuesto real sobre los réditos mixtos, este último que recaiga sobre la empresa.-
- b.-, Imposición a la universalidad de los ingresos, no solo gravando el rédito habitual producto de un capital en productividad o de una actividad permanente, sino gravando todos los ingresos, especialmente cuando son obtenidos, con finalidad de lucro.-
- c.-, unificación del impuesto a los réditos, a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales, en un solo tributo.-
- d.-, Adopción del sistema cedular en función del "sujeto", creando las siguientes categorías:
 - A) Réditos del trabajo personal.-
 - B) Réditos del capital.-
 - C) Réditos del comercio.-
 - D) Réditos de la producción.-
 - E) Réditos de la explotación agropecuaria.-

e.-) El impuesto sería global y progresivo dentro de cada cédula. En las cédulas de carácter real, la progresividad se aplicaría en función del capital.-

f.-) Los afianzos no imponibles se aplicarían dentro de cada categoría, en función del "sujeto".-

g.-) El pago y percepción del impuesto en la fuente, sería la base de la recaudación total en ciertas cédulas.-

Con las soluciones propugnadas, el impuesto se simplifica, se universaliza y permite el mejor desarrollo de la política fiscal.-

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'M. M. M.', is written over a horizontal line. The signature is cursive and somewhat stylized.