



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



# El impuesto a las ganancias eventuales en la República Argentina

Caneda, Manuel

1958

Cita APA: Caneda, M. (1958). El impuesto a las ganancias eventuales en la República Argentina.

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**

Col-1501  
690

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

EN LA REPUBLICA ARGENTINA

(Contribución a su estudio)

T E S I S

INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS

DE LA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Director: Dr. GUILLERMO AHUMADA

A L U M N O

Nombre y apellido: MANUEL CANEDA

Domicilio . . . . . : Supisiche 702 - Avellaneda

Nº de Registro . . . : 18168

Fecha de present. : 1º de abril de 1958

## S U M A R I O

### Capítulo I.- Introducción.-

- 2.- Antecedentes en nuestro país y en el extranjero sobre el impuesto al mayor valor y relación de éste con el impuesto a las ganancias eventuales.-
- 3.- Fundamentos que se dieron en nuestro país al crear el impuesto a las ganancias eventuales.-
- 4.- Puede ser Nacional el impuesto a las ganancias eventuales?.-

### Capítulo II.- Sujeto del Impuesto.-

### Capítulo III.- Objeto del impuesto.-

#### Forma de calcular el resultado.-

- a) Venta de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1/1/46.-
  - b) Venta de inmuebles adquiridos con posterioridad al 1/1/46.-
  - c) Venta de inmuebles con sus frutos.-
  - d) Venta de inmuebles sin costo o valuación fiscal individuales.-
  - e) Resultado de las ventas a plazo.-
  - f) Transferencia de boletos de compra-venta.-
  - g) Caso de Cesión o transferencias de créditos hipotecarios.-
  - h) Construcción sobre terreno y posterior venta del inmueble.-
- 2.- Venta de bienes muebles y transferencias de derechos.-
  - 3.- Venta de valores mobiliarios.-

- 4.- Cambio o permuta.-
- 5.- Premios de lotería y juegos de azar.-
- 6.- Conversión de títulos.-
- 7.- Un aspecto muy discutido: Primas de emisión de acciones.-
- 8.- Bienes aportados a sociedades que se constituyen.-
- 9.- Disolución de sociedades.-
- 10.- Transferencia de cuotas sociales.-
- 11.- Casos especiales
  - a) Transferencia de bienes a precio no determinado.-
  - b) Normas para comprobar la introducción de capitales del exterior.-
  - c) Beneficios pagados o acreditados a personas en el exterior.-
  - d) Rescisiones.-
  - e) Situaciones no previstas.-
  - f) Enriquecimientos no justificados.-

Capítulo IV.- El impuesto a las ganancias eventuales en el caso de expropiaciones.-

Capítulo V.- Liquidación e ingreso del impuesto.-

- 1.- Tasas.-
- 2.- Retención en la fuente.-
- 3.- Ingreso definitivo en la fuente.-
- 4.- Declaración anual.-
- 5.- Plazos especiales para ingreso al gravamen.-
- 6.- Dedución en concepto de mínimo no imponible.-
- 7.- Compensación de quebrantos.-
- 8.- Algunos ejemplos aclaratorios acerca de la forma de liquidar el impuesto.-



## CAPITULO I

### 1.- Introducción.-

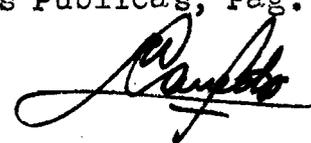
Con la sanción del Decreto-Ley N°. 14.342 /46, ratificado luego por Ley N°. 12.922, se cerró el círculo con respecto a todo lo que es imponible en materia de utilidades, pues hasta ese entonces nos encontrábamos con una ley que gravaba solamente las rentas y no todas aquellas diferencias que se producían por utilidades resultantes de un enriquecimiento de capital, del mismo modo que las pérdidas de capital tampoco eran deducibles para el impuesto a los réditos.-

El citado Decreto-Ley estatuye el impuesto a las ganancias eventuales, las que, salvo las ganancias obtenidas por loterías y juegos de azar, "implica en el fondo la imposición de plus valores, pues se gravan en poder del propietario, los mayores valores conquistados por sus bienes" (1).-

Haciendo una división de las utilidades que el hombre obtiene en el desarrollo de sus actividades, distinguimos tres grupos a saber: los beneficios de carácter normal, los beneficios extraordinarios -resultando esto de su comparación con los anteriores- y los beneficios eventuales producidos por enriquecimientos fortuitos o por la valorización de los bienes del propietario.-

El beneficio normal es obtenido en el giro de los negocios, es decir en la explotación comercial, industrial y/o agrícola-ganadera, considerando nuestra legislación como extraordinarios los beneficios que sobrepasen el 12 % del capital y reservas libres, debiendo previamente realizar ciertos ajustes y

(1).- Dr. Guillermo Ahumada - Tratado de Finanzas Públicas, Pág. 1.023, Tomo II, Ed. 1956.-



deducción por mínimo no imponible (\$ 30.000.-).-

Lo que caracteriza a los beneficios eventuales son los siguientes requisitos:

- 1.- No son obtenidos en el giro normal de los negocios.-
- 2.- Su exteriorización se produce en el momento en que se realiza una operación accidental.-
- 3.- Comprende, además, a las utilidades provenientes de casos especiales, como son los juegos de azar.-

Son evidentes ~~las~~ características que diferencian a ambos tributos: el impuesto a los réditos, grava los beneficios originados en una fuente perdurable que no se consume por producir el rédito, (Rédito que viene del latín: Reditus que significa "vuelto a dar"), pues son sus características la habitualidad (en el ejercicio de la actividad productora de rentas) la periodicidad y regularidad en su producción (o por lo menos la posibilidad de que ello pueda ocurrir) y la necesidad de la explotación de la fuente, sin la cual ésta quedaría improductiva, pues su so la existencia no puede originarla.-

En cambio, para los beneficios eventuales no se exige que la materia imponible sea susceptible de reproducción, basta que se opere una sola vez, para que el impuesto sea de aplicación no interesando que ello tenga su origen en el resultado de transacciones inmobiliarias o mobiliarias, o ingresos provenientes de un factor como es el azar (loterías, rifas, etc.).-

El beneficio eventual no es definido por la ley, por lo que en realidad este impuesto es un verdadero gravamen al mayor

valor del capital en el momento de su realización. Por lo tanto en materia imponible es la resultante ~~en~~ relacionar cuantitativamente el capital al comienzo del ejercicio fiscal y al término del mismo y el impuesto se aplicará entonces sobre toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente exceptuado y siempre que no fuese alcanzado por la ley del impuesto a los réditos. Es en razón de ello, que el artículo N°. 25 in fine de la Ley N°. 11.683 de procedimiento para la aplicación y percepción de impuestos, dice: "

"Se considerarán asimismo como réditos del ejercicio fiscal en que se produzcan, los aumentos de capital cuyo origen no pruebe el interesado, salvo que la tasa que correspondiera por impuesto a los réditos, incluyendo esos aumentos, fuera inferior a la del impuesto a las ganancias eventuales, en cuyo caso se considerarán como beneficios sujetos a este gravamen" (1).-

A este respecto, hay un fallo interesante en el caso "Tognola de Rodriguez, Elsa T. c/D.G.I.", resuelto por la C.N.Es.pecial en esta forma:

El artículo N°. 25 in fine de la Ley N°. 11.683 (t.o. 1949), al considerar imposables los acrecentamientos patrimoniales cuyo origen no se demuestre, no crea un nuevo gravamen sino que faculta al fisco a considerar esa circunstancia como indicio determinante de la estimación de oficio del impuesto a los réditos o del impuesto a las G. E. según el caso. Si el interesado no aporta pruebas que acrediten, aunque sea parcialmente, el origen de su capital existente en el año 1945, el fisco puede estimar de oficio los réditos de 1943 y 1944, sin que esto importe aplicación retroactiva de la misma; reforma que por lo

(1).- La Ley, T. 64, pág 309, Fallo 30.393 del 1/8/51.-

demás, no vulnera garantías constitucionales".-

En la realidad puede obtenerse en el momento de disposición de los bienes un valor superior al de adquisición, pero ello no significa que esta diferencia sea beneficio, teniendo en cuenta la alteración total de los valores producidos por la inflación, problema que se presenta -aunque creemos que con mayor gravedad- en el caso del impuesto a los beneficios extraordinarios pues son distintos los valores ~~que~~ en que se expresan el capital de la empresa y los beneficios de la misma.-

Ampliaremos estos conceptos en el capítulo correspondiente.-

El impuesto al capital conjuntamente con el impuesto sobre los consumos, antes de que la imposición a la renta tuviera aceptación en la opinión de los financistas, constituía la fuente casi única de los recursos del Estado, pero en la actualidad los impuestos directos y personales han eclipsado su preponderancia.-

Se han dado como ventajas del impuesto al capital las siguientes:

- 1.- Compele a los capitales a circular y a buscar los empleos lucrativos.-
- 2.- Alcanza y grava la riqueza adquirida, consolidada y no aquella en formación.-
- 3.- Grava ciertas manifestaciones de la fortuna que el impuesto sobre las rentas por su naturaleza misma, deja forzosamente de lado.-

Pero, este impuesto no puede constituir la base de un

sistema tributario, pues no consulta el fin fiscal de la elasticidad, suficiencia y capacidad contributiva de los contribuyentes. Además llegaría a ser confiscatorio si se le aplicara el sistema progresivo y habría personas que obteniendo rentas importantes quedarían exentas del impuesto, por no arriesgar capital, caso de los profesionales.-

Queda descartado, por lo tanto, el impuesto al capital como base de un sistema impositivo, pero en cambio se lo utiliza con carácter complementario, como en el caso de nuestro impuesto a las ganancias eventuales al que oportunamente le haremos las críticas que nos merece.-

Para terminar esta breve introducción, transcribimos el artículo N°. 3 de la Ley de Impuesto a los Réditos -Ley N°. 11.682 (t.o. 1956)- que distingue:

"La ganancia obtenida o la pérdida sufrida por una persona o entidad que venda, permute o de otra manera, disponga de bienes muebles o inmuebles, por valor mayor o menor del costo, o valor a la fecha del ingreso a su patrimonio a título gratuito o a precio no determinado, será considerada para los efectos de esta Ley, como aumento o pérdida de capital, según el caso, y no como aumento o pérdida de rédito salvo disposición especial en contrario. Pero la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en las operaciones mencionadas, será considerada como rédito o como pérdida computable a los fines del impuesto, cuando tales operaciones se efectúen por personas o entidades que hagan profesión habitual o comercio de la compraventa, cambio o disposición de tales bienes".-

"Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, el re

"sultado del fraccionamiento y venta de bienes inmuebles -lo-  
"teos- estará sujeto al impuesto de esta ley, cuando las mejo-  
"ras introducidas a aquéllos superen el veinte por ciento (20%)  
"del importe del costo o de la última valuación fiscal practi-  
"cada con anterioridad a la introducción de las mejoras, el  
que sea mayor",-

"A todos los efectos de esta ley, entiéndese como va  
"los a la fecha del ingreso al patrimonio, en los casos de  
"transmisión gratuita de empresas, negocios o explotaciones com  
"prendidos en el artículo N°. 49 de la Ley, el valor que, a  
"los fines de este impuesto, los mismos tenían en aquella fecha".-

Se desprende del artículo transcripto que esta ley a  
barca una clara distinción entre la ganancia de capital, no su  
jeta a impuestos a los réditos y la ganancia o rédito imponi--  
ble que se obtiene de la venta, permuta, ~~estétera~~, de bienes.-

Como consecuencia de esto, los casos de enriqueci--  
miento por ganancias de capital, quedarían injustamente desgra  
vados, viniendo el impuesto a las ganancias eventuales a lle--  
nar ese vacío de nuestra legislación impositiva.-

-----

2.- Antecedentes en nuestro país y en el extranjero sobre el impuesto al mayor valor y relación de éste con el impuesto a las ganancias eventuales.-

El gravamen a las Ganancias Eventuales, se identifica con el impuesto a los mayores valores, que pueden ser gravados de dos maneras:

- 1.- Cuando se manifiesta en ocasiones de ventas o transferencias onerosas, etc..-
- 2.- Determinándolos periódicamente sobre la base de sucesivas declaraciones o valuaciones y aplicando una tasa moderada sobre los aumentos de valor resultantes.-

Nuestra legislación sigue el primer sistema, pero extiende el ámbito a otras clases de enriquecimiento, como ser premios de lotería y otros juegos de azar.-

Responde solo en forma parcial al tipo de los tributos al mayor valor, por cuanto comprende todo enriquecimiento no gravado por la ley de réditos; el objeto del impuesto se delimita de manera negativa, por exclusión.-

Hay una diferencia fundamental entre el impuesto al mayor valor y el impuesto a las ganancias eventuales. En efecto; en el primero de ellos no es necesario que se exteriorice ese aumento de valor que se mantiene gravándose la diferencia que resulte entre la vieja y la nueva valuación.-

Pero, el impuesto a las Ganancias Eventuales, solo grava y en lo que a inmuebles se refiere, la exteriorización de

ese aumento de valor que se mantenía latente al momento de la o peración, pues no es posible gravar ganancias que no son defini-  
tivas y están sujetas a todas las eventualidades futuras.- (1)

A su vez la aplicación del impuesto al mayor valor co loca en inferioridad de condiciones a los propietarios de bie-  
nes inmuebles, ya que al gravar los aumentos de valores que se  
produzcan en los mismos debido a la acción de la colectividad o  
del Estado, y a no considerar los distintos aumentos de valores  
que pueden presentarse en las demás situaciones, tal como sería  
el caso de un aumento de valor de los bienes muebles, está con-  
sagrando una injusticia manifiesta.-

En cambio en el gravamen a los beneficios eventuales,  
se grava indistintamente los aumentos de valores, ya sea que  
los mismos se produzcan en bienes muebles, como en bienes inmu-  
bles colocando así a los poseedores de los mismos en idénticas  
condiciones.-

La concepción originaria del impuesto al mayor valor,  
corresponde a Stuart Mill -seguido por H. George y A. Wagner- y  
desde entonces hasta nuestros días, tiende a gravar los aumentos  
no ganados, independientes del esfuerzo del hombre y originados  
generalmente por obras públicas a cuya realización ha contribuí-  
do el sacrificio colectivo. Por medio del tributo se hace parti-  
cipar a la sociedad de los plusvalores que ella misma ha creado,  
podría aplicarse asimismo con una finalidad extra-fiscal, como  
es la de impedir la especulación.-

Expresaba S. Mill, (citado por el Dr. Ahumada, "Trata  
de de Finanzas Públicas" T. pág. 418 - Ed. 1948):

"El progreso ordinario de la sociedad que aumenta su  
-----

(1).- Palabras del Proyecto elevado al Ministerio de Hacienda -  
Buenos Aires, 1946.-

riqueza tiende en todos los tiempos a aumentar las rentas del propietario, dándole al mismo tiempo una mayor participación en la riqueza de la comunidad independientemente de su trabajo o de sus gastos. Ellos enriquecen durmiendo, sin trabajo, riesgos o economías. Qué derechos tienen ellos, en justicia, a este aumento de las riquezas?... La primera medida debería ser el avalúo de todas las tierras del país. El valor presente de todas las tierras debe ser exceptuado del impuesto; pero después de un intervalo durante el cual la sociedad ha crecido en población y capital, una severa estimación es necesario hacer sobre el crecimiento espontáneo en que se ha aumentado la renta desde la primera valuación. No encuentro ninguna objeción al declarar que el futuro incremento de la renta debe ser sujeto a un impuesto especial".-

"Y esta teoría, que apoyan representantes de todas las escuelas, va extendiéndose poco a poco, a todas las plus-valías de la fortuna, (valores mobiliarios, valores artísticos, industrias, etc.)" (1).-

El impuesto a los plus-valores inmobiliarios, debidos a la acción del Estado y de la sociedad, ha sido uno de los que han originado las mayores discusiones y polémicas, "aunque el impuesto en sí discrimine los aumentos de valor debidos al propietario de los incrementos no ganados, debidos a la acción social sobre los que el impuesto descansa".- (2)

Wagner, al elaborar el principio de un impuesto especial sobre los beneficios de las "circunstancias", define la Konjunktur de esta manera:

"La Konjunktur sería el conjunto de las condiciones técnicas, económicas, sociales y jurídicas en la economía nacional

(1).-AGULLO, José M. - "Estudio crítico de los impuestos sobre el capital y la renta" - Pág. 43/44.-

(2).- AHUMADA, Guillermo - obra citada, pág. 418.-

"que se funda en la repetición del trabajo y de la propiedad privada, sobre todo la de los medios materiales de producción (propiedad privada y capital privado), que determinan la producción de los bienes en general, la demanda y la oferta y, por consiguiente, su valor; preferentemente el valor de cambio y el precio de los bienes en general y también el valor de cada bien en cada caso particular, lo más frecuentemente independiente de la actividad (acciones u omisiones) del sujeto económico. En el sistema de la competencia, la Konjunktur adquiere gran importancia y es la característica de la economía moderna. Debido a ella, hay muchos individuos que entran en posesión de fortunas que no han ganado o que han ganado solamente en parte, como también hay quienes pierden la propia sin tener la culpa. Los impuestos deben contribuir a atenuar el mal; aunque la tarea es difícil, no es imposible de realizar".- (1).

El lugar donde se manifiestan los verdaderos plus-valores no ganados, no es en el campo sino en las ciudades, en las cercanías de los grandes centros, de las fábricas, de los medios de comunicación internos, que se han construido a costa de la colectividad. El aumento de la población, el desarrollo de la riqueza, la actividad del Estado o de las comunas, provocan estos fenómenos independientemente de la actividad de propietario que se enriquece. Por lo tanto no es injusto que la sociedad pueda tener participación mediante un impuesto sobre estos plus-valores que ella misma ha creado.-

La apropiación total del mayor valor por parte del propietario constituye un verdadero despojo contra el patrimonio social y es así que Quesnay, (citado por Becú, en pág. 162), expre-

(1).- NITTI, "Ciencias de las Finanzas" - Pág. 454.-

sa que "una parte de la propiedad inmueble no es adquirida por los propietarios, es el resultado de los esfuerzos de otros, del trabajo social, por consiguiente no les pertenece" y a su vez S. Mill, (citado en la misma obra y pág.), dice "tomando e se mayor valor no se despojaría de su propiedad a nadie, sino que sería simplemente destinar a la sociedad un acrecentamiento de riquezas creado por las circunstancias, en vez de dejar que se convierta en una parte no ganada de la riqueza de una clase determinada".-

En el mayor valor que experimenta la propiedad inter vienen las cuatro causas siguientes de valorización:

- 1.- La acción individual del propietario, quién puede construir alambradas, plantar arboledas, etc. A fin de no desalentar la iniciativa privada el mayor valor operado por esta causa no debe ser gravado por el impuesto.-
- 2.- La acción directa del Estado; en este caso se justifica la imposición que se manifiesta mediante la conocida Contribución de Mejoras; "(1) Contribución Especial de Mejoras, consiste en el pago compulsivo que un grupo de individuos delimitados geográficamente deben al Estado por una obra de interés público y que proporciona fecundas ventajas económicas a los propietarios de bienes inmuebles en la zona de influencia de la obra" (1).-
- 3.- El progreso general o la acción social, debido principalmente al aumento de la población, que puede

---

(1).- Guillermo Ahumada, obra citada - Pág. 416.-

ser vegetativo o migratorio.-

4.- La acción especulativa, basada en las diferencias que se observan en los valores de las cosas en las distintas etapas del ciclo económico.-

Particularmente nos interesa la valorización debida a las causas 2 y 3.-

Historicamente la imposición al mayor valor debido a la segunda causa es conocida en la legislación con anterioridad a la tercera.-

El fundamento jurídico de la Contribución Especial de Mejoras, reside en el "enriquecimiento sin causa", esto es cuando el propietario resulta favorecido por la realización de una obra por el Estado al adquirir su propiedad un mayor valor; pero distinto es el caso de la valorización operada en razón del progreso general, pues a pesar de no haberse realizado una obra concreta ha habido aumento de valor.-

Las primeras aplicaciones del impuesto al mayor valor bajo la forma de Contribución Especial de Mejoras, se realizan en Inglaterra. Es en el año 1250 cuando aparece el primer intento de establecer este tributo, con la ordenanza que autoriza la reparación de diques en la zona de Romney, creando para los propietarios la obligación de contribuir a satisfacer los gastos de esa obra en proporción a los "beneficios recibidos".-

En Francia, durante la administración de Colbert (1672) el Consejo del Rey, aconsejó se dictaran ordenanzas por las cuales se hiciera tributar a las propiedades que habían experimentado una "plús-valía", debido a la ejecución de obras públicas

especiales para costear de ese modo los trabajos de diques y de secación de pantanos, aunque recién a partir de 1807 (la ley del 16/9/1807, art. 30), se estableció la obligación de contribuir con hasta la  $\frac{1}{2}$  del mayor valor adquirido, a aquellas propiedades que hayan adquirido un notable aumento de valor con ocasión de la apertura de nuevas calles, formación de plazas, etc..-

Con respecto a Italia, diremos que a comienzos del siglo XV, existía en Roma, una "tassa per le ruine", que en esencia era una contribución extraordinaria exigida a las propiedades beneficiadas por las obras de demolición en caso de ruina.-

Por decreto del 18/11/1923, las comunas y provincias fueron autorizadas a imponer una contribución de mejoras por las obras que las produjeran. La Ley del 16/12/1926, tiende a dar una mayor difusión a la aplicación de la citada contribución, aunque posteriormente ha sufrido modificaciones.-

Pero donde este tributo cobra su mayor desarrollo e importancia es en los EE.UU. de Norte América, a tal punto que Bilac Pinto (1), opina que "legitimamente es una institución creada por los americanos del norte", aunque como ya hemos visto, sus principios eran conocidos con anterioridad a su aplicación en el país del norte.-

En cuanto a la Argentina, las primeras leyes que organizan el sistema de financiación de obras públicas mediante contribuciones especiales de mejoras, son las que dicta la provincia de Buenos Aires a comienzos de siglo, especialmente en lo que a pavimentación de caminos se refiere, a las que luego siguen las de pavimentación urbana. Así la ley de desagües, sancionada en la provincia de Buenos Aires, el 17/1/1893, art. 3º.

---

(1).- Bilac Pinto, citado por Luqui, en "La C.E. de Mejoras en la República Argentina - Pág. 40.-"

dice:

"Los propietarios comprendidos en el perímetro de las obras pagarán un impuesto que se denominará de desague, y cuyo monto se fijará en cada caso teniendo en cuenta el costo que resulte una vez confeccionado el presupuesto definitivo. Dicho impuesto no podrá nunca exceder de \$ 3.- por Há. y será dividido en diversas categorías, que se determinarán según sea la extensión en que los terrenos se inunden y según sea el beneficio que reporten, directa o indirectamente, de las obras que se realicen". Y en el art. 6 inc. 7 agrega:

"Gestionar de las empresas del ferrocarril y tranways, que recorran la zona en que se proyectan las obras, su concurso en una forma proporcional a los beneficios que reciban".-

El principio se aplica de una manera análoga por la Ley del 15/7/1907, N<sup>o</sup>. 3.037 y otras complementarias, que crea una "contribución especial de afirmados" para la construcción de caminos y por la ley del impuesto sobre la valuación, de 1914, que establece la construcción de caminos sobre las propiedades rurales, con una cuota de 0,33 por mil sobre las valuaciones de 1912.-

En 1908 el diputado Gonnet, con motivo de tratarse en la Cámara la legislación para la apertura de las diagonales en la Capital Federal, presentó un proyecto de ley que consideraba la necesidad de realizar esas obras públicas con la ayuda de la contribución especial de los propietarios que resultarían beneficiados con el mayor valor que adquirirían sus propiedades.- (1)

Este proyecto no tuvo favorable acogida y las leyes Nos. 8.854 y 8.855, (de apertura de las diagonales) dispusieron

---

(1).- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados - Año 1908 -  
T. 2 - Pág. 963.-

la expropiación de dos zonas laterales al terreno destinado a la calzada para ser dividido en lotes regulares con cuya venta se estimaba se resarcirían del desembolso realizado.-

Por su parte, en 1909, Juan B. Justo, sostenía lo urgente que era someter a la propiedad a una imposición al mayor valor adquirido por la acción del Estado o de la colectividad.-

En 1912, el diputado Cantilo, presenta un proyecto en la sesión del 17 de julio sobre "retribución de mejoras", para todos los casos en que las autoridades nacionales o municipales ejecuten obras de utilidad general o embellecimiento, que se traduzcan en mayor valor o beneficio para la propiedad.- (1)

El Intendente de la Ciudad de Buenos Aires, Joaquín de Anchorena, presenta el 14/10/1913 al Consejo Deliberante, un proyecto de "Contribución de Mejoras" tratando posteriormente de obtener su sanción legal por el Poder Ejecutivo.-

Expresaba su artículo 22:

"Cuando la Municipalidad resuelva abrir nuevas calles plazas o ensanchar las existentes, los propietarios beneficiados por dichas obras, contribuirán a su realización con sumas proporcionales al beneficio que reciban.-

En 1932, sancionóse la Ley N°. 11.658, cuyo artículo ~~El~~ reza:

"En los territorios donde la Dirección Nacional de Vialidad construya calzadas de tránsito permanente, el P. E. fijará la proporción y distribución de la Contribución de Mejoras con la que deben participar las propiedades territoriales beneficiadas, ajustándose a las siguientes normas:

a) dos años después de librados los caminos al servi--

-----  
(1) Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados - T. I. - Pág. 544.-

cio público se procederá a establecer el mayor valor recibido por las propiedades territoriales, mediante una revaluación de las mismas, excluidas las mejoras.-

Esta valuación se hará por unidades de superficie imponible hasta 5 Km. a cada lado del camino.-

Todas las propiedades que hayan recibido un mayor valor contribuirán al pago de la obra efectuada con una suma no inferior al 65 % del mayor valor recibido por cada una;

- b) La Contribución de Mejoras de las propiedades territoriales se cobrará en cuotas anuales, de manera que el importe total con sus intereses quede cancelado en el termino de diez años, debiendo la Dirección Nacional de Vialidad asegurar la transitabilidad permanente de los mismos durante dicho periodo;
- c) El contribuyente que pague al contado gozará de un descuento del 10 %.-

En 1954, se sanciona la Ley de Autopistas y Caminos, (Ley N°. 14.385) cuyo artículo 19, es similar al art. 21 de la Ley N°. 11.658, con la diferencia de que contribuirán las propiedades hasta 10 Km. de cada lado del camino o autopista y con no menos del 50 % del mayor valor recibido, gozando el que pague al contado un descuento del 25 %.-

También la Ley N°. 13.041, de construcción de aeródromos y aeropuertos impone contribución de mejoras a las propiedades que obtengan mayor valor -ubicadas dentro de un radio de-

terminado- con motivo de la habilitación de las citadas bases aeronáuticas.-

Expresa el art. 5º. de la citada ley que:

"El Poder Ejecutivo queda facultado para fijar las Contribuciones de Mejoras, originadas por la construcción de aeropuertos y aerodromos de propiedad nacional, en forma proporcional a las distintas categorías de los mismos, hasta un ámbito radial máximo de 15 Km., ajustándose a la revaluación que se haga 3 años después de habilitadas las obras al servicio público, excluidas las mejoras.-

Notamos la difusión que ha tenido la institución de la Contribución Especial de Mejoras en nuestro país, pudiéndose agregar además de lo dicho y de las disposiciones de los Códigos Fiscales de las provincias, (1), los proyectos de financiar las obras de comunicación del Subterráneo Plaza de Mayo-Caballito, con el que une Plaza Constitución-Boedo y la canalización del Río Bermejo, con la imposición que nos ocupa.-

---

(1).- Buenos Aires: Ley 5.246 (t.o. 1957) Artículos 228 al 237.-

Corrientes: Ley 1.564 del 4/2/50 - Artículos 344 a 346.-

Entre Ríos: Ley 2.936 Impuesto al mayor valor social.-

La Pampa: Ley 27 del 25/11/53 - Artículos 312 a 329. Posteriormente fué sancionada la Ley 117 (31/12/54) que deroga la anterior, no mencionada entre sus disposiciones a la Contribución de Mejoras.-

La Rioja: Ley 1.969 del 23/12/52 - Artículos 391 a 409.-

Mendoza: Ley 2.001 de fecha 15/10/51 - Artículos 356/377.-

San Luis: Ley 2.462 de 29/12/53 - Artículos 393 al 410.-

Sgo. del Estero: Ley 2.389 de 27/12/52 - Artículos 285 al 287.-

El impuesto al mayor valor debido a otras causas que a la acción del Estado.-

Hemos considerado la aplicación del impuesto al mayor valor bajo la forma de Contribución de Mejoras y ahora nos ocuparemos de la aplicación del mismo ante la valorización operada por el progreso general o la acción social.-

Alemania: La municipalidad de Frankfort, autorizada por una ley anterior del Reino de Prusia, (1.893), fué la primera que lo estableció, basándose en que el gran aumento del valor del suelo podía y debía ser materia de imposición, porque los impuestos sobre beneficios realizados de esa manera incidían sobre las espaldas de los que pueden verdaderamente soportarlos: estos son los propietarios de los inmuebles.-

El mismo objeto y origen tuvo la ley similar que se dictó para la ciudad de Colonia, pues se decía que el impuesto al mayor valor debe ser considerado bajo un punto de vista social y debe servir para estrangular la especulación de la propiedad inmueble que tiene para las colectividades una influencia tan nefasta.-

Posteriormente las municipalidades de Breslau, Hamburgo, Kiel, Dortmund y otras imitaron el ejemplo y finalmente el 14/2/1911, sancionase la ley federal del impuesto al mayor valor no ganado de la propiedad inmueble, comenzando su aplicación el 1/4/1911, reservándose el Estado Central el 90 % de lo recaudado.-

"El impuesto debía cobrarse en los momentos de transmisión de los inmuebles y sobre los aumentos de valor que no fue-

sen imputable al propietario en los previos a 20 mil marcos para los edificios y de 5 mil para los terrenos baldíos.-

"No se aplicaba el impuesto a las transmisiones hereditarias, a la división de bienes matrimoniales y entre coherederos, etc., etc.. En ausencia del precio de venta, el impuesto gravaba sobre el valor normal".- (1)

La ley federal no dió los favorables resultados que se esperaban y es por ello que en 1913, fué restituida a los municipios la facultad de dictar leyes similares.-

Antes de la sanción de la ley mencionada, el gobierno Imperial había tenido una experiencia en la materia al establecer el impuesto al mayor valor en la colonia de Kiatchou, (2) a rrendada a China en 1897, por el término de 99 años.-

El solo conocimiento de esta noticia hizo pensar a los especuladores en las grandes obras que realizaría ese progresista país. El Almirante Diederichs, gobernador de la Colonia, resolvió cortar la especulación imponiendo el mencionado tributo, fundándose la ley con estas palabras:

"Si el valor del suelo no aumenta en el año, el gobierno no toma ninguna parte". Si aumenta por hechos que no son obra del propietario y que resultan del progreso de la ciudad o de la actividad del gobierno o de la colectividad, el gobierno o la colectividad -sus intereses fiscales son los mismos- deben reservarse una parte del aumento del valor. Parece moderado que el gobierno se contenta con una tercera parte, abandonando las otras 2/3 partes al particular".-

Los propietarios declaraban el valor de sus terrenos, pero el gobierno se reservó el derecho de comprar los terrenos

-----

(1).- Guillermo Ahumada - obra citada, pág. 420.-

(2).- Kiatchou, situada en el Mar Amarillo, al sur de la península que se alarga hacia Corea y forma el Golfo de Petchilli.-

por el precio declarado por el dueño, haciendo con ello que no hubiera falsas valuaciones. Cada 25 años se efectuaría una nueva tasación para de esa manera hacer pagar el impuesto a aquellos que no lo hubiesen pagado por no haber efectuado permutas en sus propiedades territoriales.-

Inglaterra: A fines del siglo pasado y principios del actual, en Inglaterra, el suelo era propiedad de una minoría que dominaba la situación política. Los tributos no llegaban hasta estos señores y es por ello que se ha dicho que el feudalismo se mantenía en este país en plena época contemporánea.-

"Naturalmente, de ese estado de cosas debía resultar, "y así ocurrió un sensible malestar social con sus habituales "características de desocupación obrera y empobrecimiento general".-

"Tal situación engendró un movimiento de reacción "que, encontrando campo propicio, se desarrolló con facilidad".-

"Por ese entonces la opinión pública británica se hallaba dividida por dos grandes corrientes de opinión: los liberales, apoyados por el socialismo, buscaban la solución en "la desgravación de los impuestos sobre los consumos, en la absorción por el impuesto de las plusvalías territoriales de carácter social y en la imposición progresiva de la tierra de "manera de precipitar la subdivisión de la misma, buscando con "ello hacerla más accesible al trabajo.-

"Por otro lado los "unionistas" buscaban la solución "mediante su proyectado sistema perfeccionista (tarriff reform) "destinado a contrarrestar los efectos de la competencia de la "industria extranjera, (especialmente la alemana) que inundaba

"el mercado inglés. Muchas organizaciones obreras apoyaban esta tendencia porque creían ver una solución del problema de la desocupación en la atenuación del librecambismo, sistema a que atribuían la decadencia de muchas fábricas británicas".- (1)

Con el triunfo de los liberales encontró eco el clamor de terminar con la gran propiedad y es así que en 1909, se revela la personalidad de Lloyd George, Ministro de Hacienda del gabinete de Mr. Asquith, quién inicia en Gran Bretaña, una tenaz lucha para implantar un impuesto directo al valor de la tierra y el aumento progresivo a las grandes fortunas. "Es en la Inglaterra moderna de los Webb y Shaw que se levanta contra la tradición, es la Inglaterra socialista que tiene que luchar contra los antiguos privilegios".- (2)

Como hemos dicho, la lucha política termina con la renovación de las Cámaras y la sanción de una ley limitando los poderes financieros de los lores, quedando resuelta la crisis inglesa con la supremacía de los Comunes en materia financiera.-

La "Finance Act" de 1909-1910 estableció cuatro nuevas categorías de impuestos que son:

- 1.- Impuesto al mayor valor no ganado estrictamente, (unearned increment) que adquiere la tierra, llamado increment value duty, con una cuota proporcional del 20 %;
- 2.- Impuesto de reversión (reversión duty), destinado a imponer el mayor valor de los inmuebles que están en lease, es decir, en arrendamiento por cierto número de años, integrándose al Estado de esta

---

(1).- TREVISAN, E. "La reforma tributaria argentina, en lo concerniente a la imposición de la tierra" - Pág. 63/64.-

(2).- BECU, T. "Impuestos al Mayor Valor de la propiedad inmueble" Pág. 61.-

manera el mayor valor adquirido por tierras que no se transmiten y que por esta razón no pagan el impuesto anterior, con cuota del 10 %.-

- 3.- Impuesto sobre las tierras incultas o no valorizadas suficientemente (undevelop land duty) con cuota de  $\frac{1}{2}$  penique por cada libra de valor de dichas tierras y,
- 4.- Impuesto anual sobre el valor en renta de todos los derechos de explotaciones minerales u otros semejantes (mineral rights duty) con una cuota del 5 % sobre el aumento anual de la renta.-

En cuanto a la oportunidad del pago los casos previstos por la ley son los siguientes:

- 1.- Transferencia de la propiedad por actos entre vivos (venta, donaciones, etc.).-
- 2.- Transferencia por fallecimiento.-
- 3.- En las oportunidades periódicas que la ley establece en los casos en que por naturaleza o condición de las personas propietarias no ocurre ninguna de las dos situaciones anteriores.-

Las palabras del mensaje concretaban el pensamiento gubernamental acerca de la forma en que se aplicaría el impuesto al mayor valor.-

"Se impondrá una tasa sobre el aumento de valor de los

"terrenos debido a empresas de utilidad pública o de vecinos.  
"No queremos sancionar un impuesto retrospectivo. Son solamen-  
"te los mayores valores futuros que queremos tasar. Comenzare-  
"mos por una evaluación de los terrenos por su valor de venta  
actual, y es el mayor valor que ellos puedan adquirir al que  
simpondremos. De estos mayores valores, deducción hecha del que  
resulte de las construcciones y mejoras, mayores valores estr-  
"ictamente inmerecidos (Strictly unearned) tomamos 1/5 para  
"el Estado... la tasa será igualmente pagada en las multacio--  
"nes por deceso, como suplemento del derecho sucesorio. La tie-  
"rra será valuada al fallecimiento de su propietario, y si el  
"mayor valor no resulta de gastos hechos y no se deben al pro-  
"prietario, sino al resultado del acrecentamiento de la pobla--  
"ción o a otra causa, el impuesto será percibido en provecho  
"de la comunidad sobre este mayor valor".-

"Las personas morales debían pagar el impuesto en in-  
"tervalos determinados".- (1)

Haremos una comparación entre la ley inglesa y la  
ley alemana:

<u>Ley Inglesa</u>	<u>Ley Alemana</u>
Fecha fija para el comienzo del plus valor,	Fecha variable: la de la adquisi- ción anterior.
Gravamen al plus valor no crea- do por el dueño.	
Percepción ocasional con motivo de las transmisiones y periódica cada 15 años para los bienes de corporaciones.	Percepción ocasional, con moti- vo de las transmisiones.

-----  
(1).- AHUMADA, Guillermo - obra citada, pág. 421.-

Imposición casi exclusivamente sobre el suelo no edificado y no destinado a la agricultura.

Imposición sobre toda la propiedad inmueble construída o no construída.

Gravamen del plus valor superior al 10 %.

Gravamen de todo plus valor.

Tasa del 20 %.

Tasa progresiva: 10 a 30 %.

Argentina: con respecto a nuestro país ha habido varios proyectos sobre la imposición al mayor valor, siendo uno de los primeros el presentado por J.B. Justo, diputado socialista, quién en 1909, expresaba la necesidad de aplicar dicho tributo ante el mayor valor obtenido por las propiedades debido al progreso humano y no a la acción de los propietarios.-

Roque Sáenz Peña presenta el 28/6/1912, un proyecto fundado en los siguientes términos:

"Considero necesario crear un impuesto que falta en nuestro régimen financiero, impuesto que han adoptado con éxito naciones y cuya ausencia no abona la justicia distributiva con que debería estar establecido entre nosotros, me refiero al impuesto sobre la valorización de la propiedad, en cuanto ella no proceda de la obra o trabajo privado sino del esfuerzo colectivo".- (1)

En 1913, los diputados Tomás de Anchorena y José M. Oliver, entregaron otro proyecto de impuesto al mayor valor y que era muy semejante al presentado por Sáenz Peña, pues ambos gravaban la diferencia de valor entre el fijado para la contribución directa y el precio de venta del inmueble.-

-----  
(1).- Diario de Sesiones del Senado - Año 1912 - T.1 - Pág. 37.-

El 14/5/1913, el diputado Gonnat, presentaba un proyecto de impuesto al Mayor Valor. Decía el art. 7º.:

"El servicio de amortización e intereses a que se refiere el artículo anterior será atendido:.....5º. con el producido una suma con que proporcionalmente contribuirá cada una de las provincias beneficiadas por esta ley y que podrán obtener de un impuesto territorial al Mayor Valor de las tierras que atraviesen los caminos pavimentados o de otras fuentes si lo creyeran conveniente.....- (1)

El 13/7/1920, el diputado radical Juan Luis Ferrarotti, presentó otro proyecto que tuvo la misma suerte de los anteriores, pues fué rechazado.- (2)

La representación socialista, insistió en varias oportunidades en la necesidad de la sanción de una ley que estableciera el tributo que comentamos, pero sus proyectos quedaron en simples aspiraciones. En 1923, estuvo a punto de concretarse esa idea ya que el proyecto presentado con fecha 27 de junio fué aprobado por la Cámara de Diputados, pero no obtuvo mayoría en el Senado.-

Manuel V. Besasso, el 17/7/1935, da a conocer un proyecto muy interesante, cuyas características principales son las siguientes:

- 1.- Imposición de gravámenes sobre la tierra y su mayor valor con exclusión de las mejoras.-
- 2.- Principio de progresividad en proporción al valor venal del suelo para provocar la subdivisión de

-----  
(1).- Diario de Sesiones del Senado - Año 1912 - T. I - Pág. 117

(2).- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados - Año 1920 - T. III - Pág. 190.-



3.- Fundamentos que se dieron en nuestro país al crear el impuesto a las Ganancias Eventuales.-

Como hemos visto, el impuesto al mayor valor inmobiliario era auspiciado en el país desde hacía varias décadas, pero recién en 1946 y por Decreto-Ley se lo estableció con carácter nacional, gravando no solo los beneficios obtenidos y exteriorizados en la venta o permuta de bienes inmuebles sino también de bienes muebles y ganancias fortuitas como ser los premios de la lotería o cualquier otro juego de azar.-

La ley era más completa que los proyectos anteriores. En todos estos proyectos, el bien gravado era la riqueza inmobiliaria; en cambio la ley sancionada en 1946, más amplia, está dentro de la concepción que hemos mencionado con anterioridad, como perteneciente a A. Wagner, quien consideraba que toda economía individual depende en gran parte de las condiciones del medio exterior, las que determinan un incremento de valor de los bienes muebles e inmuebles, sin actividad alguna por parte de sus titulares. Incluía en esa categoría de tributos aquéllos que gravan las ganancias de juego, las ganancias fortuitas, que son otros hechos imponibles para la ley de Ganancias Eventuales.-

El proyecto de Decreto-Ley, elevado al Ministro de Hacienda, fundamentaba el mismo en los siguientes términos:

"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 del contribuyente, 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.-

"El reconocimiento de este principio de manera univer  
"sal ha determinado el paulatino desenvolvimiento del impuesto  
"a los réditos por ser el que mejor responde a las normas de e-  
"quidad y justicia distributiva, al punto que hoy constituye en  
"la mayoría de las naciones, el eje central de su régimen tribu  
"tario. En un comienzo, hasta la consolidación definitiva del a  
"ludido principio, y dado el cambio fundamental que venía a in-  
"troducir dicho impuesto, el concepto de rédito o renta fué ne-  
"cesariamente limitado, coincidiendo casi totalmente con el con  
"cepto económico. Pero poco a poco y dadas las injusticias que  
"consagraba esa limitación se fué abandonando la acepción mera-  
"mente económica de renta para llegar a gravar por disposición  
"legal a beneficios que desde el punto de vista de los econo-  
"mistas, no reúnen los elementos constitutivos de una renta. Co  
"mo lo destaca el escritor brasileño Rubou Gomez de Souza,- (1)  
"entre los elementos del concepto de rédito, el de la permanen-  
"cia de la fuente productora, (que se traduce en la práctica  
"por el carácter periódicamente renovable del rédito), está per  
"diendo terreno en la doctrina y en la ley positiva. La mayor  
"parte de las legislaciones gravan actualmente, con apoyo doc-  
"trinario, los ingresos eventuales como donaciones, indemniza-  
"ciones, premios de loterías, etc.-

"De la misma manera Giuliani Fonrouge, en la Revista  
"de Derecho del Trabajo, al hacer la crítica de fallos dictados  
"por la Suprema Corte de la Nación, concluye, con respecto al  
"concepto fiscal de renta que: "...Sirve para demostrar que no  
"son-

(1).- Rubou Gomez de Souza: La Ley - T. 50 - "Ideas generales so-  
bre la imposición de los Beneficios Extraordinarios".-

"son indispensables para su caracterización los requisitos de  
"la vieja doctrina: peridicidad, permanencia de la fuente, ex-  
"plotación de la fuente.-

"Finalmente y dentro de las mismas líneas, el autor  
"norteamericano Roswell Magill, en su conocida obra "Taxable In-  
"come" señala la evolución de la legislación y jurisprudencia  
"de EE.UU. con respecto al concepto enunciado.-

"Se explica esta evolución dado que la capacidad contri-  
"buitiva de una persona en un año determinado, no puede ser medi-  
"da exclusivamente por sus ingresos normales y periódicos, sino  
"que influyen decisivamente en ella las ganancias o beneficios  
"de cualquier fuente. No se ve por que razón ha de estar exenta  
"de tributar el gravamen una persona que en una operación deter-  
"minada 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 profe-  
"sión, comercio o actividad habitual.-

"El proyecto de ley de Impuesto a los Réditos, presen-  
"tado al Congreso por el P.E. de la Nación, en el año 1941, ha  
"precisado y ampliado el concepto de rédito, pero mantiene aún  
"excluidos aquellos beneficios que representan ganancias de capi-  
"tal, y otros ingresos que significan verdaderos enriquecimien-  
"tos para el que los percibe, como son los premios de loterías,  
"etc.. Debe por tanto dictarse una ley complementaria que alcan-  
"ce a aquellos enriquecimientos que, no obstante aumenta la ca-  
"pacidad contributiva del contribuyente en el año que los perci-  
"be, se mantienen ajenos a todo gravamen. Pese a tratarse de u-  
"na ley intimamente relacionada con la del impuesto a los rédi-

"tos, incorporarla a ésta, significaría introducir una alteración entre beneficios-renta y beneficios-capital.-

"En el proyecto que se acompaña, se ha precisado el concepto de beneficio gravable como todo enriquecimiento no alcanzado por la ley de impuesto a los réditos. Deliberadamente se evitó de hablar de aumentos de patrimonio para quitar todo género de dudas y sutilezas jurídicas, arguyéndose distinciones entre los beneficios capitalizados y aquellos a los que se hubiera dado cualquier otro destino.-

"Asimismo, se gravan exclusivamente aquellos beneficios o ganancias que estuvieren efectivamente realizados y no los que provengan de la simple valorización; vale decir, que es necesario la transferencia del bien que arroja la utilidad. Facilmente se explica el fundamento de esta disposición; no es posible gravar ganancias que no son definitivas y están sujetas a todas las eventualidades futuras; en caso de valorización de esos bienes, el contribuyente tiene un beneficio en expectativa que recién se formaliza al efectuarse la operación de transferencia. Por otra parte esta norma es la que consagran todas las legislaciones para gravar los negocios de especulación que ofrecen características similares.-

"Las excepciones, salvo dos de ellas, son similares a las del impuesto a los réditos y se fundan en iguales razones. Las dos nuevas, propias de este impuesto, se refieren a las donaciones, herencias y legados sujetos al impuesto a la transmisión gratuita de bienes y a los beneficios provenientes de la venta, permuta o cambio de bienes muebles adquiridos por el contribuyente para su uso personal y el de sus familiares.-

"La excepción relativa a las donaciones, legados, etc.,  
"tiene su causa en el propósito de evitar la doble imposición,  
"ya que están gravados por leyes especiales; la que se refiere  
"a la venta de cosas muebles de uso personal del contribuyente  
"y sus familiares, busca eludir las graves complicaciones de or-  
"den administrativo que significaría la verificación de este ti-  
"po de ganancias y el carácter odioso que daría al impuesto al  
"penetrar excesivamente en la vida del hogar.-

"quedan sin embargo, fuera de esta excepción las ven-  
"tas de importancia cuando se trata de obras de arte e inversio-  
"nes de lujo y que por su naturaleza no pueden considerarse de  
"carácter indispensable.-

"Se destaca también que solo se gravan en la ley que  
"que se propicia, los beneficios obtenidos en el país; la excep-  
"ción del gravamen a los beneficios producidos en países extran-  
"jeros, tienen su fundamento en los inconvenientes que provoca-  
"ría en la práctica su verificación, ya que en muchos casos son  
"ingresos accidentales.-

"El carácter típico de esta clase de beneficios, que  
"fundamenta su separación de los gravados por el impuesto a los  
"réditos, determina asimismo que solo se admite la compensación  
"de utilidades y quebrantos de operaciones alcanzadas por esta  
"ley sin ninguna interferencia con la del impuesto a los rédi-  
"tos. Sin embargo, se permite la compensación de los quebrantos  
"netos de un año con las utilidades del mismo tipo hasta cuatro  
"años después, siguiendo así la norma consagrada por el decreto-  
"ley número 18.229/43, de reforma al impuesto a los réditos.-

"Los beneficios que soportan el gravamen de esta Ley,

"son evidentemente beneficios eventuales, que pueden producirse  
"en un año determinado, sin que se vuelvan a obtener más. Esta  
"circunstancia se ha tenido en cuenta al redactar las disposicioo  
"nes relativas al año fiscal, al límite mismo para ser gravables  
"y a la tasa única proporcional. Se trata de ganancias eventua-  
"les , que pueden separarse del conjunto de operaciones o acti-  
"vidades del contribuyente y por tanto no existe ninguna razón  
"de orden teórico o práctico para apartarse del año calendario  
"en todos los casos. Por la misma razón la aplicación de tasas  
"progresivas podría consagrar evidentes injusticias, ya que el  
"que por cualquier circunstancia hubiera hecho varias operacio-  
"nes de este tipo en un año, tendría que pagar un impuesto mucho  
"mayor que si las hubiera repartido entre varios.-

"El límite mínimo de cuatro mil pesos, tiende a dejar  
"fuera del impuesto, aquellas operaciones de poco monto cuya ve-  
"rificación indudablemente difícil no compensaría el impuesto  
"a recaudar.-

"Indudablemente que el mayor volúmen de beneficios a  
"gravarse estará dado por las operaciones de inmuebles y títu-  
"los; de ahí que se obligue a los escribanos, rematadores, cor-  
"redores, etc., a actuar como agentes de retención.-

"La Dirección podría en caso necesario, ampliar estos  
"agentes, pues rigen también las normas de la Ley N°. 11,683".-  
(Lucio Scelso, Presidente del Consejo y Jorge Martínez de Hoz,  
secretario).-

-----

4.- Puede ser Nacional el Impuesto a las Ganancias Eventuales?.-

Entre todos los tipos de agrupación de los impuestos, la más conocida es la que los clasifica en directos e indirectos.-

Hay distintos puntos de vista para conocer si un impuesto es directo o indirecto; mencionaremos dos de ellos:

1.- Teoría que se basa en la incidencia (Leroy-Beaulieu) del impuesto; expresa que si el sujeto a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto (contribuyente de jure) soporta definitivamente el mismo, dicho impuesto es directo.-

Si esta persona encontrara la manera de hacerlo incidir sobre otro sujeto (de facto) dicho impuesto es indirecto.-

2.- Teoría que tiene en cuenta el punto de vista administrativo; dice que un impuesto es directo cuando los contribuyentes (sujetos pasivos del impuesto) pueden agruparse o empadronarse de antemano, gravando el capital, la renta, la persona o la propiedad.-

Será indirecto el impuesto cuando los titulares no pueden empadronarse, pues gravan determinados hechos o actos y deben percibirse mediante la aplicación de una tarifa.-

"Qualquiera sea el criterio que se adopte, la verdad es que en el fondo la debatida cuestión de distinción entre im-

puestos directos e indirectos, descansa más que nada en cuestio nes jurisprudenciales, en tradiciones históricas, más que en critérios científicos rigurosos".- (1)

En nuestro país la calificación de un impuesto como directo o indirecto, tiene fundamental importancia, ya que los primeros por prescripción constitucional solo pueden ser esta--blecidos por las provincias, pudiendo hacerlo la Nación en los casos excepcionales del artículo 67, (que especifica las atribu--ciones del Congreso Nacional) inciso 2:

"Imponer contribuciones directas por tiempo ~~indetermi~~nado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Na--ción, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".-

Armoniza lo dicho, con lo establecido en el artículo 40:

"El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de de--rechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la po--blación imponga el Congreso General, y de los empréstitos y ope--raciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgen--cias de la Nación o para empresas de utilidad nacional". Comple--mentado por el artículo 104, que dispone:

"Las Provincias conservan todo el poder no delegado p--or esta institución al Gobierno Federal y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorpo--ración".-

-----  
(1) AHUMADA, Guillermo - Obra citada, pág. 222.-

P Por las disposiciones transcriptas -a las que podemos agregar lo dispuesto por los artículos 9, 10 y 11-.-

Constitucion Nacional:

Art. 9.- En todo el territorio de la Nación no habrá más Aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.-

Art. 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos, de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercaderías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.-

Art. 11.- Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una Provincia a otra, serán libres de los derechos de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponerse--les en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.-

Art. 12.- Los buques destinados de una Provincia a otra no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito; sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un

puerto respecto a otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio,-

Surge el deslinde tributario entre la Nación y las provincias, otorgando a ambas jurisdicciones la facultad de establecer gravámenes indirectos, (con excepción de los derechos de importación y exportación, a cargo exclusivo de la primera) y reservando para las provincias los impuestos directos que, como hemos visto, la Nación solo excepcionalmente puede establecerlos.-

El impuesto a las ganancias eventuales, es evidentemente un impuesto directo y su aplicación en virtud de todo lo dicho corresponde a las provincias. Pero, el Estado Nacional siempre necesitado de mayores recursos, así como en 1891, apeló a los Impuestos Internos al consumo, que por indirectos que son existieron en concurrencia con los provinciales, que luego se sancionaron (la Ley N°. 12.139, modificada por la Ley N°. 14.390, terminó con la superposición), recurrió posteriormente a los impuestos directos y así fueron apareciendo como tributos nacionales los impuestos a los réditos, (año 1932); a los Beneficios Extraordinarios, (año 1943); a las Ganancias Eventuales, (año 1946) y sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes, (año 1951).-

Para salvar las apariencias se los estableció con carácter transitorio, desvirtuando ello por sucesivas prórrogas, completando el cuadro un absurdo sistema de coparticipación que veremos en detalle en el capítulo correspondiente.-

Las prórrogas sucesivas de los plazos de vigencia han anulado las posibilidades de discusión del impuesto y de sus repartos y siempre han primado las necesidades de la Nación sin a-

veriguarse cuales son las necesidades de las provincias.- (1)

Se está en presencia por lo tanto, en el caso del Impuesto a las Ganancias Eventuales, de una fuente rentística que pertenece a las provincias, en virtud de las disposiciones constitucionales mencionadas.-

Pero no son solo razones constitucionales las que pueden aducirse en favor de las provincias para establecer el impuesto, sino tambien la naturaleza misma del impuesto.-

Si grave la riqueza inmueble, sometida por el principio territorial a la autoridad del lugar donde se encuentra radicada, es indiscutible la potestad privativa de las provincias pues "tratándose como se trata de un impuesto afín a la Contribución Territorial, deben, logicamente intervenir las mismas autoridades que recauden ese impuesto, o sea las provinciales. Hacer lo contrario sería recargar injustificadamente el costo de la administración".- (2)

Acota el Dr. Guillermo Ahumada que:

"Los impuestos sobre los Mayores Valores territoriales como forma típica de impuesto al capital, han sido ventajosamente organizados, como recursos locales más que de Estado. Las jurisdicciones locales están más capacitadas para establecerlas y valorar con más justicia los acrecentamientos producidos en el tiempo.- (3)

Ocurre lo mismo con las ganancias obtenidas de los juegos de azar, loterías, etc., deben ser objeto de la imposición propia de las provincias y no de la Nación.-

Las provincias que permiten el funcionamiento de instituciones

(1).-AHUMADA, Guillermo - Tratado de Finanzas Públicas - T. II - Pág. 743 - Ed. 1956.-

(2).- TREVISAN, E. - La reforma del sistema rentístico argentino - Pág. 162.-

(3).- AHUMADA, Guillermo - Tratado de Finanzas Públicas - T. II - Pág. 781 - Ed. 1956.-

de juego son las indicadas para gravar las utilidades que se obtienen por dicha causa en los límites de su jurisdicción, (aunque actualmente el Estado Nacional) convertido en verdadero industrial del juego ejerce el monopolio de esta actividad). Otro tanto puede decirse con respecto a las loterías organizadas por las autonomías provinciales.-

Aunque en este aspecto somos partidarios de la supresión y represión absoluta de todo tipo de juego: ruleta, loterías, rifas, apuestas sobre carreras de caballos, etc..-

De todo lo expuesto surge que el Impuesto a las Ganancias Eventuales no puede ser establecido con carácter nacional, pues se oponen a ello fundadas razones constitucionales y administrativas, agregando Trevisan: (1) razones de orden financiero "porque la experiencia realizada en otros países demuestra que este impuesto se adapta más al uso de las administraciones locales, siendo su producido no muy abundante".-

-----

(1).- TREVISAN, E. - Obra citada, pág. 162.-

## CAPITULO II

### SUJETO DEL IMPUESTO

El impuesto ha sido definido como "una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente, y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible".- (1)

Surge de esta definición, que existe un sujeto con facultades compulsivas de imposición, (sujeto activo) y un sujeto pasivo a quién se le puede exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria.-

"El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, en el ejercicio de una potestad pública derivada del poder de soberanía. La soberanía financiera no es más que un aspecto de la soberanía del Estado, que implica la facultad de imperium, o facultad de gobernar, de disponer y de subsistir con recursos públicos, propio sólo de los órganos del derecho público. La atribución del Estado surge, ipso jure de la propia constitución, y los órganos indirectos, personas perfectas del derecho público, que cumplen fines semejantes, son (en los países federales, por autoridad propia o delegada), las provincias y las comunas.-

"A otras asociaciones -personas imperfectas del derecho público, que cumplen fines paralelos y semejantes a los del Estado- no es posible atribuirles la calidad de sujeto activo del impuesto, pues están desprovistos de la facultad de

(1).- AHUMADA, Guillermo, obra citada - pág. 201 T.I. - Ed. 1948.-

"imperium, que solo ejercen excepcionalmente por delegación.-

"Sujetos pasivos son aquellos que tienen la obligación jurídica y la responsabilidad de pagar impuestos. Esta obligación surge siempre que se presente el hecho objetivo previsto en la ley de la existencia de una capacidad contributiva imponible.-

"Pugliese, distingue las siguientes clases de sujetos pasivos:

"A.- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. (Contribuyente - deudor del tributo o el sucesor del contribuyente por causa de muerte o inter vivos).-

"B.- Sujetos pasivos, en parte por deuda propia, y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria. (Partes contratantes de actos o convenios; socios y participantes de sociedades comerciales; coherederos).-

"C.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad substitutiva.-

"D.- Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. (Funcionarios, magistrados, procuradores, notarios, etc.).-

"E.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. (Terceros propietarios de inmuebles) (1)

Reig, considera que "en general corresponde distinguir dos categorías de sujetos (pasivos): contribuyente y responsable.- (2)

(1).- AHUMADA, Guillermo - obra citada - T. I, pág. 268/69 - Ed. 1956.-

(2).- REIG, E.J. - Impuesto a las Ventas - Pág. 115/116.-

"El primero se encuentra obligado al pago por un título propio, pues como dice Jarach (1) con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo".-

"El responsable en cambio, siguiendo al mismo autor, actúa frente al fisco en carácter de intermediario y sólo puede ser determinado por mención expresa de la ley: se lo utiliza como solidario o sustituto del contribuyente, atendiendo a la situación especial en que se encuentra en razón de su profesión, oficio, etc., con respecto a los actos que dan nacimiento a la obligación tributaria -despachantes de aduana, comisionistas, consignatarios, etc.- pero, por regla general, su responsabilidad no suprime la del contribuyente.-

-----

-----  
(1).- JARACH, Dino - El hecho imponible - Buenos Aires, 1943 - Pág. 132.-

Aplicando lo dicho a nuestro impuesto a las ganancias eventuales, resulta que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado Nacional a pesar de que, como hemos observado, se oponen a ello fundadas razones constitucionales, administrativas y hasta financieras.-

En cuanto al sujeto pasivo del gravamen, el artículo 1 del decreto reglamentario establece que son contribuyentes -en la forma y límites establecidos por la ley-

- a) Las personas de existencia visible capaces o incapaces, según el derecho común; es de hacer notar que, como observa Gerest, "para este impuesto son contribuyentes directos los menores de edad por los beneficios provenientes de la realización de sus bienes, aunque se trate de bienes cuyos réditos usufructúan los padres, quienes tienen la obligación de la declaración e ingreso del gravamen en su carácter de representantes necesarios. En este caso existe una diferencia con la ley del impuesto a los réditos, según la cual los padres son los contribuyentes cuando gozan del usufructo de los réditos de sus hijos menores de edad".-

"La diferencia señalada no supone una dualidad de criterio impositivo. Existe por el contrario, perfecta concordancia entre los distintos tratamientos indicados, que responden a situaciones diferentes. El usufructo de los bienes de los hijos menores corresponde en propiedad a los padres; mientras que

el producido de la realización de los mismos y, en consecuencia, la diferencia entre el precio de costo y el de venta -que constituye el hecho imponi--ble para el impuesto a las ganancias eventuales- acrecienta el patrimonio del menor. En uno y otro caso, pués, los gravámenes inciden sobre la perso--na que recibe el beneficio, sobre el padre, cuando se trata de réditos que usufructúa; sobre los hi--jos, cuando se trata de utilidades que les pertene--cen.-(1)

- b) Las sociedades anónimas y en comandita por accio--nes en la parte que corresponda a los socios coman--ditarios;

Ello significa que las sociedades de capital son contribuyentes por si mismas y con independencia de los socios que las componen, contrariamente a lo que ocurre con las sociedades comerciales de personas, colectivas, comanditas simp~~l~~es, de res--ponsabilidad limitada o de cualquier otro carácter que constituyan verdaderas sociedades de personas, en las cuales los contribuyentes son cada uno de los componentes de la entidad y no la entidad misma de modo que si la sociedad obtuviera un beneficio alcanzado por el impuesto se prorratará entre los socios en la proporción establecida en el contrato social o, en el caso de no existir éste, en propor--ción al derecho que cada uno tenga en la sociedad.-

---

(1).- Impuestos, teoría y práctica de su aplicación. Ed. 1954 por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - Capital Federal - Exposición de Abraham Isaac Gerest - Pág. 332.-

- c) Las demás personas jurídicas del Código Civil;
- d) Las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos, o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.-  
Al igual que en el impuesto a los réditos la sucesión es contribuyente hasta la fecha de la declaratoria de herederos o hasta tanto el testamento sea declarado válido y desde cualquiera de esos momentos hasta la partición, serán contribuyentes los herederos a título de condóminos.-

Con respecto a la sociedad conyugal, el artículo 1 (in fine) del derecho reglamentario considera que para atribuir a cada cónyuge los beneficios obtenidos durante la existencia de la misma, se tendrán en cuenta las normas especiales que a ese respecto fija la ley del impuesto a los réditos, (arts. 27, 28, y 29) y que veremos en detalle en su oportunidad.-

-----

Obligados a presentar declaración jurada

Los contribuyentes enumerados y en su caso los responsables del cumplimiento de la deuda ajena -siempre que hubieran obtenido beneficios imponibles-, están obligados a presentar una declaración jurada anual en los formularios oficiales e ingresar el impuesto resultante dentro de los plazos que establezca la Di

rección, aunque en el caso de que razones de simplicidad administrativa así lo aconsejen podrán quedar exentos de presentar la susodicha declaración.-

Esto último es común en aquellas personas que realizan una sola operación alcanzada por el impuesto en el año fiscal, siempre que la retención se hubiese practicado sobre el beneficio total obtenido en la venta, revistiendo el carácter de declaración jurada el formulario N°. 4.948 ó 4.949, utilizado por el escribano (caso de transferencia de inmuebles) según corresponda.-

Agrocaremos que, el artículo 30 de la Ley N°. 11.683 expresa que el pago del impuesto, con más sus intereses, recargos y multas -en su caso- se hará mediante depósito en las cuentas especiales del Banco Central de la República Argentina, del Banco de la Nación Argentina y de los Bancos particulares que la Dirección autorice a ese objeto, o mediante cheque, giro o valor postal o bancario sobre Buenos Aires y a la orden de la Dirección General Impositiva.- (1)

-----

-----  
(1).- Ley 11.683 - Art. 30 - T.O. 1956.-

### CAPITULO III

#### OBJETO DEL IMPUESTO

Es el artículo 3º. de la reglamentación el que especifica cuales son los beneficios o enriquecimientos alcanzados por el impuesto al expresar: "son los derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad como ser: venta voluntaria o forzosa, transferencia, permuta y toda otra acto que importe disposición de bienes muebles o inmuebles, derechos y valores representativos"... "y en general toda clase de enriquecimientos que no esté expresamente exceptuado"(art. 2 in fine de la ley), "derivados de fuente argentina y no gravados por la ley de Impuesto a los Réditos"(art. 1º. de la ley).-

Considerándose beneficios derivados de fuente argentina, aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio de la Nación, de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro de los límites de la misma sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.- (B)

Es en razón de ello, que el contribuyente debe justificar el acrecentamiento de su patrimonio producido durante el ejercicio pues si nó "se considerarán asimismo como réditos del ejercicio fiscal en que se produzcan, los aumentos de capital cuyo origen no pruebe el interesado, salvo que la tasa que correspondiera por impuesto a los réditos, incluyendo esos aumentos fue

(1).- Art. 3 - Ley N . 11.682 - T.O. 1956.-

ra inferior a la del impuesto a las ganancias eventuales, en cuyo caso se considerarán como beneficios sujetos a este gravamen" (1)

-----

Exenciones que establece la ley.-

El artículo 4º. de la ley exime expresamente del impuesto esto:

1.- Las utilidades o beneficios obtenidos por las personas o entidades públicas o privadas, cuyas rentas están expresamente exentas por la ley del Impuesto a los Réditos.-

En virtud de la disposición transcripta y según el art. 19 de la Ley N°. 11.682, (t.o. 1956), no estarán sujetos al gravamen:

a) Los réditos de los fiscos nacional, provinciales y municipales y los de las instituciones pertenecientes a los mismos;

Las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales, estarán exentas en la parte de réditos que corresponde a éstos últimos;

Esta exención es lógica, ya que no puede concebirse que el Estado se pague impuestos a sí mismo.-

b) Los réditos de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que

-----  
(1).- (Art. 25 in fine de la Ley N°. 11.683 de Percepción de Impuestos).- Ver fallo en caso "Tognola de Rodriguez, Elsa c/D.G.I..-"

éstas acuerdan comprenda el gravámen de esta ley y siempre que los réditos deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades;

La exención del impuesto debe estar expresamente establecida por la ley, por la cual la Nación se comprometió a liberar del mismo a la entidad con quien contrató y comprende únicamente a los réditos derivados de la actividad principal de las empresas, pues es esta la que se tuvo en cuenta para acordar aquella exención. Este inciso respeta las franquicias otorgadas a empresas de servicios públicos constituidas con anterioridad a la sanción de la ley.-

- c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las rentas de los edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa-habitación de sus respectivos representantes y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad;
- d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y ~~laja~~ que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.),

distribuyan las cooperativas de consumo entre sus socios;

Esta exención está basada en que las sociedades cooperativas no persiguen fines de lucro o de especulación, sino la cooperación y ayuda económica de los asociados, en vista generalmente a obtener la satisfacción de las necesidades de los mismos con un menor costo que el que debieran soportar si actuaran individualmente.-

e) Los réditos de las instituciones religiosas.-

Por no perseguir fines de lucro y también por ser de carácter social el destino que estas instituciones dan a los fondos que perciben, se hallan exentas del impuesto.-

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

La exención es perfectamente fundada ya que las instituciones mencionadas, benefician a la colectividad y no sería justo gravar los fondos que perciben, teniendo en cuenta además que la ley no concede la

exención a aquellas entidades organizadas jurídicamente, como sociedades anónimas u otra forma comercial y las que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.-

g) Los réditos de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes, y los beneficios que éstas proporcionan a sus asociados;

Como en el caso anterior, se consideran a éstas entidades, como de beneficio público, ya que su objeto no es obtener lucro o especular, sino prestar ayuda a sus asociados (asistencia médica, ayuda económica en caso de muerte, invalidéz, etc.).-

h) Los intereses de depósito en caja de ahorro, cualquiera sea la modalidad adoptada para su liquidación y pago;

Esta exención se funda en la falta de interés fiscal, dado lo exiguo del interés obtenido por los depósitos de sumas pequeñas en Caja de Ahorros.-

i) Las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causa de muerte o por incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especia-

les de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro. No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por preaviso y despido;

La primera parte de este inciso del artículo 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos, coincide con el inciso c) del artículo 4 de la Ley que estamos tratando y tiene por objeto eximir de impuestos a las sumas que se perciben por causas ajenas a un propósito de lucro o de especulación. Se trata de sumas que se perciben en casos especiales en razón de un sistema de previsión social y no sería equitativo gravarlas.-

Lo mismo ocurre en los casos de sumas percibidas en cumplimiento de un contrato de seguro, pues representan la restitución de un capital a cuya formación han contribuido los asegurados.-

j) Los derechos amparados por la ley 11.723, en la parte que no exceda de veinte mil pesos moneda nacional (m\$. 20.000.-) por año fiscal y siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores y que las respectivas obras estén debidamente inscriptas en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual.

La Ley del Impuesto a las Ganancias Eventuales ha ampliado esta exención pues por el inc. d) del artículo 4, no pone límite al importe no ~~gr~~ gravado.-

Son perfectamente atendibles los fundamentos de esta exención ya que su objeto, es el de no poner trabas a la producción intelectual, con lo cual se beneficia la colectividad al elevar el nivel de cultura. A este respecto hay un fallo muy interesante de la C. Suprema de la Nación, en el caso "D.G.I. c/ Alberto Molina":

quedando sentado que: "El premio otorgado al autor de una obra intelectual, no está gravado por el impuesto a las Ganancias Eventuales, por ser un beneficio gravado por réditos y exento expresamente por una disposición de la Ley N°. 12922" por cuanto "la recompensa acordada al autor como premio al mérito de una obra jurídica que había sido fruto de su labor intelectual, constituía un emolumento que no entrañaba un ingreso fortuito y ajeno a la actividad profesional del contribuyente".- (1)

k) Los réditos de títulos, acciones, cédulas, bonos y valores similares, emitidos por entidades oficiales o mixtas, en la parte que corresponde a la Nación, provincias o municipalidades, cuando exista una ley general o especial que así lo disponga.-

---

(1).- Boletín de la Dirección General Impositiva - julio 1957 - Pág. 34 - Fallo del 22/2/57.-

Muchas veces el Estado, con el objeto de atraer a los inversores establece en la ley de emisión de valores la exención impositiva de la renta devengada por tales valores; ese es el fundamento de este inciso.-

l) Las dietas de los legisladores salvo manifestación expresa en contrario del interesado.-

m) Quedan exentas del pago del Impuesto a los Réditos y de todo otro impuesto nacional las asociaciones deportivas y de cultura física y los inmuebles de su propiedad en que funcionen sus campos de deportes, instalaciones inherentes a sus fines y sedes administrativas y o/sociales, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar, y/o cuyas actividades de mero carácter social previenen sobre las deportivas conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo;

Este inciso amplía la exención concedida en virtud del inciso f) a las entidades de cultura física.-

n) La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento en los casos de seguros de vida y mixtos y en los de títulos o bonos de capitalización.-

2.- Las donaciones, herencias y legados sujetos al impuesto a la transmisión gratuita de bienes.-

La exención se funda en que en estos casos se opera una transferencia a título gratuito estando sometidos al impuesto respectivo por cuanto el requisito de la onerosidad es indispensable para que un acto o actividad caiga dentro de la órbita del Impuesto a las Ganancias Eventuales, como expresamente lo establece el artículo 3 del decreto reglamentario.-

La exención alcanza solamente a la transmisión de los bienes del titular de los mismos a sus herederos, donatarios o legatarios porque ella configura una transferencia puramente declarativa en la cual no puede existir el mayor valor sometido al impuesto. El impuesto recaerá sobre el mayor valor, cuando la transmisión onerosa se produzca de los herederos, donatarios o legatarios a terceros, aún en el caso de que en el momento de producirse la venta subsista la indivisión, (esto para el caso de muerte del titular de los bienes que se transmiten).-

En "Parolín Pedro su sucesión" se expresó: "El impuesto a las ganancias eventuales tiene su causa en circunstancias distintas de las consideradas por el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, de modo que no hay superposición entre ambos gravámenes, no siendo procedente deducir el importe del primero a los efectos de la liquidación del tributo a las herencias".- (1)

3.-Las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causa de muerte o por incapacidad producida

---

(1).- La Ley - t. 78 - pág. 18 - Fallo N°. 36.648.-

por accidentes o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes especiales de previsión social, leyes civiles o como consecuencia de un contrato de seguro; Concuerd a este inciso con la primera parte del artículo 19 inc, i) de la ley de Impuesto a los Réeditos y que ya hemos analizado.-

4.- Los beneficios provenientes de derechos amparados por la ley de propiedad intelectual, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores y las respectivas obras estén debidamente ingcriptas en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual;

Deducimos como ya lo hemos visto, al analizar el inciso j) del artículo 19 de la Ley de Réeditos, que la producción literaria y artística, amparada por la Ley N°. 11.723, nunca será alcanzada por el Impuesto a las Ganancias Eventuales.- (1)

5.- Los beneficios provenientes de la venta, cambio o permuta de bienes muebles adquiridos para uso personal del contribuyente y sus familiares, salvo que se tratara de obras de arte, automóviles o inversiones de lujo vendidas durante el año por un valor superior en conjunto a treinta mil pesos moneda nacional (m~~n~~n. 30.000.-).-

Considérase que no debe gravarse el beneficio proveniente de la venta o permuta de bienes muebles

---

(1).- Ver fallo caso "D.G.I. c/Alberto Molina".-

de uso personal, en razón de que dichas operaciones no son realizadas con fines especulativos, pues el individuo los adquiere para su uso personal y en el supuesto de venta lo hace con fines de reemplazo. Pero, la ley establece una limitación por cuanto no quedan exentos los beneficios resultantes de la venta o permuta de obras de arte, automóviles o inversiones de lujo siempre que superen en conjunto los \$ 30.000.- anuales.-

6.- Los beneficios provenientes de la venta, cambio o permuta de títulos, acciones, debentures y demás valores mobiliarios.-

Este inciso fué introducido por la Ley N°. 14.060, a partir del 1/1/51, estando de acuerdo con el principio del anonimato establecido por la Ley N°. 13.925 del 11/8/1950; pero, al restablecer el decreto-ley N°. 4.073/56, la obligación de declarar la renta de los valores mobiliarios en la declaración individual para el conjunto de los réditos, este inciso no estaba de acuerdo con las nuevas disposiciones, siendo derogado por el citado Decreto-Ley (artículo 4°.), aunque con posterioridad y por decreto N°. 23.598/56 se restablece la exención en el impuesto a las Ganancias Eventuales, manteniéndose, en cambio, la imposición a los resultados obtenidos en la negociación habitual de los mismos bienes, en el Impuesto a los Réditos,

y, en su caso, tributarán también el gravámen a los Beneficios Extraordinarios.-

Por su parte el Decreto-Ley N°. 414/58, agrega otras dos ~~exenciones~~ exenciones que se incorporan al artículo 4°. como incisos:

g) g) Los beneficios provenientes de la compra, venta, cambio o disposición en el país de divisas y sus instrumentos representativos, que se introduzcan desde el exterior;

h) Las primas de emisión de acciones.-

Hemos analizado las exenciones que establece el artículo 4 de la Ley y a través de ello se observa que con prescindencia de dos de ellas, son similares a las que establece la ley de Réditos y se basan en iguales razones.-

Las dos nuevas, propias de este gravámen, se refieren a las donaciones, herencias y legados, sujetas al Impuesto a la Transmisión Gratuita de bienes y a los beneficios provenientes de la venta, permuta o cambio de bienes muebles adquiridos por el contribuyente para su uso personal y el de sus familiares.-

Son plenamente justificadas estas exenciones, por estar desprovistas de toda finalidad de lucro y además en el caso de herencia, legado o donación, se gravaría un mismo acto con dos impuestos.-

A las exenciones mencionadas debemos agregar la dispuesta por el Decreto-Ley N°. 2.187 del 28/2/57, sobre compra-venta de predios rurales. Las disposiciones respectivas son las siguientes:

Art. 7º.- El arrendatario • aparcerero podrá proponer cualquiera de las siguientes formas de pago:

a) Financiación mixta comprometiéndose a pagar por lo menos, el 20 % (veinte por ciento) al contado y el ochenta por ciento (80 %) restante en seis años mediante pagos parciales del trece por ciento (13 %) de la deuda durante los cinco primeros años y del quince por ciento (15 %) en el último, que se harán en cuotas semestrales. El crédito deberá garantizarse con hipoteca de primera grado y devengará, sobre los saldos adeudados, un interés del ocho por ciento (8 %) anual pagadero por semestre vencido. Para el pago de las cuotas semestrales, el Banco de la Nación Argentina u otra institución oficial de crédito otorgará al comprador que lo solicitare, un crédito equivalente al cuarenta por ciento (40 %) del precio total de cuyo monto se le entregará, en oportunidad de cada vencimiento, un importe igual a la mitad de la suma que deba pagar al vendedor. Tal préstamo se garantizará con hipoteca de segundo grado, devengará un interés del cinco por ciento (5 %) anual y se devolverá en seis cuotas anuales e igualmente a partir del sexto año.-

b) Para el caso de arrendamientos exclusivamen

te agrícolas, comprometiéndose a pagar, por lo menos, el diez por ciento (10 %) al contado y el saldo, garantizado con hipoteca de primer grado, en cuotas anuales hasta la total cancelación equivalente al cuarenta por ciento de la cosecha cada una, o su equivalencia en efectivo. El saldo resultante después de cada amortización se reajustará en función a números índices determinados sobre la base de las variaciones operadas en los precios mínimos de la cosecha inmediata anterior del trigo, maíz, lino, avena, centeno y girasol con relación al precio mínimo de tales productos para la cosecha 1956-57 que se considerará como base 100. Sobre el saldo resultante en cada oportunidad, se pagará un interés del ocho por ciento (8 %) anual por trimestre vencido.-

Art. 8º.- Cuando la compraventa se efectúe con arreglo a los regímenes previstos por el inciso b) del artículo anterior, el vendedor quedará exento del pago del total del impuesto a las ganancias eventuales y del impuesto a los ré-  
ditos correspondientes a los intereses totales que perciba. El comprador por su parte, quedará eximido del pago del impuesto a los réditos por el término de cinco (5) años incluido el de celebración de la compraventa.-

**Art. 9°.-** Si el vendedor financia directamente el total de la parte de precio para cuyo pago el Artículo 7°, inc. a) prevé el otorgamiento de préstamos bancarios, quedará exento del pago del impuesto a las ganancias eventuales y del impuesto a los réditos correspondiente a los intereses totales que perciba.-

Si la financiación se efectuara por un importe menor, y siempre que éste no fuese inferior al veinte por ciento (20 %) del precio de venta, la exención sólo alcanzará al cincuenta por ciento (50 %) de los impuestos a las ganancias eventuales y a los réditos a que se refiere el párrafo anterior.-

Se entenderá que existe financiación directa por el vendedor cuando éste otorgue al comprador facilidades para abonar el importe respectivo a partir del sexto año de celebrado el acto.-

**Art. 10°.-** Si el comprador financia con el concurso de terceros el total de la parte de precio para cuyo pago el Artículo 7°, inc. a) prevé el otorgamiento de préstamos bancarios, quedará exento del pago del impuesto a los réditos por el término de cinco años incluido el de celebración de la compra-venta.-

Si la financiación se efectuara por un importe menor y siempre que éste no fuese inferior

al veinte por ciento (20 %) del precio de venta, la exención solo alcanzará al cincuenta por ciento (50 %) del impuesto a que se refiere el párrafo anterior. Se entenderá que existe financiación directa por el comprador cuando éste abone sin recurrir al préstamo bancario el importe respectivo dentro del término que prevé el artículo 7º., inc. a).-

Art. 11º.- En caso de que el vendedor y comprador financiaran en forma conjunta la operación sin recurrir a préstamos bancarios, cada uno tendrá derecho al cincuenta por ciento (50 %) de la exención de los impuestos a los réditos y a las ganancias eventuales a que se refiere el párrafo primero de los artículos 9º. y 10º.- (1)

-----

#### Operaciones sobre inmuebles.-

Ante todo diremos que la habitualidad en la compra venta de inmuebles y sobre todo en los casos de loteos, ha sido uno de los aspectos más dificultosos de determinar.-

Hasta la sanción de la Ley N°. 13.925 del 11/8/50, no había una norma a seguir para determinar si una operación de inmuebles estaba sujeta al impuesto a los réditos o al impuesto a las ganancias eventuales; dicha ley en su artículo 1º. párrafo 9,

-----  
(1).- Derecho Fiscal p Marzo de 1957 - Pág. 394.-

dió la solución de una manera objetiva por cuanto establece la aplicación del impuesto a los réditos, sin necesidad de investigar sobre la habitualidad, cuando las mejoras realizadas con motivo de la venta fuesen superiores al 20 % del costo o de la valuación fiscal de los bienes, el que fuera mayor.-

En las transferencias de inmuebles pueden presentarse distintos casos que analizaremos a continuación:

1.- Ventas aisladas.- En principio la realización de un acto aislado de venta de un inmueble implica la realización de una operación eventual, sujeta por lo tanto al impuesto a las ganancias eventuales en el caso de obtenerse un beneficio en la transferencia.-

Pero, no siempre el beneficio obtenido por la realización de una transmisión accidental tendrá que caer bajo la órbita del impuesto que nos ocupa. Es así que el artículo 4, de la Ley N°. 11.682 establece que el resultado de la enajenación de bienes, (léase inmuebles), se considerará comprendido dentro del balance impositivo, si quienes los enajenan los han adquirido para liquidar créditos provenientes de operaciones habituales y siempre que la venta se efectúe dentro del término de 2 años contados desde la fecha de adquisición del bien.-

Otras dos excepciones al principio general enunciado son mencionadas por el referido artículo al establecer que serán también computables a los efectos del impuesto a los réditos el resultado de la enajenación de los inmuebles que utilicen en su comercio, industria o explotación los contri-

buyentes que obtengan réditos comprendidos en el artículo 49 inciso a) de dicha ley, (constituyen réditos de la tercera categoría: a.- los derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria ejercida por el propietario de la tierra o por arrendatarios y de cualquier otra actividad que constituya negocio de compraventa, cambio, venta o disposición de bienes), (1) excepto el de la realización de los utilizados en explotaciones agropecuarias por personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades de personas, incluidas las de responsabilidad limitada, y el inc. b) agrega el resultado de las enajenaciones de inmuebles por las compañías de seguros y de capitalización, lo que está perfectamente justificado por la índole de las operaciones que realizan dichas empresas.-

- 2.- Realización de varias operaciones.- En este supuesto, si tales operaciones son efectuadas por personas o entidades que hagan profesión habitual o comercio de la compraventa, cambio o disposición de bienes inmuebles quedarán sujetas al impuesto a los réditos. Pueden presentarse dos situaciones:
- a) Operaciones realizadas por personas físicas o sociedades en cuyos contratos no se mencione como constituyendo objeto de la sociedad la compraventa de inmuebles.-
  - b) Operaciones ejecutadas por sociedad cuyo objeto social según contrato enumera dichas operaciones.-

En el primer caso deberá analizarse el número de operaciones realizadas y otros índices para llegar a establecer si

---

(1).- Artículo 49 - Ley N°. 11.682.-

existe o no habitualidad, todo lo cual es enteramente subje  
tivo, quedando a criterio de la Dirección General Impositi-  
va el fijar el concepto de habitualidad, pues puede darse  
el caso de una persona que vende varios inmuebles y no por  
ello realiza profesión habitual ya que puede estar realizan  
do su patrimonio. En el caso "Rafael E.C.Brave/c Dirección  
General de Impuesto a los Réditos" se estableció que corres-  
ponde observar "la continuidad de las operaciones, su impor-  
tancia con respecto al giro del contribuyente, el fin de lu-  
cro", para conocer si existe o no habitualidad.- (1)

Por el contrario, si la compraventa de inmuebles la  
realiza una sociedad en cuyo contrato está enunciada como  
objeto de la misma, estarán sujetos los beneficios al im-  
puesto a los réditos pues la sola realización de una opera-  
ción implica un acto de comercio.-

Al respecto expresa López, que "en general, hasta el  
31/12/49, el fisco aplicó los criterios de habitualidad en la  
venta, para decidir si las operaciones se liquidarían con el im-  
puesto a los réditos; a partir del 1/1/50, el criterio clásico  
de habitualidad en la compraventa ha sido restablecido y en con-  
secuencia, quién vende sus inmuebles de renta, habidos durante  
varios años, generalmente a sus mismos locatarios, deberá ser  
gravado con el Impuesto a las Ganancias Eventuales. Si por sus  
otras transacciones no puede ser considerado como comerciante  
habitual en inmuebles.- (2)

La transferencia de un inmueble solo se perfecciona  
con la respectiva escritura otorgada por ante escribano público  
y como a estos funcionarios el artículo 15 les impone la obliga-

(1).- Corte Suprema - Dallos - T. 109 - 119.-

(2).- LOPEZ, T.I. - "Impuesto a los Réditos" - Pág 481 - Ed. 1956.-

ción de actuar como agentes de retención del gravámen, los inte  
resados en que así no se haga deben obtener un certificado expe  
dido por la Dirección General Impositiva donde conste expresa--  
mente la circunstancia de la habitualidad en la negociación de  
inmuebles.-

Para obtener dicho certificado, el contribuyente debe  
presentar una solicitud (Form. N.º. 4.980) al pie de la cual se  
fija la fecha de iniciación del trámite, agregando una informa--  
ción detallada de las propiedades compradas, vendidas y en trá--  
mite de escrituración, con indicación del escribano actuante en  
cada caso pudiendo la Dirección exigir todas las pruebas que  
considere necesarias.-

Es muy interesante el fallo que al respecto dictó la  
C.N.Especial, el 24/8/1953, en Campomar Carlos/D.G.I.:

"Para que exista habitualidad en materia inmobiliaria  
no debe considerarse aisladamente una sola operación de subdivi--  
sión: es menester comprobar continuidad y periodicidad en los  
actos y un pronóstico comercial, reveladores de que la compra--  
venta de inmuebles tuvo carácter de actividad normal, dirigida  
a obtener réditos permanentes y no ganancias accidentales.-

"Si en el término de 15 años el contribuyente adquirió  
16 inmuebles y solo vendió 5, es de evidencia que no hizo de es  
te tipo de operaciones su actividad habitual, tanto más, acredi  
tándose la existencia de actividades profesionales y agrícolas  
gansderas.-

"Para que se juzgue que una persona ha hecho profe--  
sión habitual de la venta de inmuebles, es necesario que pueda  
comprobarsele una continuidad de operaciones, una periodicidad

en las mismas y un propósito comercial reveladores de que hizo de la compra y venta de inmuebles una actividad normal dirigida a obtener réditos permanentes y no ganancias meramente eventuales.-

"Para interpretar la conducta y calificarla no es posible inferirla por las características de una sola de las operaciones que ha realizado y en base a que la misma por obra de una subdivisión motivó numerosos actos de venta.-

"La Corte Suprema tiene establecido en reiterada jurisprudencia que los factores principales que configuran habitualidad son: 1) periodicidad - 2) actividad de la fuente, necesaria para que dicha fuente sea capaz de producir renta periódica y habitualmente - 3) reposición de fuente o stock de bienes inmuebles (en el caso considerado) tendientes a mantener de una manera más o menos constante la fuerza productora de los réditos - 4) el mayor stock de los bienes inmuebles que componen el patrimonio de los contribuyentes son -a excepción de los terrenos y propiedades vendidas- edificios de renta y propiedades destinados a la explotación agropecuaria - 5) la multiplicidad o repetición de actos de venta -venta de terrenos en mensualidades- no es por sí sola un índice suficiente para que de acuerdo a la Ley N°. 11.682, pueda considerarse que por ese solo hecho existe habitualidad en las operaciones realizadas durante la vigencia de dicha ley.- (1)

Una vez hecho un detenido estudio de todos los antecedentes, la Dirección le entrega el certificado con validéz por un año cuando así corresponda, siendo necesario renovarlo al vencimiento del mismo, siempre que la Dirección lo admita, pues es

(1).- La Ley - T. 74, 451 - Fallo 34.878.-

ta podría considerar que el número de operaciones realizadas en el año por el contribuyente no son suficientes para convertir esta actividad en su profesión habitual y ello es así en razón de que un contribuyente pudo haber realizado varias ventas de inmuebles en el período considerado por estar realizando su patrimonio y corresponderá aplicar el impuesto a las ganancias eventuales.-

Por lo tanto el otorgamiento del certificado está sujeto a la discrecionalidad de la Dirección General.-

Obtenido el certificado, el contribuyente podrá hacer lo valer ante el escribano que intervenga en alguna operación de compraventa y este se limitará a tomar el número del mismo manifestando a la Dirección -en formulario especial N°.4.949 que agregamos- que no ha retenido el impuesto en virtud de la exhibición del certificado.-

-----

MODELO DE CERTIFICADO DE HABITUALIDAD

4.981	Apellido y Nombre.....
Sírvase citar	
Nro. de Inscr.....	Domicilio.....
Oficina.....	

CERTIFICADO DE HABITUALIDAD EN LA COMPRA-VENTA DE INMUEBLES

(1) N°..... ( ..... )  
 (En letras)

Atento a lo solicitado por el contribuyente del rubro, se extiende la presente autorización a efectos de que no se le retenga el Impuesto a las Ganancias Eventuales sobre las utilidades que pudiera obtener en operaciones de venta de inmuebles.

El presente certificado tiene validez....., y se expide sobre la base de los datos declarados por el contribuyente y al solo efecto indicado.-

La Dirección puede dejarlo sin efecto en cualquier momento que compruebe la inexactitud de las informaciones suministradas y reclamar las diferencias de impuesto que resultaren a favor del Fisco, sin perjuicio de aplicar las penalidades que correspondan de acuerdo con los artículos 42 a 49 de la Ley N°. 11.683, (t.o. en 1956)

..... Lugar y Fecha ..... Firma y sell-

(1).- Este número deberá ser citado por los señores Escribanos en el form. N°. 4.949 ó 6.063, según corresponda.-

**DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**

4980

**SOLICITUD DE "CERTIFICADO DE HABITUALIDAD EN LA COMPRA-VENTA DE INMUEBLES"**

Nº de Inscr.en el Impuesto a los Réditos: \_\_\_\_\_

Nombre del contribuyente: \_\_\_\_\_

Domicilio: Calle: \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_ Localidad \_\_\_\_\_ Prov. \_\_\_\_\_ Territ. \_\_\_\_\_

Señor Director General de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA:

Por la presente solicito el "Certificado de Habitualidad en la compra-venta de inmuebles", a fin de que no se me efectúe la retención del impuesto a las Ganancias Eventuales sobre las utilidades que pudiera obtener por la venta de bienes inmuebles, en razón de considerarme comprendido en el art. 3º de la ley 11.682 (t.o. en 1956) que declara sujeto al impuesto a los réditos el resultado de operaciones de venta de tales bienes efectuadas por personas que hacen de las mismas su profesión habitual o comercio.

**DETALLE DE LAS ULTIMAS OPERACIONES DE COMPRA-VENTA DE INMUEBLES:**

Ubicación del inmueble	Fecha de adquisic.o construc.	Fecha de venta o permuta	Monto de adquisic.o construc. (en miles de m/n)	Monto de la venta o permuta (en miles de m/n)
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				

**MOTIVOS POR LOS QUE CONSIDERO QUE HAGO PROFESION HABITUAL DE LA COMPRA-VENTA DE INMUEBLES:** \_\_\_\_\_

Afirmo que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado esta declaración sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

\_\_\_\_\_  
Lugar y fecha

\_\_\_\_\_  
Firma

(1) - Si la solicitud corresponde a una sociedad o si en lugar del contribuyente firma otra persona, indíquese a continuación nombre y apellido del firmante y carácter invocado (Socio, Gerente, Apoderado General, Albacea, etc.) \_\_\_\_\_

Recibí de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: (1) **PARA USO DE LA DIRECCION** \_\_\_\_\_

(2) Certificado de Habitualidad Nº \_\_\_\_\_ válido hasta el \_\_\_\_\_  
Comunicación denegatoria del pedido (form. Nº 4982)

Lugar y fecha: \_\_\_\_\_ Firma: \_\_\_\_\_

(1) - Si se recibe por correo, se hará por carta certificada con aviso de retorno, dejando constancia de ello en el lugar de la "firma" y adhiriendo el aviso al duplicado del Certificado o del form. Nº 4982, según el caso.

(2) - Téchese lo que no corresponda.

Ministerio de Hacienda de la Nación  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

**IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES**

4980/A

Nº de Inscr.en el Impuesto a los Réditos: \_\_\_\_\_

Apellido y nombre del contribuyente: \_\_\_\_\_

Domicilio: Calle: \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_ Localidad \_\_\_\_\_ Prov./Territ. \_\_\_\_\_

En la fecha se ha recibido su SOLICITUD DE CERTIFICADO DE HABITUALIDAD EN LA COMPRA-VENTA DE INMUEBLES, a la que se ha asignado el número que se indica al pie. Para retirar dicho Certificado deberá presentarse provisto del presente recibo y de documento de identidad.

\_\_\_\_\_

Firma del empleado

\_\_\_\_\_  
Fecha en que deberá presentarse

Loteos.-

Constituye una excepción -cumpliendo ciertos requisitos- al principio de que es necesaria la habitualidad para sujetar los beneficios derivados de la transferencia de inmuebles al impuesto a los réditos.-

En efecto; en el caso de fraccionamiento y venta de bienes inmuebles -loteos- el resultado de dicha operación tributará réditos siempre que las mejoras introducidas a aquéllos superen el 20 % del importe del costo o de la última valuación fiscal practicada con anterioridad a la introducción de las mejoras, el que sea mayor. Hasta aquí el artículo 3, párrafo 2 de la ley de réditos.-

El reglamento agrega una condición más en su artículo 91, pues considera necesario, además, "que del fraccionamiento resulte un número de lotes superior a cincuenta (50), aunque la enajenación se efectúe en forma global. Se considera cumplida esta condición cuando en el término de dos (2) años contados desde la fecha de la iniciación efectiva de las ventas, se enajenan más de cincuenta (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas".-

El decreto reglamentario obliga al cumplimiento de una condición que la ley no contempla y ello ha sido posible en razón de que ésta no especifica lo que entiende por "loteos"; las dos condiciones exigidas se complementan para caracterizarlo, pero lo criticable es que la vía elegida no ha sido la más correcta.-

Con respecto a las mejoras la Ley considera como tales a todas aquellas inversiones en obras que modifiquen la contextura primitiva del bien aumentando efectivamente su valor como ser: abovedamiento o pavimentación de calles, plantaciones, servicios de agua y luz, construcción de edificios, plazas, parques, cercos, veredas, etc., siempre que las mismas fueran realizadas con motivo y al objeto de la venta, presumiéndose que así es cuando las mejoras fueran iniciadas con una anterioridad de hasta dos años a la fecha en que se ha comenzado la venta de los lotes.-

Por su parte el artículo 5º. de la reglamentación del impuesto a las ganancias eventuales, en su último apartado expresa que "se consideran mejoras todas aquellas refecciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del inmueble, impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor y que no fueran admisibles por consiguiente, como gastos de mantenimiento para el impuesto a los réditos".-

Resulta, según vemos, que surge la manera de apreciar cuando una mejora aumenta el valor del bien a través de las disposiciones legales.-

Puede darse el caso de que en el primer fraccionamiento no se obtengan más de 50 lotes y aún cuando una subdivisión posterior complementara una cantidad superior al límite mencionado no habrá loteo si no se venden más de cincuenta fracciones en el plazo de 2 años, contados desde la iniciación de las ventas.-

No cumpliéndose las condiciones necesarias para la aplicación del impuesto a los réditos, el loteo es alcanzado por el impuesto a las ganancias eventuales; habrá loteo sujeto al pago

del 30 % de impuesto si del fraccionamiento original resultan más de 50 lotes, considerándose cumplida esta condición cuando en el término de dos años contados desde la fecha de iniciación de las ventas se vendan más de 50 lotes de una misma fracción o unidad de tierra. Pero, si en ese fraccionamiento no se hubieran obtenido más de cincuenta lotes procederá la tasa del 20 %.-

Sin embargo con posterioridad puede alcanzarse el límite que obliga a satisfacer el 30 %, debiendo rectificarse las declaraciones juradas, ocurriendo lo mismo en el caso de cumplirse las condiciones necesarias para tributar réditos, debiendo hacerse la rectificación dentro del plazo general fijado para el pago del impuesto del año fiscal en que esas circunstancias tuvieron lugar.-

Consideramos acertadas las disposiciones de la Ley en lo referente a lotes, pues establece de una manera objetiva cuando un fraccionamiento quedará gravado por réditos o ganancias eventuales evitando discusiones, aún cuando en rigor de verdad, no responde a principios ortodoxos la aplicación del impuesto a los réditos a resultados que carecen de los elementos que caracterizan a éstos, en especial la ausencia de un fuente permanente.-

A título informativo, consignamos un interesante Dictamen de la Asesoría Técnica de la Dirección General Impositiva, que dice:

"El responsable que fracciona tierras y confiere autorización para la venta exclusiva a un tercero, el que le asegura un precio determinado por metro cuadrado, reservándose el



que abonar el impuesto a los réditos por determinadas operaciones habituales en inmuebles e impuesto a las ganancias eventuales por otra operación inmobiliaria no habitual o que no reúna los requisitos exigidos para considerarla como tributaria de réditos.

Resumiendo, en la transferencia de inmuebles pueden presentarse los siguientes casos:

<u>Características de las Operaciones</u>	<u>Impuestos</u>		
	<u>G. Event.</u>	<u>Rédit.</u>	<u>B.E.</u>
1.- Habitualidad en la compraventa de inmuebles. Sociedad en cuyos estatutos se establece como objeto la compraventa de inmuebles	no paga	paga	paga
2.- Enajenación de inmuebles que utilicen en su comercio, industria o explotación los contribuyentes que obtengan réditos comprendidos en el art. 49, inc. a) de la ley 11.682 . (Réd. de la 3a. categ.)	no paga	paga	no paga
3.- Enajenación de inmuebles utilizados en explotaciones agropecuarias por personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades de personas, (incluso las de responsabilidad limitada).-	paga	no paga	no paga



Forma de calcular el resultado.-

Mencionaremos el principio general establecido en el artículo 5 de la Ley, que dice:

"El beneficio neto obtenido en la venta de bienes se determinará deduciendo del precio de venta, el precio de compra, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios a condición de que no hubieran sido considerados para el impuesto a los réditos".-

Los gastos necesarios a que se refiere esta disposición son los del artículo 27 de la reglamentación (comisión, gastos de remate, de escritura u otros, etc.).-

a) Venta de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1/1/46.-

En este caso la ganancia o pérdida estará dada por la diferencia entre el precio de venta menos los gastos necesarios realizados con motivo de la operación y la valuación fiscal practicada con anterioridad al 1/1/46.- (1), para el pago de la contribución inmobiliaria, pero en el supuesto de que el costo real fuera superior a dicha valuación podrá tomarse aquél debiendo demostrarse fehacientemente.-

No debiera gravarse con el impuesto, nada más que el beneficio que provenga de actos posteriores al 1/1/46, por los que se realiza una ganancia acumulada también a partir de esa fecha, debiendo quedar exonerado de impuesto el Mayor Valor operado hasta ese entonces.-

Ello es así en razón de que "la norma general es que las leyes disponen para lo futuro, de que no hay posibilidades

(1).- según el decreto N°. 34.140 del 2/11/48, "deberá entenderse la última practicada a esa fecha".-

de gravar retroactivamente hechos anteriores que han quedado concluidos bajo el imperio de otras leyes. Los art. 2 y 3 del Código Civil, correlativos del artículo 18 de la Constitución, disponen que las leyes no tienen efecto retroactivo ni pueden alterar los derechos ya adquiridos".- (1)

A partir del 1/1/955, en virtud de así disponerlo la ley N°. 14.393, podrá computarse como costo el fijado para el pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, rigiendo ello no sólo para inmuebles sino también para los bienes muebles y derechos.-

Este régimen es más equitativo que el anterior, si se piensa que el heredero, al vender un inmueble podrá optar para determinar el costo computable, entre el precio de compra o construcción para el "de cujus", la valuación fiscal vigente al 1/1/46, o el valor atribuido para el pago del impuesto sucesorio, siendo esta evidentemente la que refleja el valor con que el inmueble ingresó a su patrimonio.-

La Ley, permite agregar al precio de compra del inmueble (que incluye gastos de adquisición, escrituras, comisiones y otros), las mejoras introducidas al mismo, debiendo probarse lógicamente, que las mismas son posteriores a la compra o construcción, a la valuación fiscal o a la tasación especial en el caso de adoptarse como costo el valor asignado para tributar el impuesto sucesorio.-

Aunque en rigor de verdad, esta disposición no es estricta, pues si pudiera probarse que las mismas no fueron consideradas en la valuación correspondiente podrán adicionarse.-

se infiere del artículo 5 de la Ley, que la deducción

---

(1).- AHUMADA, Guillermo - obra citada - T. I. - Pág. 293, ed. 1948.-

en concepto de mejoras no tiene más límites que el de su demostración, pero por Resolución General N°. 479 del 13/6/57, (que confirma una disposición de la R. G. N°. 366, que rigió a partir del 1/1/955) solo pueden adicionarse al costo del inmueble hasta un máximo del 20 % sobre el precio de venta, constando un detalle de tales mejoras en los Formularios N°. 41948 ó 4.949, (según corresponda o no retener el impuesto).-

No existe ningún asideto legal para no permitir computar el total de las mejoras realizadas; muy por el contrario se está en presencia de una evidente transgresión por cuanto una resolución administrativa no puede modificar preceptos legales.-

No habiendo obligación de presentar la declaración jurada anual en el supuesto de realizarse una sola operación alcanzada por el impuesto, será del interés del contribuyente el presentar la misma para computar el verdadero valor de las mejoras y el Fisco deberá acreditar o devolver la mayor suma retenida.-

Deducción de gastos necesarios:- <sup>con</sup> No solo los gastos realizados al adquirir el inmueble, (escrituras, comisiones, etc.) y las mejoras introducidas al mismo para conservar o aumentar su valor las deducciones admitidas, sino también los gastos necesarios a que se refiere el artículo 27 de la reglamentación.-

son ellos los vinculados directamente con el beneficio obtenido y abonados por el vendedor, (comisiones, gastos de remate, de escritura u otros), aparte de los gastos causídicos y del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en su caso, a condición de que no hayan sido deducibles para el impuesto a los réditos y recaigan sobre el bien vendido.-

Si se trata de inmuebles inexplorados, terrenos bal-

dios por ejemplo, en poder del vendedor, podrán deducirse los gastos que este hubiera realizado siempre que no se los haya deducido al liquidar el impuesto a los réditos. Estos gastos pueden estimarse, sin necesidad de prueba, en el 1 % sobre la última valuación fiscal practicada con anterioridad a la fecha de venta, por cada año transcurrido desde la fecha de compra, desde aquella a que se refiere la valuación fiscal vigente al 1/1/946, o la que corresponde a la valuación practicada para el pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, según fuere el sistema adoptado.-

En transacciones de inmuebles la Dirección aceptará sin prueba, en concepto de gastos de compra y venta, el 1 y el 3 % respectivamente sobre el precio de transferencia. Pero, debemos tener en cuenta que el 3 % puede deducirse en todos los casos, no así el 1 % que solo podrá ser tomado cuando se computa para la determinación del beneficio el precio de compra o la valuación fiscal, pues en el supuesto de bienes adquiridos por transmisión sucesoria o donación no existen gastos de adquisición, por tratarse de transferencias a título gratuito.-

Estos coeficientes se aplican desde el 1/1/52 y para las operaciones anteriores a esa fecha se deducía el 5 % sobre el valor de coste más las mejoras que incrementaran el valor del inmueble.-

Es lógica esta deducción, pues aunque no pueda presentarse los comprobantes por haberlos extraviado, es de suponer que el contribuyente ha realizado determinados gastos como ser: honorarios escribano, impuestos atrasados, etc., no pudiendo la Ley, negar esta realidad.-

Deducción adicional.-

La creciente desvalorización monetaria ha hecho que el impuesto a las ganancias eventuales grave beneficios que no son tales, pues la diferencia entre el valor de costo o compra en el año 1946, por ejemplo, y el precio de venta en el año 1957, puede deberse exclusivamente a la depreciación monetaria y en lugar de beneficio puede tratarse de una pérdida si compramos teniendo en cuenta el poder adquisitivo de la moneda.-

La Ley N°. 14.393 ha buscado, en parte, un paliativo a esta situación, permitiendo una deducción adicional en la transferencia de inmuebles y automotores, equivalente al importe que resulte de aplicar al costo determinados porcentajes por año, a contar desde aquél en que se efectuó la compra o construcción.-

Los primitivos porcentajes eran el 5 % hasta 1945 y del 10 % desde 1946 en adelante, pero, el Decreto-Ley N°. 4.073/56 -para las transferencias realizadas a partir del 1/1/56- elevó dichas deducciones al 6 y al 12 % respectivamente.-

La aplicación de estos porcentajes será anual, pero debemos tener en cuenta que no podrá exceder la deducción adicional el monto del beneficio neto establecido en la forma que hemos mencionado en cada caso, no aplicándose a los beneficios obtenidos en la realización de otros bienes.-

Puede compararse esta deducción adicional con las amortizaciones extraordinarias admitidas por la ley de réditos que reemplazaron, como sabemos, a los fondos de reposición.-

Con respecto a ello expresa López que:



4949

**DECLARACION JURADA**

a presentar cuando no corresponda la retención de impuesto

VENDEDOR (1)

Apellido y Nombre: _____	Nº de Inscripción en el Impuesto a los Réditos
Domicilio: _____	

**RUBRO I.- Información sobre los actuantes en la operación: (2)**

Nombre y Apellido	% en condominio	Domicilio	Nº de Inscripción en el Impuesto a los Réditos	Exhibió autorización para no retener Nº
Vendedores:				
Compradores:				

Nombre y apellido del Escribano autorizante: \_\_\_\_\_

Domicilio: \_\_\_\_\_

Escritura Nº \_\_\_\_\_ Folio Nº \_\_\_\_\_ Fecha de la misma \_\_\_\_\_ Registro Nº \_\_\_\_\_

**RUBRO II.- Datos referentes a la propiedad vendida:**

Ubicación: Calle \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_ Localidad \_\_\_\_\_ Prov./Territ. \_\_\_\_\_

Valuación fiscal vigente al 1º de enero de 1946: m/n \_\_\_\_\_ Nº de Padrón: \_\_\_\_\_ Medidas y Superficie: \_\_\_\_\_

**RUBRO III.- Costo y precio de venta:**

- a) Coste real o valor fijado para el pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes (si no se utiliza la valuación fiscal). Téchese lo que no corresponda ..... m/n \_\_\_\_\_
- b) Mejoras introducidas que aumentan el valor del bien, posteriores a la fecha de compra o no computadas en la valuación fiscal, según declaración jurada del vendedor que figura al dorso (adicionable hasta un máximo del 20 % sobre el precio de venta del inmueble) ..... m/n \_\_\_\_\_
- c) Precio por el cual se efectúa la venta del inmueble ..... m/n \_\_\_\_\_

CERTIFICO que con motivo de la operación detallada precedentemente no se ha retenido suma alguna en concepto de impuesto a las GANANCIAS EVENTUALES en virtud de que la misma arroja quebranto o beneficio no superior a m/n 6.000.— por cada partícipe (ganancia no sujeta a retención según art. 5º. Resolución General Nº 366).

Observaciones: \_\_\_\_\_

Lugar y Fecha

Firma del vendedor

Firma y sello del Escribano

(1) Sin perjuicio de los datos comunes que figuran en el presente formulario, en el caso de que la venta la efectúen dos o más condóminos, este cuadro será llenado, después de haberse obtenido las copias necesarias, con el nombre de cada condómino por separado. (2) Si el cuadro no alcanzase se acompañará una planilla con rayado análogo.

Recibo para el vendedor

Ministerio de Hacienda de la Nación  
 DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

-0-

En la fecha se ha recibido la declaración (form. Nº 4949) correspondiente a la operación de venta extendida por escritura Nº \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_  
 Nombre del vendedor o condómino \_\_\_\_\_

Nombre y Apellido \_\_\_\_\_

Domicilio \_\_\_\_\_

SIN RETENCION DE IMPUESTO

Firma del empleado

Sello fechador de recepción

Recibo para el escribano

Ministerio de Hacienda de la Nación  
 DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

-0-

En la fecha se ha recibido la declaración (form. Nº 4949) correspondiente a la operación de venta extendida por escri-

Nombre y Apellido \_\_\_\_\_

**IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES**

**INFORMACION INDIVIDUAL SOBRE OPERACIONES CUYOS TITULARES ESTAN AUTORIZADOS PARA QUE NO SE LES RETENGA EL GRAVAMEN**  
(Artículo 8.º de la Resolución General Nº 366)

Apellido y nombre del vendedor: \_\_\_\_\_  
 Domicilio: Calle \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_ Loc. \_\_\_\_\_ Prov. Territ. \_\_\_\_\_ Nº insc. Réditos \_\_\_\_\_

**DATOS REFERENTES A LA OPERACION:**

Ubicación del inmueble: Calle \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_ Loc. \_\_\_\_\_ Prov. o Territ. \_\_\_\_\_  
 Valuación fiscal: m/n \_\_\_\_\_ Nº de Padrón \_\_\_\_\_  
 Escribano autorizante: \_\_\_\_\_  
 Domicilio: \_\_\_\_\_  
 Registro Nº \_\_\_\_\_ Escritura Nº \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_ Precio por el cual se efectúa la venta del inmueble en \$ \_\_\_\_\_

CERTIFICO que con motivo de la operación detallada precedentemente no se ha retenido suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias eventuales en virtud de haber exhibido el vendedor autorización Nº \_\_\_\_\_ de la Dirección General Impositiva, para que no se le retenga el mencionado gravamen.

Lugar y Fecha

Firma y sello del Escribano

(Llénese y déjese adherido el recibo)

Ministerio de Hacienda de la Nación  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

En la fecha se ha recibido el form. Nº 4949/A correspondiente a la operación de venta extendida por escritura Nº \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_  
 Nombre del vendedor o condómino \_\_\_\_\_

Nombre y Apellido \_\_\_\_\_  
 Domicilio \_\_\_\_\_

Recibo para el escribano

Firma del empleado

Sello fechador de recepción

Determinación de la deducción adicional en la venta de inmuebles y automotores

ORIGINAL para remitir a la Dirección - DUPLICADO para el contribuyente

Año 19 \_\_\_\_\_

APELLIDO Y NOMBRE: \_\_\_\_\_

DOMICILIO: \_\_\_\_\_

**Discriminación del costo**

I			II				III				IV			
OPERACION DECLARADA EN EL FORMULARIO 143			OPERACION DECLARADA EN EL FORMULARIO 143				OPERACION DECLARADA EN EL FORMULARIO 143				OPERACION DECLARADA EN EL FORMULARIO 143			
Cuadro Nº _____		Rubro 3 (1)	Cuadro Nº _____		Rubro 3 (1)		Cuadro Nº _____		Rubro 3 (1)		Cuadro Nº _____		Rubro 3 (1)	
Renglón Nº _____		Rubro 6	Renglón Nº _____		Rubro 6		Renglón Nº _____		Rubro 6		Renglón Nº _____		Rubro 6	
Costo m/n	Gastos de Compra m/n	Suma m/n	Fecha	Costo m/n	Gastos de Compra m/n	Suma m/n	Fecha	Costo m/n	Gastos de Compra m/n	Suma m/n	Fecha	Costo m/n	Gastos de Compra m/n	Suma m/n
			a)				a)				a)			
			b)				b)				b)			
			c)				c)				c)			
Total ...			Total ...				Total ...				Total ...			

**- Discriminación de las mejoras.**

**RUBRO 2.- Discriminación de las mejoras.**

**RUBRO 2.- Discriminación de las mejoras.**

**RUBRO 2.- Discriminación de las mejoras.**

Importe m/n	Fecha						
	a)	.....			a)	.....	
	b)	.....			b)	.....	
	c)	.....			c)	.....	
Total ...		Total ...		Total ...		Total ...	

**- Deducción adicional**

**RUBRO 3.- Deducción adicional**

**RUBRO 3.- Deducción adicional**

**RUBRO 3.- Deducción adicional**

Importes del rubro 1		Sobre importes del rubro 1		Importes del rubro 1		Sobre importes del rubro 1		Importes del rubro 1		Sobre importes del rubro 1	
% (1) por _____ años	..... m/n	a) { 5/6 % (1) por _____ años	..... m/n	% (1) por _____ años	..... m/n	a) { 5/6 % (1) por _____ años	..... m/n	% (1) por _____ años	..... m/n	a) { 5/6 % (1) por _____ años	..... m/n
2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "
% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	{ 5/6 % (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	{ 5/6 % (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	{ 5/6 % (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "
2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "
% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	{ 5/6 % (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	{ 5/6 % (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	{ 5/6 % (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "
2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	2% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "	10/12% (1) " " " " " " " " " " " "	..... " " " " " " " " " " " "
Total .....	.....	Total .....	.....	Total .....	.....	Total .....	.....	Total .....	.....	Total .....	.....

"Tanto las llamadas amortizaciones extraordinarias, como los fondos de reposición, tienen la finalidad de mitigar los efectos de la inflación de valores y el aumento del costo del utilizaje industrial y comercial.-

"En ese sentido, en vigor, las amortizaciones extraordinarias solo en parte cumplirán su cometido y debe juzgarse que, junto con los fondos de reposición, son solamente ~~medidas~~ medidas; falta recorrer la  $\frac{1}{2}$  o más del camino para las contribuciones, en función de índices generales antes de determinarse las ganancias "eventuales", los beneficios "extraordinarios" o, simplemente los "réditos del año", sujeto al pago de impuestos.- (1)

A fin de aclarar la aplicación de la deducción adicional por medio de un ejemplo, supongamos la venta de un inmueble adquirido el 20/7/43, cuyo costo computable es de \$ 100.000 (precio de compra + gastos) y que ha tenido mejoras terminadas al 10/7/51 por un valor de \$ 100.000.- Precio de venta \$ 500.000.- Fecha de venta 15/2/1957.-

Conforme con lo dicho anteriormente el cálculo de la deducción adicional debe efectuarse de la siguiente forma:

- 1.-) 6 % por cada año transcurrido entre el 20/7/43 y el 31/12/45, o sea 18 % sobre \$ 100.000.- (pues la fracción superior a 3 meses se computa como año completo: art. 10 del decreto N°. 22.142/54).- \$ 18.000.-
- 2.-) 12 % por cada año transcurrido entre el 1/1/46 y el 15/2/57 o sea que corresponde una deducción de \$ 132.000.- pues son 11 años a considerar.-
- 3.-) 12 % por cada año transcurrido entre el 10/7/51 y el 15/2/57

---

(1).- Impuesto a los Réditos - T. II - Pág. 130.-

o sea el 72 % (son 6 años a considerar) sobre \$ 100.000.-, que es el monto de las mejoras terminadas en la primera consignada y que en razón de ser posteriores al valor computado como costo debemos tomar por separado; una disposición expresa de la ley, así lo establece: art. 5, párrafo 7.-  
\$ 72.000.-

La deducción total alcanza a \$ 190.000.- y surgirá de la declaración en Formulario N°. 6.904, trasladándose su resultado al Rubro 3 inc. K, del Formulario N°. 143, (Declaración Jurada A-mual), incidiendo de esta manera en la reducción del beneficio final.-

Hemos dicho que el punto de partida para el cómputo de la deducción adicional es la fecha de compra, valuación o habilitación de las construcciones, computándose como año completo las fracciones mayores de 3 meses.-

Se considera año de compra aquel en que se otorgue la respectiva escritura pública, con dos excepciones: cuando se trate de compras a plazos -no judiciales- el año en que se celebró el contrato y en las ventas judiciales por subasta pública, el año en que quedó firme el auto aprobatorio del remate.-

De tomarse como costo computable el valor fijado para el pago del impuesto sucesorio, la deducción adicional se calculara desde el año a que se refiere la valuación especial practicada.-

A su vez, los contribuyentes que a partir del 1/1/956 inicien la edificación de unidades de vivienda cuya valuación fiscal unitaria no supere la suma de \$ 300.000.- podrán deducir el 10 % del importe total invertido en la construcción de cada

una de dichas unidades; esta deducción se computa tanto para el impuesto a los réditos como para el impuesto a las ganancias eventuales, según corresponda.- (1)

Tiende esta disposición a crear un incentivo en la construcción de inmuebles destinados a vivienda y merece ser elogiada ante el grave problema creado por la escasez de las mismas.-

b.-) Venta de inmuebles adquiridos con posterioridad al 1/1/46.-

Todo lo expresado para el caso de transferencia a título oneroso de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1/1/46, es aplicable al caso del epígrafe, con la única diferencia de que no se toma en cuenta la valuación fiscal para establecer el costo computable a los efectos de conocer el beneficio obtenido en la operación.-

Se computará el costo real del inmueble o la valuación especial practicada para el pago del impuesto sucesorio, en su caso.-

c.-) Venta de inmuebles con sus frutos.-

La compra o la venta de un inmueble puede pactarse a un precio que incluya los frutos incorporados o devengados hasta el momento de la transferencia. El valor de los frutos forma parte de la transacción y debe ser deducido a los efectos del impuesto a las ganancias eventuales debiendo incluirse en el balance impositivo.-

Un ejemplo resultará aclaratorio:

El 14/7/57 se ha vendido un inmueble en la suma de \$ 300.000.- Siendo su costo de \$ 160.000.- (13/10/55) al que debemos a-

(1).- A tal efecto se utiliza se utiliza un formulario especial, N°. 6.995, que agregamos al presente trabajo.-



gregar frutos por valor de \$ 45.000.- (que se declaran para la liquidación del impuesto a los réditos).-

La valuación fiscal del inmueble era de \$ 152.000.-

Precio de venta \$ 300.000.-

Costo del inmueble (sin los frutos) \$ 160.000.-

Gastos necesarios (4 % s/\$ 300.000) " 12.000.-

Reducción adicional 12 % s/

160.000 = 19.200 - 19.200 x 2      " 38.400.- = " 210.400.-

Beneficio neto: \$ 89.600.-

Beneficio neto \$ 89.600.-

M. no imponible " 6.000.-

B. sujeto a impuesto 83.600.-

Impuesto 20 % s/83.600 = \$ 16.720.-

d.)- Venta de inmuebles sin costo o valuación fiscal individuales.-

Es el caso bastante común de una persona que posee una fracción de terreno de determinada extensión y decide vender una parte del mismo.-

Es evidente que solo el terreno originario tiene valuación individual, no así la fracción vendida pues hasta el momento de transferencia ha formado parte de una unidad mayor.-

La parte de la valuación fiscal o costo que corresponda a la fracción vendida, se establecerá proporcionándola a la superficie, alquiler o valor locativo admisible para el impuesto a los réditos, con relación a la superficie alquiler o valor locativo del conjunto.-

Pero, como la misma ley lo ha previsto, este procedimiento puede dar lugar a resultados en desacuerdo con la

realidad, pudiendo la Dirección recurrir a índices supletorios para dar solución a cada caso particular.-

e.-) Resultado de las ventas a plazo.-

Según la Circular General N°. 481, deberá entenderse que existe "ventas a plazos" cuando el importe de su precio debe satisfacerse en cuotas mensuales, trimestrales, semestrales, anuales, etc., estando integradas las mismas por amortizaciones e intereses y que el cumplimiento de la obligación de escriturar esté supeditado al pago de un número determinado de ellas" aclarando que similar criterio deberá aplicarse en el caso previsto por el artículo 1, inciso c, punto 1°. del Decreto 22.142/54 que se refiere a las Compras a plazo.-

Tiene importancia el estudio de este punto en razón de que las ventas a plazos de bienes inmuebles (particularmente terrenos) es una modalidad muy difundida en nuestro país.-

Para establecer el resultado en estas operaciones se deducirá del precio fijado -además de los conceptos mencionados en los casos anteriores: mejoras, gastos, necesarios, etc.- los intereses contenidos en el importe total de las cuotas de pagos convenidas.-

Ello es así en razón de que dichos intereses si bien constituyen una ganancia para el vendedor no lo son en razón de la operación sino por el plazo que falta para el pago total de las cuotas.-

Según el artículo 1 de la reglamentación, dichos intereses se establecerán en la forma dispuesta por la re-

glamentación del impuesto a los réditos, cuyo artículo 68 presume que los intereses contenidos en las cuotas que se perciban no son inferiores a los que resultan de la aplicación de la siguiente escala:

Operaciones desde		Se considera rédito el
1	hasta 39 mensualidades	7 % de cada mensualidad
1	" 59 "	10 % " " "
1	" 79 "	15 % " " "
1	" 99 "	20 % " " "
1	" 100 o más "	25 % " " "

Teniendo en cuenta que cuando los plazos no sean mensuales, se reducirán a meses para la aplicación de la precedente escala.-

Es muy común en las ventas a plazos pagar un número determinado de cuotas y el saldo del precio queda documentado con pagarés hipotecarios, comunes, etc.; en estos casos el escribano actuante retendrá el impuesto que corresponda sobre el total de la ganancia eventual imponible, no así en el supuesto de que por el saldo del precio se constituya derecho real de hipoteca, pues de ser así la retención se calculará sobre la utilidad correspondiente a los importes cobrados en el acto de escrituración y con anterioridad al mismo.-

Dicha ganancia se establecerá distribuyendo el beneficio total obtenido con motivo de la venta, en forma proporcional entre los importes percibidos y a percibir, pudiendo el contribuyente (vendedor) pedir términos especiales

para el pago del impuesto que no excederán de 5 años.-

f.-) Transferencia de boletos de compra-venta.-

Es este un caso muy frecuente en el mercado inmobiliario de nuestro país, habiendo adquirido en años anteriores (principalmente en el periodo 1948-1952), una gran importancia.-

El beneficio sujeto a impuesto se obtendrá deduciendo de la ganancia bruta los gastos incurridos con motivo de la operación, que la ley presume en un 2 % sin necesidad de pruebas, entendiéndose por utilidad bruta, el monto convenido para la transferencia menos las sumas que hubieran sido abonadas por el cedente como seña o a cuenta del precio de compra del inmueble, y el importe de las mejoras realizadas siempre que puedan demostrarse en forma fehaciente.-

A su vez este tipo de operaciones ofrece dos particularidades dentro del impuesto que estamos considerando, y que son:

- 1.- La no deducción, de suma alguna, en concepto de ganancia eventual no imponible (art. 11), teniendo el cesionario que retener e ingresar el gravamen sobre la utilidad obtenida por el cedente dentro de los 10 días hábiles de efectuada la retención, revistiendo este pago el carácter de único y definitivo.-
- 2.- En el caso de que la operación de transferencia arroje se quebrantos, estos no pueden compensarse con otros beneficios alcanzados por el impuesto.-

Pero ese principio de no deducción del mínimo no imponible, sufre una excepción: transcurridos 2 años desde la celebración del contrato, el cedente tiene derecho a computar los \$ 6.000.- como ganancia eventual no imponible.-

g.-) Caso de Cesión o transferencia de créditos hipotecarios.-

Quando se extiendan escrituras de cesión o transferencia de créditos hipotecarios o de cancelación total o parcial de hipotecas constituidas a partir del 1/1/46, en garantía de todo o parte del precio de venta de inmuebles, (es común que el comprador abone el saldo de su deuda antes del plazo fijado) los escribanos deberán requerir del acreedor la presentación de un certificado que, en cada caso, extenderá la Dirección, en el que se indique si corresponde o no la retención, y en caso afirmativo, el importe del impuesto que se adeude; sobre la base de ese certificado el escribano retiene e ingresa el gravamen dentro de los 10 días hábiles de realizada la retención mediante el depósito en las agencias y sucursales del Banco de la Nación o en los demás Bancos autorizados.-

Si el acreedor no cumpliera con el expresado requisito, el escribano deberá aplicar la tasa del 20 ó 30 % según corresponda, sobre el importe total que se perciba en el acto de la cesión o cancelación y lo cobrado con anterioridad al mismo a cuenta de la deuda hipotecaria, debiendo retener e ingresar el impuesto resultante dentro del mismo plazo.-

No se exigirá el mencionado certificado cuando el es-

cribano actuante en la operación de venta haya establecido la utilidad de acuerdo con las normas establecidas en la Resolución General N°. 479 o de las que <sup>le</sup>precedieron, según corresponda, o cuando la misma haya sido determinada por la Dirección General Impositiva.-

En estos supuestos se procederá a efectuar la cesión o cancelación, reteniendo en caso de corresponder, el saldo de impuesto adeudado en esa operación, exigiendo para ello al acreedor hipotecario la presentación del formulario N°. 4.948 (para retención del impuesto), "Certificado de Coste" o "Certificado Unico" y la boleta de depósito correspondiente a la retención practicada por el escribano actuante en la operación de venta.-

En estos casos, dentro de los 10 días hábiles de realizada la operación, los escribanos deberán presentar a la Dirección y por cada acreedor, un ejemplar del formulario N°. 6.871, conservando en su poder una copia de los mismos.-

Creemos innecesario agregar que no se exigirá el certificado de marras, cuando se exhibiera por parte de los titulares de dichos créditos hipotecarios, certificado de habitualidad o de no retención (loteos) correspondiente al año en que se efectuó la venta.-

Es fundamental el cumplimiento de todos los requisitos mencionados, por cuanto tanto la transferencia de inmuebles a título oneroso como las cancelaciones de hipotecas, no podrán ser inscriptas en los registros de la propiedad cuando no certifiquen haber pagado el impuesto si hubiere correspondido.-

La Dirección ha tomado sus medidas para prevenir la posible evasión del impuesto, y ello es en razón de que si bien el notario actuante retiene el impuesto en forma parcial al formalizar la transferencia, quien aseguraría el ingreso del gravamen por las cuotas que faltan pagar.-

h.-) Construcción sobre terreno y posterior venta del inmueble.-

Es bastante común el caso de la persona que compra un terreno, luego edifica sobre el mismo y posteriormente vende el inmueble.-

Se presenta el problema de llegar a establecer el costo real de la construcción ya que el del terreno es fácil conocerlo a través del título que acredita la propiedad.-

En la mayor parte de los casos los interesados no llevan sus comprobantes en forma ordenada y de manera que merezcan fe a la Dirección General Impositiva, por lo que ésta ha confeccionado unas tablas de costo en base al metro cuadrado de construcción, "pudiendo optarse entre presentar los comprobantes que demuestran en forma fehaciente los gastos realizados o tomar los valores que figuran en la tabla".- (1)

Los precios están referidos al metro cuadrado de superficie cubierta (medida por cada planta) entendiéndose por tal la comprendida entre los paramentos exteriores, es decir, incluyendo los espesores de muros y tabiques y excluyendo la superficie de patios. Los sótanos y las galerías se computarán en el 100 % y 50 % respectivamente, de la superficie real.-

---

(1).- Resolución General N°. 234, punto N°.1 de fecha 24/1/51.-

Los costos fijados en la tabla se disminuirán en un 10 % cuando la construcción haya sido hecha para sí por un profesional del gremio, (Ingeniere, Arquitecto o Constructor) aplicando la misma disminución al particular que construye por administración y sin intervención directa de un profesional.-

El interesado debe cumplir una serie de requisitos para que la Dirección realice los cálculos necesarios para establecer la categoría de la construcción, y su posterior costo estimativo. Los detallamos a continuación:

- 1.- La presentación de los planes aprobados de la obra de que se trate.-
- 2.- Todos los pliegos de condiciones debidamente firmados.-
- 3.- Copias de los contratos existentes, que se relacionan con los diversos gremios que intervienen en la construcción (yeseros, techistas, parquetistas, cloaquistas, pintores, etc.).-
- 4.- Cualquier otro elemento fehaciente, a criterio de la Dirección, que pueda contribuir a establecer en forma más exacta el costo buscado.-
- 5.- Una declaración jurada en formulario st. 5.406, que se confeccionará por duplicado.-

En todos los casos el contribuyente debe dejar constancia en la declaración jurada citada, del importe que según su estimación corresponde al costo real de la construc

ción, como asimismo el nombre y domicilio del constructor; ello se debe a que si el importe indicado por el mismo fuera menor que el que resultare de la aplicación de la tabla se tomará este a los efectos del cálculo del beneficio.-

Establecido el costo, se determina el resultado (el precio de venta ya lo conoce la Dirección, pues es condición necesaria para realizar el cálculo del costo estimativo, acompañar el boleto de venta) entregando un certificado al interesado donde conste el impuesto a pagar, indicándole al escribano que intervendrá, el monto a retener e informando a la Dirección dentro de los 5 días del depósito practicado.-

Surge de lo expuesto que es obligación de la Dirección proceder a la estimación del costo de la construcción cuando el contribuyente suministre elementos de prueba que resultaren deficientes, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal, así lo resolvió en el fallo dictado el 24/10/951.-, en el caso "Petronello Pablo c/ Gobierno de la Nación" al establecer que "para determinar si existe materia imponible, la Dirección General Impositiva está obligada a apreciar el costo del bien transferido no solo cuando el contribuyente suministra elementos de prueba deficientes sino también cuando por razones admisibles no los pudo aportar".-

El contribuyente reclamaba la devolución del importe pagado alegando:

a) que era propietario de una finca, cuya valuación fiscal e-

6871

LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

DECLARACION JURADA

PARA ESTABLECER LA RETENCION QUE DEBEN PRACTICAR LOS ESCRIBANOS EN LOS CASOS DE GESION O CANCELACION DE HIPOTECAS CONSTITUIDA EN GARANTIA DE TODO O PARTE DEL PRECIO DE VENTA DE INMUEBLES (ART. 1º, PUNTO 3º DE LA RESOLUCION GENERAL Nº 389 (G.E.))

ACREEDOR HIPOTECARIO (1)  
Apellido y Nombre \_\_\_\_\_  
Domicilio: \_\_\_\_\_  
Nº de inscripción en el Impuesto a los Réditos \_\_\_\_\_

RUBRO I: Información sobre los actuantes en la operación: (2)

	Nombre y Apellido	Participación de cada acreedor			Domicilio	Nº de inscripción en el imp. a los Réd.
		o/o en condominio	En el importe del Rub. III, inc. c)	En el importe retenido Rub. VI		
Acreedores						
Cesionario o deudores			XXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXX		
			XXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXX		
			XXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXX		

Nombre y apellido del escribano actuante: \_\_\_\_\_  
Domicilio: \_\_\_\_\_  
Escritura Nº \_\_\_\_\_ Folio Nº \_\_\_\_\_ Fecha de la misma \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_ Registro Nº \_\_\_\_\_

RUBRO II: Datos referentes a la propiedad gravada.

Ubicación: Calle \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_ Localidad \_\_\_\_\_ Prov./Territ. \_\_\_\_\_  
Valuación Fiscal: m\$n \_\_\_\_\_ Nº de Padrón \_\_\_\_\_ Medidas y superficie \_\_\_\_\_  
Naturaleza del inmueble (campo, terreno, casas de renta, etc.): \_\_\_\_\_  
Composición de la propiedad: \_\_\_\_\_

RUBRO III: Determinación de la ganancia sujeta a retención:

- a) Utilidad resultante de la venta según formulario 4948, "Certificado de Costo" o "Certificado Unico" del \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_ m\$n \_\_\_\_\_
- b) Menos: Ganancia no sujeta a retención (art. 5º Res. Gral. Nº 366 (G.E.) modificado por el art. 1º punto 4º de la Res. Gral. Nº 389) ..... "
- c) Diferencia: Ganancia sujeta a retención ..... "

RUBRO IV: Impuesto a ingresar en concepto de retención:

\_\_\_\_\_ o/o sobre el importe del Rubro III inc. c) (3) ..... m\$n \_\_\_\_\_

RUBRO V: A deducir:

Impuesto retenido e ingresado por el escribano Sr. \_\_\_\_\_ calle \_\_\_\_\_  
Nº \_\_\_\_\_ Localidad \_\_\_\_\_ Registro Nº \_\_\_\_\_ el \_\_\_\_\_  
de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_ en el Banco Nación Argentina, Sucursal \_\_\_\_\_

RUBRO VI: Remanente de impuesto a ingresar ..... m\$n \_\_\_\_\_

o sea m\$n \_\_\_\_\_

Ministerio de Hacienda de la Nación  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

RECIBO PARA EL  
ACREEDOR

Nombre y apellido: \_\_\_\_\_  
Domicilio: \_\_\_\_\_

Participación en el impuesto retenido: m\$n \_\_\_\_\_ En la fecha se ha recibido la Declaración Jurada del impuesto a las Ganancias Eventuales (form. Nº 6871) correspondiente a la cesión de hipoteca extendida por escritura Nº \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_ ante el escribano \_\_\_\_\_ en la que se informa haber ingresado en concepto de retención la suma de m\$n \_\_\_\_\_.

Sello fechador

Ministerio de Hacienda de la Nación  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

RECIBO PARA EL  
ESCRIBANO

Nombre y apellido: \_\_\_\_\_  
Domicilio: \_\_\_\_\_

En la fecha se ha recibido la Declaración Jurada del impuesto a las Ganancias Eventuales (form. 6871) correspondiente a la cesión de hipoteca extendida por escritura Nº \_\_\_\_\_ cancelación de fecha \_\_\_\_\_  
Nombre del acreedor \_\_\_\_\_

Sello fechador

ra de dos mil quinientos pesos;

- b) que ese avalúo, hecho con respecto al terreno baldío, no representa el valor real de la finca, ya que, con posterioridad, por sí mismo edificó lenta y paulatinamente una casa;
- c) que al vender el inmueble, la autoridad fiscal le exigió impuesto a las ganancias eventuales, considerando como tal la diferencia entre el precio de venta y el citado avalúo;
- d) que la imposición es improcedente ya que, al no poder justificar el costo de construcción, solicitó que él fuera establecido de oficio, lo que le fué denegado.- (1)

La cuestión llegó a segunda instancia por apelación de la D.G.I., con el resultado conocido.-

En razón de la constante variación de los precios, la Dirección ha ido modificando las tablas que fijan los costos estimativos de las construcciones por medio de resoluciones generales.

Cronológicamente ordenadas han sido las siguientes:

R.General N°. 234: rige desde el 1/7/50, hasta el 31/12/50, es decir para construcciones terminadas en ese período.- (2)

R. General N°. 251: Para construcciones terminadas a partir del 1/1/51.-

R. General N°. 279: Para construcciones terminadas a partir

---

(1).- Revista de Derecho Fiscal - t. I. - Pág. 267.-

(2).- Boletín del M. de Hacienda - julio 1954 - Pág. 87.-

del 1/1/52.- (1)

R. General N°. 283: Extiende la aplicación de las disposiciones y de la tabla de costo estimati  
vo para construcciones contenidas en la R. General N°. 234 del 24/1/51, a las ciudades del interior del país que se mencionan en la misma. Lleva fecha 4 de agosto de 1952.-

R. General N°. 318: Extiende a las ciudades del interior del país, según nómina que anexa, la a  
plicación de las tablas de costo esti  
mativo para construcción fijado en resolución 251 y 279, actualizadas por la 283. Lleva fecha 14/8/53.-

R. General N°. 464: Para construcciones terminadas a par--  
tir del 1/1/57.- (2)

R. General N°. 490: Extiende a las ciudades de interior del país según nómina que adjunta, la apli  
cación de la tabla contenida en la R. G. N°. 464, con los coeficientes de aumento o reducción que en suel se detallan.- (3)

-----

(1).- Boletín del M. de Hacienda - agosto de 1954 - Pág. 95.-

(2).- Boletín de la Dirección G. Impositiva - N°. 38 - Pág. 282.-

(3).- Boletín de la Dirección G. Impositiva - N°. 45 - Pág. 210.-

2.- Venta de Bienes muebles y transferencias de derechos.-

La Ley exime del pago del impuesto a los beneficios provenientes de la venta, cambio y permuta de bienes muebles adquiridos para uso personal del contribuyente y de sus familiares, pero en caso de tratarse de obras de arte, automóviles o inversiones de lujo vendidos durante el año por un valor superior a \$ 30.000.- en su conjunto, corresponde el ingreso del gravamen de acuerdo con las normas que se citan a continuación.-

El resultado producido se establecerá deduciendo del precio de venta, el precio de adquisición, los gastos que acrecentaron el costo, las mejoras introducidas que representan un mayor valor y los gastos necesarios para efectuar la venta.-

En el supuesto de tratarse de bienes que el vendedor hubiese adquirido antes del 1/1/46, podrá tomarse como costo el valor a esa fecha, lo cual evidentemente, si bien es justo, ofrece muchas dificultades.-

Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, podrá computarse como costo la valuación especial fijada para el pago de impuesto sucesorio, lo cual ofrece ventajas para el contribuyente como hemos visto al tratar la transferencia de inmuebles.-

De no poder establecer el precio de compra y el precio de venta, la Dirección podrá fijarlos recurriendo a índices relativos al mismo contribuyente, informaciones de terceros, resultados de operaciones similares u otros, y cuando no fuera posible determinar exacta ni presuntivamente la época en



Decreto-Ley N°. 4.073/56 volvemos al anterior sistema de someter la negociación accidental de valores mobiliarios al impuesto a las ganancias eventuales, para nuevamente modificarse esta disposición por Decreto N°. 23.598/56, el que regtablece la exención para los beneficios que se obtengan a partir del 1/1/56.-

Ello significa que la exención establecida por Ley N°. 14.060, no ha sufrido interrupción en el tiempo.-

En cambio se mantiene la imposición a los resultados obtenidos en la negociación habitual de los mismos bienes en el Impuesto a los Réditos y en su caso a los Beneficios Extraordinarios, lo que significa que en la actualidad si no hay habitualidad no hay impuesto a los réditos ni ningún otro gravámen.-

Naturalmente, este régimen traerá nuevamente contro--versias entre los contribuyentes y el fisco respecto a la existencia o no de habitualidad en las negociaciones, debido a que esta calificación -como hemos visto al tratar las transferencias de inmuebles- es enteramente subjetiva.-

Consideramos de interés consignar las disposiciones que hubieran regido durante el año 1956 para liquidar el im--puesto en el supuesto de obtenerse una utilidad en la transf--ferencia de valores mobiliarios.-

El beneficio resultaba de la ~~transferencia~~ transferencia entre el precio de venta y el de compra, entendiéndose por tal los valores cobrados y pagados respectivamente.-

Al precio de compra podían adicionarse los gastos de adquisición (comisión de compra, sellados u otros) siempre

que su deducción no fuera procedente para el Impuesto a los Réditos.-

El decreto reglamentario hacía la distinción (tal como fuera modificado por decreto N°. 17.860 del 21/9/56).-

Costo de valores adquiridos hasta el 31/12/55 - (anteriormente era hasta el 31/12/45:

En este caso se tomará como precio de compra la cotización en bolsa a esa fecha o, en su defecto, la última conocida dentro del semestre anterior, pero el contribuyente podía probar que el costo real era superior.-

Si los valores no se cotizaban en bolsa se tomaba el costo real o el valor nominal, salvo que el contribuyente demostrare el precio atribuible como valor del día en la fecha indicada.-

Costo de los valores adquiridos desde el 1/1/56 - (con anterioridad al decreto N°. 17.860, era desde el 1/1/46:

Quando se desconociera el precio de compra de los valores adquiridos a partir del 1/1/56, pero pudiera determinarse el día o el mes de dicha adquisición, se aplicará la cotización o valor corriente a dicho día o el promedio mensual de las cotizaciones o valores corrientes, respectivamente. Este mismo procedimiento se aplicaba para la fijación del precio de venta cuando no era conocido exactamente.-

La Dirección podía considerar como precio de compra el valor nominal, en caso de que no fuera posible establecer fehacientemente o por presunciones el año de adquisición.-

La importancia práctica de la reforma introducida por el decreto N°. 17.860, estribaba en que con respecto a los valo-

res mobiliarios adquiridos hasta el 31/12/55, solo estaban sujetas al impuesto las valorizaciones que se produjeran con posterioridad a esa fecha, quedando al margen del gravámen las diferencias en más o en menos antes del 31/12/55. Ello se fundamenta en el hecho de que de esa manera no se haría incidir el gravámen sobre resultados ya concretados en un período en que los provenientes de las negociaciones de valores mobiliarios estaban exentos.-

Dentro de un plano registral la desgravación que hemos considerado no puede justificarse, desde el momento que las disposiciones de la Ley N°. 13.925 sobre el anonimato en la tenencia de valores mobiliarios han sido derogadas.-

Durante la vigencia de dicha norma legal "era muy difícil ubicar al poseedor de acciones y otros valores al portador (sujeto anónimo) que obtenía una utilidad accidental en las operaciones de compra-venta.-

De ahí que una razón de orden práctico (aunque no de carácter ético) justificara la desgravación referida.-

En cambio, en la actualidad, en que dichos titulares están obligados -como norma general- a individualizarse, dicha imposibilidad no existe; de ahí que esa desgravación no sea justificada.-

Más aún, cuando ocurre que quienes negocian habitualmente esos valores (lleven o no anotaciones contables), deben tributar el impuesto a los Réditos, además de ser potencialmente responsables del gravámen a los Beneficios Extraordinarios, según cual fuere la relación porcentual entre la utilidad obtenida y el capital aplicado.-



4.- Cambio o permuta.-

En estas operaciones ambas partes se hallan sujetas a gravamen. El procedimiento para establecer el resultado es el siguiente:

Cada una de las partes deducirá del valor del bien o prestación recibida, el costo del bien o prestación entregada o comprometida y de esta manera se establecerá el beneficio obtenido.-

Para determinar el valor del bien que recibe -cada uno de los participantes- se estará a los precios contractuales. Si estos no existen, es <sup>de</sup> aplicación el artículo 33 de la reglamentación que establece:

"Cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (permutas, dación en pago, aportes sociales u otros), se computará, a los fines del cálculo del beneficio imponible, el precio de plaza o costo en plaza de tales bienes en el momento de practicarse la operación".-

Puede ocurrir que los valores asignados a los bienes



al cobro) en concepto de gastos realizados por el beneficiario, dicho 10 %.-

Del remanente así establecido se descontarán los primeros \$ 6.000.- sin tener en cuenta el número de personas beneficiarias y sobre el excedente se retendrá el 20 %.-

Si la retención la realiza un particular o firma comercial o civil, debe presentar a la administración de la lotería juntamente con el billete la boleta de depósito donde conste el ingreso y dentro de los 10 días de abonado el premio una constancia del depósito debe ser entregada al beneficiario.-

Quando se abonen premios de rifas en especie no corresponde la retención, pero debe informarse a la Dirección antes del 1 de abril de cada año acerca de los premios cuyo valor supere los \$ 6.000.-, indicando datos personales del beneficiario, fecha de entrega del premio y descripción del mismo.-

La medida del enriquecimiento en estos casos -sin perjuicio de la deducción admitida por el art. 7º., último párrafo de la Ley- estará dada por el precio corriente en plaza del respectivo bien, al momento de la adjudicación; en forma subsidiaria, podrá considerarse a tales efectos el valor de tasación fijado por las autoridades oficiales competentes al otorgar el permiso a la entidad organizadora de la rifa, el precio de costo para esta última, o el obtenido mediante otro procedimiento que en forma razonable y equitativa tienda más adecuadamente a la ponderación de dicho valor, según cada caso en particular.- (1)

---

(1).- Dictamen de la As. Técnica del 1/8/56.-



ciales o municipales.-

Estas disposiciones rigieron hasta el 31/12/50, pues a partir del 1/1/51 y en virtud de la Ley N°. 14.060, quedaron exentos los beneficios provenientes de la negociación de todo tipo de valores mobiliarios, incluyéndose lógicamente en la exención el probable beneficio de una eventual conversión de títulos.-

Luego de una esporádica reaparición de la aplicación del gravamen a los beneficios obtenidos en la negociación accidental de valores mobiliarios, dispuesta por el Decreto-Ley N°. 4.073/56, a partir del 1/1/56, actualmente y en virtud del Decreto N°. 23.598/56 rige nuevamente la exención desde el 1/1/57; a pesar de ello, consideramos de interés consignar la manera de determinar el beneficio -en caso de conversión de títulos- durante el período 1947/950.-

A tal efecto la circular N°. 34 disponía:

1.- Cuando los tenedores de los títulos optaren por su rescate, el beneficio o quebranto se establecerá en la siguiente forma:

a) Valores adquiridos antes del 1/1/46: Diferencia entre el importe cobrado en efectivo en concepto de rescate por los títulos convertidos y su cotización en Bolsa, al 31/12/45, o, en su defecto, la última conocida dentro del semestre anterior, salvo que el contribuyente probase fehacientemente que el costo real fue superior.-

Si los títulos sujetos a conversión no se hubieran cotizado en Bolsa, se tomará como costo, el real, a menos que el contribuyente demostrase el precio atribuible como valor del día en la fecha antes indicada.-

- b) Valores adquiridos después del 31/12/45: Diferencia entre el importe cobrado en efectivo en concepto de rescate por los títulos convertidos y su costo real, si no se conociera este último, pero pudiera determinarse el día o el mes en qe tuvo lugar la adquisición, se tomará la cotización o valor corriente a dicho día o el promedio mensual de las cotizaciones o valores corrientes, según el caso.-

2.- Cuando los tenedores de los títulos optaren por el canje, el beneficio o quebranto se establecerá deduciendo el costo de los títulos que se convirtieran -determinado en la forma indicada en los párrafos a) y b) del punto anterior- del importe que resulte de multiplicar el valor asignado como paridad de los nuevos títulos incrementado con la prima de conversión, si existiera, por el precio de suscripción fijado para cada uno de los períodos de conversión, dividido por 100.-

A título ilustrativo y para facilitar la correcta aplicación de las normas precedentes se dan algunos ejemplos basados en la conversión de títulos del Crédito Argentino Inte---

terno del 4 % en nuevos títulos del 3 %.-

La proporción de canje o~~n~~ paridad de los nuevos títulos del 3 % se fijó en v/n 108.- por cada v/n 100.- de los del 4 % estableciendo dos periodos de canje, entre el 1 y el 14 de agosto.-

del 1 al 7:

Por cada v/n 100.- de títulos del 4 % se entregaron valores del 3 % por v/n.....	108.-
Más una prima de.....	<u>0.50</u>
	<u><u>108.50</u></u>

Del 8 al 14:

Por cada valor /n 100.- de títulos del 4 % se entregaron valores del 3 % por v/n.....	108.-
Más una prima de.....	<u>0.20</u>
	<u><u>108.20</u></u>

El precio de suscripción de los nuevos títulos para el primer período se fijó en \$ 92,60 y para el segundo período \$ 92,80.-

Ejemplos.-

Supongamos que se trata de títulos del Crédito Argentino Interno 5 % adquiridos antes del 31/12/45, fecha en la cual se cotizaban \$ 94,98 por cada v/n 100.-

I.- Si el tenedor optó por el rescate, como este se efectúa a la par, recibió \$ 100.- por cada título de v/n 100.-, vale decir que el beneficio obtenido fué de \$ 5,02, o sea:

a) Importe cobrado en efectivo al efectuarse el rescate	\$ 100.-
b) Costo-cotización al 31/12/45	<u>94,98</u>
c) Benef. sujeto al Imp. a las G. Event.	<u>\$ 5,02</u>

II.- Si el tenedor optó por el canje en el primer período (1 al 7/8/46) recibió v/n 108,50 en títulos del 3 % ofrecidos a la suscripción a \$ 92,60 por cada v/n 100.- de títulos del 4 %; en este caso, el precio recibido por el tenedor que canjea (permutante) será de \$ 100,47, resultando de la siguiente operación:

$$\frac{108,50 \times 92,60}{100} = 100,47$$

y en consecuencia tendremos:

a) Importe a considerar como precio de la operación	\$ 100,47
b) Costo-cotización al 31/12/45	<u>" 94,98</u>
c) Benef. sujeto al Imp. a las G. Event.	<u>" 5,49</u>

III.- Si el canje se hubiera efectuado en el segundo período (8 a 14/8/46), el procedimiento para establecer el beneficio sería igual al indicado en el ejemplo anterior, con la diferencia de que el importe a considerar como precio de la operación sería de \$ 100,41, es decir, el resultado de la siguiente operación:

$$\frac{108,20 \times 98,20}{100} = 100,41$$

108,20: Proporción de canje o paridad fijada para



Llave S.A.I.C.F. y Fábrica Argentina de Alpargatas S.A.C.I. haciendo uso del derecho conferido por el artículo 9º., segundo párrafo de la Ley N°. 11.683, t.o. en 1949 apelan de la resolución general N°. 153 (E.E.) dictada por la Dirección General Impositiva con fecha 18/1/1950, por la que se establece que las primas de emisión de acciones se hallan sujetas al pago del Impuesto a las Ganancias Eventuales, y considerando:

que la prima de emisión constituye, desde el punto de vista impositivo, un "enriquecimiento" para la sociedad emisora, que, como sujeto de derecho distinto de la persona de los accionistas, recibe el monto nominal de la acción incrementada por la prima y solo reconoce deudora por dicho valor nominal;

que refirma tal criterio nuestra legislación de fondo al disponer que el capital en el caso de las sociedades anónimas está constituido exclusivamente por el importe nominal de las acciones, no pudiendo, por lo tanto, entrar a formar parte de él, la prima o premio, que es un desembolso suplementario exigido al suscriptor, legal y reglamentariamente distribuable, bajo la forma de dividendos o utilidades;

que tal posibilidad permite calificar a dichas primas como "beneficios irrevocablemente realizados y líquidos" ya que su distribución -corriente en la práctica- no admite otra calificación legal salvo violación de los términos expresos y concluyentes del artículo 364 del C. de Comercio;

que por otra parte no es óbice el hecho de que la Corte Suprema de Justicia en el caso "Gedalana c/Fisco Nacional" declarara que las primas de emisión no constituyen "réditos", desde que tal pronunciamiento se fundó en que las mismas no reu-

nian los elementos objetivos que caracterizan al rédito -permanencia de la fuente, periodicidad, etc.-, pero no por ello dejó de reconocer que el valor de la prima "representaba un mayor valor de las acciones de la sociedad", mayor valor o plusvalía que, en el impuesto a las ganancias eventuales, es regla gravar;

que tampoco invalida el criterio sustentado la disposición dictada por la Comisión de Valores del Banco Central de la República (1) (Resolución del 13/5/49 - Boletín de la Bolsa de Comercio de 30/5/1949 - Pág 1.087) - que exige mantener en reserva las primas de emisión, ya que se trata de una norma limitada en su aplicación y alcances, sin entrar a calificar la naturaleza de las primas en cuestión;

que por último, puede afirmarse que ha estado en el ánimo del legislador calificar a las primas de emisión como beneficios -y por tanto sujetos al Impuesto a las Ganancias Eventuales- como "ganancias" que, al no estar sujetas al impuesto a los réditos, deben caer dentro del ámbito de imposición del gravamen a las ganancias eventuales, t. o. en 1952).- En razón de ello se confirmó la resolución apelada.-

Por lo tanto hasta el 31/12/954 y por vía interpretativa, se había considerado incluido dentro del gravamen que tratamos, al excedente de colocación sobre el valor nominal de las acciones emitidas por las sociedades de capital, aunque no había ninguna disposición que estableciera el criterio a seguir para llegar a establecer el beneficio, no encontrándose mejor solución que considerar la diferencia entre el precio de suscripción y el valor nominal de la acción.-

La Ley N°. 14.393 dió las normas a seguir para su co

---

(1).- El paréntesis es nuestro.-

recta determinación.-

Según dichas normas, para establecer el monto sujeto a gravamen, del importe obtenido en la colocación de dichas acciones deberá deducirse el valor atribuible a las mismas en función del capital de la empresa al principio del ejercicio de emisión, ajustado conforme a las normas que rigen para el impuesto a los beneficios extraordinarios y en la forma determinada por la reglamentación. Si dicho valor fuese inferior al nominal la Ley dispone que debe deducirse este último del precio de colocación de las acciones.-

El decreto reglamentario establece que el capital computable estará dado por la diferencia que existe al principio del ejercicio de emisión, entre el activo y el pasivo ajustado conforme a las reglas que menciona en su art. 20 y que pasamos a considerar:

El activo se establecerá computando los rubros respectivos según las siguientes normas de avalúo:

- a) El valor de los bienes amortizables será determinado en el importe que resulte de deducir, de las inversiones originales, las sumas de las amortizaciones correspondientes al período de vida transcurrido, teniendo en cuenta que las inversiones originales y las amortizaciones técnicas ordinarias son las que resulten de la aplicación de las disposiciones que rigen para el Impuesto a los Réditos.-
- b) Los inmuebles serán computados por el importe de la valuación fiscal o por el de su costo, menos las amortizaciones impositivas -según fuere el sistema adoptado para el impuesto a los beneficios ex

traordinarios- salvo en el supuesto de que deban con  
siderarse como mercadería -por constituir su negocia  
ción el objeto de la empresa- en cuyo caso se compu  
tarán por el valor establecido para el impuesto a  
los réditos.-

c) Los bienes inmateriales no amortizables para el im  
puesto a los réditos serán considerados a su precio  
de costo.-

d) Los bienes no amortizables en tanto no se trate de  
mercaderías u otros bienes de comercio habitual, se  
rán consignados a su precio de costo.-

e) Las mercaderías u otros bienes de comercio habitual  
se computarán por el valor establecido para el im  
puesto a los réditos.-

f) Los deudores, cualquiera sea su naturaleza, deberán  
ser depurados de conformidad con las disposiciones  
que rigen para el impuesto a los réditos.-

A diferencia del Impuesto a los Beneficios Extraordi  
narios, es computable como activo a objeto de establecer el co  
sto de las acciones emitidas con prima, las cuotas pendientes de

integración de los accionistas y los saldos deudores de los socios solidarios, en las sociedades en comandita por acciones, (art. 20 infine del decreto reglamentario). -

Ello es perfectamente justificable por cuanto jurídicamente son verdaderos créditos a favor de la empresa, pero, en el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios no son considerados dichos rubros, por cuanto económicamente dichos capitales no pueden generar utilidades.-

El pasivo a computar estará formado por:

a) los acreedores de la sociedad cualquiera fuese su naturaleza, incluyéndose hasta los saldos acreedores de los socios solidarios de las sociedades en comandita por acciones.-

El cómputo en el pasivo de los saldos acreedores mencionados se apoya en la circunstancia de constituir jurídicamente deudas reales de la empresa, ya que los socios solidarios pueden en cualquier momento retirar esos saldos a su favor. Representan por lo tanto, verdaderas cargas del capital accionario. En cambio en el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios los referidos saldos deben ser observados únicamente desde el punto de vista económico. En este sentido no constituyen pasivo de la empresa, sino que representan porciones de activo que están reeditando beneficios gravados.- (1)

b) Las reservas técnicas de las compañías de seguros, de capitalización y similares y los fondos de Be-

----- (1)

(1).- Selección Contable - Febrero 1955 - Pág 31/33

neficios de los asegurados de vida.-

- c) Las provisiones efectuadas para ~~hacer~~ frente a obligaciones pendientes de pago, como dividendos, intereses, sueldos, etc..-
- d) Los importes que representen beneficios a percibir en futuros ejercicios.-

La reglamentación -artículo 23- establece que para la determinación del capital en la forma mencionada, los bienes y deudas situados en el exterior serán computables siguiendo las mismas normas, y ello es razonable por cuanto el valor de las acciones está determinado por el total de bienes y deudas de la empresa que coloca las acciones con prima.-

Del capital que se determine siguiendo los pasos enunciados, se deducirán los importes que correspondan por los siguientes conceptos atribuibles al ejercicio anterior:

- a) Honorarios de directorio y síndico y habilitaciones y gratificaciones;
- b) Todos los impuestos y tasas no considerados en el pasivo;
- c) Los dividendos, partes de fundador y utilidades en efectivo o en especie, con excepción de acciones liberadas.- Cuando se distribuyan dividendos en especie, los bienes entregados se computarán por el valor considerado para la determinación del capital.-

Para establecer el valor atribuible a cada acción -punto de partida para llegar a establecer el monto del beneficio- el capital determinado de acuerdo con lo dicho se dividirá por la cantidad de acciones suscriptas al principio del ejercicio de emisión, agregando las acciones liberadas cuya distribución fué resuelta por la asamblea de accionistas con anterioridad a la fecha de aprobación de la emisión de acciones con prima.-

En el caso de sociedades en comandita por acciones, se determinará previamente el capital computable en relación con el capital accionario.-

El monto sujeto al gravamen estará dado por la diferencia entre el precio de colocación y el valor establecido de conformidad con el párrafo anterior, o el valor nominal, el que fuere mayor.-

Evidentemente la Ley, hace gala de un excesivo fiscalismo en el caso que tratamos ya que las primas de emisión deben necesariamente entrar en el patrimonio social con el mismo título que el nuevo capital suscripto, puesto que ellas son justamente necesarias para conservar la proporción en el patrimonio social de los viejos y nuevos accionistas.-

Si no se exigiese un suplemento, los socios anteriores a la emisión quedarían en desigualdad económica respecto a los nuevos adquirentes de los valores emitidos, pues estos últimos se beneficiarían, sin ningún desembolso, de la valorización del fondo social en virtud de las reservas acumuladas previamente y que se han formado con ganancias no distribuidas.-

Un ejemplo contribuirá a aclarar el concepto:

Patrimonio neto de una sociedad anónima

Capital.....	\$ 1.000.000.-
Reserva Legal.....	" 100.000.-
Otras reservas.....	" 200.000.-
Utilidades no distribuidas.....	" <u>40.000.-</u>
	" 1.340.000.-

Suponiendo que el capital esté representado por 10.000 acciones de \$ 100.- cada una; cada acción tendría un valor patrimonial de \$ 134.-

En este momento la sociedad decide emitir acciones por \$ 600.000.- y si no se cobrara ningún sobre-precio en concepto de prima de emisión, se colocaría a los accionistas antiguos en situación de desventaja con respecto a los nuevos.-

Ello resulta así por cuanto si observamos el patrimonio neto una vez efectuada la suscripción, comprobaremos esta a severación:

Capital.....	\$ 1.600.000.-
Reserva legal.....	" 100.000.-
Otras reservas.....	" 200.000.-
Utilidades no distribuidas.....	" <u>40.000.-</u>
	\$ 1.940.000.-

Como el capital estaría representado por 16.000 acciones resulta para cada acción un valor patrimonial de \$ 121,25.-

Los primeros accionistas perderían \$ 12,75 por cada acción y los nuevos entran a participar en rubros del patrimonio neto en una proporción de \$ 12,75 por acción.-

Lo equitativo hubiera sido "cobrar" a los nuevos accioo

nistas el derecho a esa participación exigiendo una "prima" de \$ 34.- por acción.-

De esta manera el patrimonio neto se habría incrementado por la incorporación del rubro "Prima de emisión":

Capital.....	\$ 1.600.000.-
Reserva legal.....	" 100.000.-
Otras reservas.....	" 200.000.-
Utilidades no distribuidas.....	" 40.000.-
Prima de emisión.....	" <u>204.000.-</u>
	\$ 2.144.000.-

Como hay 16.000 acciones en circulación, el valor de cada acción asciende a \$ 134.- resultando de ello que no hay beneficios ni perjuicios para los accionistas.-

Si la empresa distribuyera, en forma de dividendos, los \$ 204.000.- originados en la prima de emisión, correspondería entregar \$ 12,75 por cada acción y ello se interpretaría de la siguiente manera:

Para los accionistas que tenían suscripto el primer millón de capital, esto significa que disminuye el valor de sus acciones desde el punto de vista patrimonial a \$ 121,25;

Para los accionistas que han suscripto los \$ 600.000.- siguientes ello implica la devolución de una parte de la "prima" que han aportado.-

Es de observar sin embargo que en la realidad, la prima de emisión no guarda una relación tan exacta como la indicada "pues su valor está condicionado por otros factores, la mayor o menor oferta de capitales, la verdadera solidez del activo, la actual productividad del negocio, sus perspectivas para el futu



8.- Bienes aportados a sociedades que se constituyan.-

Para muestra legislación impositiva, los mayores valores que resultan de la aportación de bienes a sociedades, están sujetos al impuesto a los réditos o a las ganancias eventuales según fuere el caso.-

Tanto en el impuesto a los réditos, como en el impuesto a las ganancias eventuales, se contempla la posibilidad de que la sociedad a la que se aportan los bienes, constituya con la predecesora y el o los titulares anteriores de los bienes que se aportan un mismo conjunto económico. En este supuesto quedan exentos los mayores valores asignados a los bienes.- RE

Para una amplia dilucidación de las dificultades que presenta el tema, traemos hasta aquí una autorizada opinión en la materia: (1)

"La aportación de bienes en el impuesto a los réditos"  
"que nuestra legislación adopta el principio general de que los  
"producidos de la realización de bienes que constituyen capital-fuente de réditos, no debieran ser en principio alcanzados por el impuesto, por no tratarse de rentas, sino de aumento o pérdida de capital excluida del gravamen por el primer párrafo del artículo 3º. de la Ley N°. 11.682 (t, o. 1956)2.-

"Sin embargo hay numerosas excepciones a este principio:

"1.- la ganancia o pérdida que deriva de la enajenación de bienes amortizables -excepto inmuebles-

---

(1).- Enrique J. Reig - "Aspectos impositivos de la aportación de bienes a sociedades" - Rev. de Sociedades Anónimas - octubre 1956 - Pág. 14.-

Es interesante a su vez, el trabajo publicado en Revista "La Información" - septiembre 1957 - Pág. 10/13 - firmado por Enzo G. Di. Pietro.-

"se computará en todos los casos a efectos del in-  
"puesto salvo cuando fuere de aplicación lo dis--  
"puesto en los dos primeros párrafos del artículo  
"75 (art. 4, párrafo 2).-

"2.- los resultados de la enajenación de los inmuebles  
"que utilicen en su comercio, industria o explo-  
"tación los contribuyentes (inc. a) art. 4.) a--  
"gregado por Ley N°. 13.925, con la limitación de  
"que correspondieran a contribuyentes que obten-  
"gan réditos comprendidos en el art. 49 inc. a)  
"de la ley y que no se tratara de inmuebles utili-  
"zados por personas físicas, sucesiones indivisas  
"o sociedades de personas, en la explotación agro-  
"pecuaria, ni que, en cualquier tipo de empresa,  
"hubieran transcurrido más de 2 años desde que se  
"dejaren de utilizar en la explotación.-  
"Los producidos de la transferencia de llaves, mar-  
"cas patentes de invención, regalías y similares  
"están también desde 1946, expresamente incluidos  
"en la imposición, por disponerlo el art. 45, inc.  
"c.) de la ley.-

"En ambos casos se aludió a la estrecha conexión con la  
"actividad a la cual los bienes estaban afectados, por lo que  
"se sometía a igual tratamiento fiscal, que a los beneficios  
"corrientes derivados de la misma".-

"Sin entrar a considerar el valor de esta aseveración,  
"podemos sí anotar una característica saliente para que el

"producido de la realización de tales bienes sea considerado de rédito: que pertenezcan como bienes de uso, empleados si o no en el circuito comercial, si igualmente en la producción de renta, de un comercio, industria o explotación".-

"Pasando a nuestra hipótesis de la aportación de bienes, por la razón expuesta y si se trata de bienes de los incluidos en las excepciones señaladas, que se han aportado sin interrumpirse su afectación como capital-fuente a la producción de réditos de quién integre con ellos capital en una nueva sociedad, habrá que considerar en principio que la tributación que -salvo excepción- se origina es la del impuesto a los réditos, cualesquiera sean los pasos que jurídicamente se hayan dado, para llegar a la constitución del nuevo ente".-

"Este principio, que tiene su fundamento en la identificación en nuestro régimen fiscal, de la personalidad del socio de sociedad de personas (único contribuyente del impuesto) con la personalidad de la sociedad, y en la menor relevancia tributaria de las formas jurídicas adaptadas, frente a los hechos económicos, tanto en sociedad de capital como de personas, es sin excepción aplicable cuando sea continuada e ininterrumpidamente mantenida la afectación de los bienes al mismo fondo de comercio que se reorganiza."-

"No lo sería en cambio, si disuelta una sociedad se dividieran los bienes entre los socios y éstos luego los aportarían separadamente a distintas empresas o fondos de comercio. Pero la disolución social y división de los bienes no altera el efecto tributario, si la aportación la efectúan

"luego todos, o simplemente la mayoría de los ex-socios, a  
"la nueva sociedad constituida, caso en el cual la tributaci  
"ción que origine será la misma que si la aportación se hu  
"biera hecho por transmisión directa del activo social al  
"nuevo ente".-

"Este principio, no debemos olvidar, solo es aplicable  
"para los mayores valores que por excepción al concepto clá  
"sico del rédito, grava nuestra ley, conforme a lo expuesto  
"más arriba. O sea que si se tratara de bienes que aún ven  
"didos individualmente por sociedades, no generarán el im-  
"puesto a los réditos sería evidente que tampoco encuadra-  
"ría la operación en tal gravamen, si el desprendimiento de  
"dominio se produce como consecuencia de una aportación a  
"sociedad continuadora!.-

"Tal el caso de venta de inmuebles del comercio, in-  
"dustria o explotación, transcurridos 2 años de su desafec-  
"tación al negocio o empresa, o de los inmuebles afectados  
"a la explotación agropecuaria por empresa individual o de  
"personas, o inmuebles que si bien están en el activo so-  
"cial, no son bienes de uso de la empresa, sino inversio-  
"nes, como por ejemplo: propiedades de renta (excepto que  
"la inversión esté vinculada al negocio o empresa, como se  
"ría la del ejemplo, en manos de sociedad de seguro o capi-  
"talización -art. 4, inc.b) ley de réditos- o de empresa que  
"la recibió en pago de crédito originado en operación habi-  
"tual sin que hayan transcurrido 2 años - Art. 4, pár. 1,  
"misma ley.-

**Aplicación del Impuesto a las Ganancias Eventuales:**

"La ley no contiene ninguna norma que permita en particular ubicar con precisión ante el impuesto, las operaciones de aportación de bienes, y por lo expuesto sólo cabe hacerlo por exclusión de los casos comprendidos en el impuesto a los réditos".-

"El Decreto reglamentario sin embargo, se refiere en su artículo 30 expresando que cuando se aporten bienes a sociedades cualquiera sea su forma jurídica, el mayor valor que se asigne a tales bienes, debe tributar el impuesto en el año fiscal de constitución de las mismas".-

"Pareciera que toda aportación de bienes de sociedades, cayera dentro de la orbita del impuesto, pero en realidad se refiere solo a las aportaciones aisladas de bienes poseídos antes individualmente por los aportantes, y a los casos de reorganización de fondos de comercio que, como expusiéramos, aun vendidos los bienes individualmente sus resultados estarían gravados en el impuesto a las ganancias eventuales".-

"Pero su redacción no puede llevar a extender el ámbito del gravamen a la transferencia de bienes en la reorganización de empresas cuyos resultados genera impuestos a los réditos, por hallarse las operaciones comprendidas entre las que, por excepción, grava este impuesto, no obstante no tratarse de réditos en sentido estricto".-

**Excepciones a la gravabilidad. Conjunto Económico:**

"a) En el impuesto a los réditos.-

"El art. N°. 75, entiende por reorganización de so-  
"ciedades o fondos de comercio, las ventas, trans-  
"ferencias, fisiones, absorciones, consolidación,  
"etc., de una entidad con otra que, a pesar de ser  
"juridicamente independiente, constituyan un mismo  
"conjunto económico, y el art. N°. 81 del Decreto  
"reglamentario dice que existe conjunto económico  
"en los casos de reorganización de sociedades, cuan-  
"do el 80 % o más del capital social de la nueva  
"entidad pertenezca al dueño o socios de la empre-  
"sa(reorganizadora) que se organiza".-

"A los fines de este gravamen no se considera que  
"existe conjunto económico, cuando la reorganiza-  
"ción consista en la transformación de empresas u-  
"nipersonales o sociedades de personas o de capital  
"con acciones nominativas, en sociedades de capital  
"con acciones al portador y viceversa, o de estas  
"últimas en otras de igual tipo. Esta última parte  
"es una excepción al principio del artículo N°. 81,  
"y tenía su fundamento en el período 1950/1955 (ano  
"nimito en la posesión de acciones, por Ley N°. 13.925)  
"pero ahora desde el 4.073/56 no tiene nada que ha-  
"cer, ante la obligación de incluir las acciones en  
"las declaraciones patrimoniales y ante la necesi-  
"dad de individualizar tales valores ante la Direc-  
"ción General Impositiva, para no sujetar los divi-  
"dendos a la tasa máxima que alcanza a los réditos  
"individuales, lo que permite aplicar para conside-

"rar la existencia de conjunto económico en el ca  
"so de sociedades de capital, la regla general  
"del límite del 80 %. El 80 % o más del capital  
"debe pertenecer al dueño o socios de la empresa que  
"se reorganiza no estableciendo otras condiciones,  
"que si efectúa la reglamentación del impuesto a  
"las ganancias eventuales".-

b) En el impuesto a las ganancias eventuales.-

"La excepción está contenida en el artículo 30,  
"párrafos 2 y 3:

"sin embargo, tratándose de sociedades de perso-  
"nas (incluso las de responsabilidad limitada) o  
"de capital -cuando todas sus acciones fueran no  
"minativas- podrá optarse por no satisfacer el  
"gravamen en el ejercicio de constitución, siem-  
"pre que se trate de una entidad formada exclusi-  
"vamente por los titulares de los bienes que se  
"aportan y cuando la participación de cada uno  
"de ellos en el capital social sea igual a la que  
"les corresponde en el condominio de dichos bie-  
"nes. Dicha opción deberá ponerse en conocimien-  
"to de la Dirección General".-

"Igual opción podrá hacerse en los casos en que,  
"si bien la sociedad no se constituye exclusiva-  
"mente con los condóminos de los bienes que se a-  
"portan, la participación de éstos en el capital  
"de la sociedad no fuere inferior al ochenta por  
"ciento (80 %).-

"Observamos que la desgravabilidad que se acuerda, se correlaciona con la que otorga la ley del impuesto a los réditos con la diferencia de que se trata acá de una opción dada al contribuyente, y no de una posibilidad cuyo otorgamiento dependa exclusivamente del fisco".-

"Basta solo poner en conocimiento de la Dirección General Impositiva el ejercicio de la opción".-

Notamos que la disposición legal de las excepciones, no en el sentido de que no están gravados, sino respecto de la forma en que deberá cobrarse el gravamen.-

En los casos mencionados el contribuyente tiene la opción, con la única obligación de comunicar a la Dirección General Impositiva el ejercicio de la misma.-

La última parte del artículo 30 contempla la posibilidad de la venta o incorporación de nuevos socios en cuyo caso el impuesto que no se pagó al efectuarse el aporte a la sociedad deberá abonarse en el momento en que ocurran estas situaciones.- Ello se hará en la siguiente forma:

- 1) Los socios abonarán el impuesto sobre el mayor valor no gravado en el momento de efectuarse su aporte a la sociedad y
- 2) La sociedad deberá pagar el impuesto que pueda corresponder (a los réditos o a las ganancias eventuales) sobre la diferencia entre el valor del bien según su aporte (ya ajustado conforme al punto 1) y el precio de venta.-

Es lógica esta norma (artículo N°. 30 in fine de la

reglamentación) por cuanto la sociedad pagará el impuesto que le corresponda de acuerdo con el carácter que para la sociedad revistan los bienes aportados, con prescindencia del gravamen que se hubiera aplicado en ocasión del aporte.-

Es de consignar que la simple incorporación de nuevos socios, no hace nacer la obligación de pagar el impuesto, si no que es necesario el cumplimiento de una condición: que con motivo de dicha incorporación los aportantes de los bienes hubieran perdido la proporción del 80 % del capital, que como dijimos era requisito indispensable para formular la opción.-

Adherimos a la opinión del Dr. Reig, (1) en lo que se refiere a la condición exigida de que la participación de los aportantes en el capital social del nuevo ente debe ser igual al que le correspondía en el condominio de los bienes, no es del todo justificada.-

"Una interpretación estricta de su texto llevaría a que por el solo hecho de que alguno de los titulares del dominio de los bienes que se aportan hiciera además un aporte suplementario en efectivo o créditos a cobrar, con lo que la relación de los capitales no sería la misma que la que tenían en la titularidad de los bienes, bastaría eso solo para que todos los aportantes se vieran obligados a pagar el impuesto y no pudieran formular la opción a que se refiere el artículo.-"

"Es evidente de que el hecho de que exista por parte de uno de los socios un aporte suplementario en efectivo o

---

(1).- REIG, Enrique J. - Revista Sociedades Anónimas - "Aspectos impositivos...." Pág. 23.-

"créditos, la naturaleza de la transmisión que efectúa en  
"bienes no se altera para él. sólo para los demás socios se  
"produciría en cierto modo la realización en determinada  
"proporción, de los bienes que aportan, al adquirir un dere  
"cho proporcional a su capital en la sociedad sobre el efec  
"tivo y créditos y perderlo en cambio, en igual medida, en  
"cuanto a los bienes aportados, de modo que si algún justifi  
"ficativo tiene la norma solo existía, en el caso, para  
"los socios que adquirieron derechos sobre efectivos y cré  
"ditos que aportan otros y correlativamente los pierden so  
"bre sus bienes aportados, pero en cambio no lo tendría pa  
"ra restarle posibilidad de opción de no satisfacer el im  
"puesto al socio que aportó bienes más ese efectivo y crédi  
"tos.- (

No entraremos a discutir aquí si la aportación de bienes a sociedades constituye o no transferencia onerosa de dominio, tiene ello fundamental importancia, por cuanto si consideramos que existe transferencia onerosa en el aporte a la sociedad, es evidente que el mayor valor asignado a los bienes que se transmiten, por ser un beneficio, estará gravado por el impuesto.-

Pero en <sup>la</sup> realidad, no hay tal mayor valor, pues lo que se grava es la diferencia entre el costo del bien y el valor con que ingresa a la sociedad; ello no significa que haya habido beneficio, debiéndose exclusivamente al envilecimiento monetario esa diferencia en los valores.-

Muy por el contrario, lo más probable es que el bien valga menos, pues a excepción de la tierra -que se valoriza

con el transcurso del tiempo y por diversos motivos- todas las cosas pierden valor ~~am~~ medida que el tiempo pasa; prueba de ello es la amortización que el legislador ha permitido para reintegrar el capital invertido.-

Expresa Reig, que en el texto originario de la Ley N°. 12.143, (Impuesto a las Ventas), "todo lo que no constituye venta, como las reparaciones, trabajos de instalación, etc., queda fuera del mismo, aún cuando se facture conjuntamente",.-

"El concepto de "venta" imponible tal como lo acabamos de precisar, ha sufrido modificaciones de importancia al dictarse el decreto-ley N°. 24.671/45. Dice su artículo 1°. "(actual artículo 2°. de la ley 12.143 t. o. 1952): "Acláranse los artículos 1°. , 5°. , y 8°. de la ley(12.143) texto ordenado, en el sentido de que debe entenderse por venta todo acto que importe la transferencia a título oneroso de una mercadería fruto o producto, del dominio de una persona de existencia visible o ideal (vendedor, expropiador, locador de obra que suministra la materia prima principal, permutante, etc.) al dominio de otra (comprador, expropiante, locatario de obra, etc.) o que tenga por fin último la transmisión de dicho dominio, independientemente de la designación que las partes den al contrato de origen o a la negociación en que se incluya o involucre y de la forma de pago del precio, sea éste en dinero o en especie".-

"Como fácilmente se observa, se abandona el concepto civilista de compra-venta, para aplicar el gravámen extendiendo el objeto de la imposición a "todo acto que implique la transferencia de dominio a título oneroso".-

" De este modo no interesa ya, a partir de la fecha de aplicación de las reformas de 1945, la distinción entre "venta" y "locación de obra" ~~referencia~~ que nos hemos detenido anteriormente, pues en todos los casos en que el locador suministra la materia prima principal, es una consecuencia la transferencia del dominio al locatario, una vez terminada la obra, lo cual queda perfectamente determinado en el nuevo texto legal.-

"La gravabilidad de toda transferencia de dominio no sólo surge de los términos de la norma recién transcrita, sino también está corroborada con el texto legal que define al productor e industrial sujeto del impuesto (artículo 6º. inciso a), de la ley 12.143 t. o. 1947), que se refiere en especial al "caso de construcción de edificios o inmuebles en general y de ejecución de trabajos sobre inmuebles o muebles de terceros", en que se establece la procedencia del gravamen "sobre el valor real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra, siempre que sean de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia, anterior a la construcción o reparación misma".-

"Merece ser considerado en especial <sup>el</sup> caso de la aportación de bienes a sociedades, juzgando si la transmisión que efectúa un socio al integrar su capital importa transferencia de dominio equiparable a venta, de acuerdo con lo expuesto anteriormente. En el terreno jurídico se discute acerca de si la aportación de bienes implica un desplazamiento de la propiedad de los bienes aportados equiparable a la compra-venta, o sea si es un verdadero acto de transmisión, o por el contrario, simplemente, un acto de "comunicación de bienes", como lo llama algún autor,



Cómo se determina el haber patrimonial? Es lo aportado por los socios más las utilidades ajustadas impositivamente, que son lógicamente las que han pagado impuesto a los réditos. El valor así obtenido sería el costo a deducir del valor asignado a los bienes que reciben cada uno de los socios y en el supuesto que éste fuera mayor se pagará el impuesto sobre el beneficio.-

Pero, si algún socio recibiere toda su parte en especie, podrá optar por no satisfacer el gravamen al producirse la disolución, en cuyo caso, en la posterior venta de los bienes, computará como costo de los mismos, el monto de su haber patrimonial; su única obligación es comunicar dicha opción a la Dirección General Impositiva.-

En el supuesto de recibir parte en efectivo y parte en especie, la Dirección puede autorizar la adopción de uno de los siguientes procedimientos:

- 1.- No pagar el impuesto al disolverse la sociedad; en cambio, al transferirse los bienes especie, se considerará como costo de éstos, la diferencia entre el haber patrimonial y el monto del efectivo percibido; o
- 2.- Ingresar el gravamen que corresponda sobre la proporción del beneficio involucrado en la parte recibida en efectivo. En este supuesto, cuando se proceda a la enajenación de los bienes, su costo estará dado por la diferencia entre el valor adjudicado a los mismos y la parte del beneficio no gravado al disolverse la sociedad.-

En el primer caso, si no se paga el impuesto al disolverse la sociedad, cuando se realizan los bienes en especie hay que deducir del haber patrimonial el importe recibido en efectivo y esa diferencia constituirá el costo de dichos bienes; y en el caso de que se pague el impuesto correspondiente al beneficio incluido en la parte que se ha recibido en efectivo, al procederse a la venta de los bienes recibidos en especie deberá deducirse la diferencia entre el valor adjudicado y la utilidad proporcional que corresponde a esos bienes. Un ejemplo aclarará el concepto:

Supongamos la disolución de una sociedad de personas de la que resulta el haber patrimonial de un socio ajustado impositivamente \$ 200.000.- Resulta adjudicatario de \$ 150 mil en efectivo y \$ 100.000.- en especie, obteniendo un beneficio de \$ 50.000.-

Si opta por tributar el impuesto sobre el beneficio que corresponda a la parte recibida en efectivo, debe hacerlo sobre \$ 50.000.- (200.000.- menos 150.000.-) y en oportunidad de realizar los bienes adjudicados, sea por ejemplo \$ 125.000.- deberá deducir \$ 100.000.- (valor adjudicado menos utilidad proporcional; esta última quedó reducida a cero, pues en este caso se tributó sobre la utilidad total al tener en cuenta el beneficio involucrado en la parte recibida en efectivo).-

Otro ejemplo:

Haber patrimonial	\$ 150.000.-
Adjudicado	\$ 195.000.-
En efectivo	\$ 130.000.-





resultado.-

Este puede presentar sus dificultades, pues en realidad solo los muebles tienen un precio corriente en un determinado lugar, no así los inmuebles ya que será muy difícil encontrar dos inmuebles de condiciones idénticas: sus dimensiones, su ubicación, etc., hacen que los mismos tengan un valor distinto.-

b).- Normas para comprobar la introducción de capitales del exterior.-

Al estar exentos de impuesto los beneficios obtenidos en el exterior podrán realizarse maniobras para tratar de evadir los impuestos que gravaran una determinada ganancia obtenida dentro del propio país.-

En efecto; una persona puede haber realizado una operación ventajosa que le ha reportado un gran beneficio y para eludir las leyes impositivas se hace girar igual suma desde el exterior por alguna persona de su confianza.-

Con el recibo de fondos del extranjero le ha de ser posible el ocultamiento del beneficio obtenido en el país.-

Resultaría fácil defraudar al fisco con estas maniobras y es razonable entonces que la ley faculte ampliamente a la Dirección General Impositiva para exigir los comprobantes necesarios para probar el contribuyente el origen de las transferencias de fondos de o al exterior.-

La Circular General N°. 264, expresa que cuando el con-  
tribuyente alegue que el enriquecimiento o aumento de  
capital operado se origina en la introducción de capi-  
tales del exterior y no puede demostrar este hecho en  
forma fehaciente, se le considerará como probado, siem-  
pre que lo corroboren alguna de las circunstancias si-  
guientes:

- 1) Inversiones efectuadas por el contribuyente a poco  
tiempo de su ingreso al país, siempre que con ante-  
rioridad no hubiera desarrollado en el mismo, acti-  
vidades a las que razonablemente pudieran atribuir  
se el enriquecimiento o aumento de capital;
- 2) Liquidación, reducción o enajenación de inversio-  
nes o bienes poseídos por el interesado en el ex-  
tranjero, que guardan relación aproximada en su  
monto y en el tiempo con la capitalización compro-  
bada en el país;
- 3) Movimiento de cuentas en entidades bancarias o part-  
iculares del exterior o del país que reflejen las  
variaciones aludidas en el apartado anterior.-

Estas normas fueron dictadas con fecha 10/12/1949 pu-  
diendo los funcionarios actuantes considerar todo o-  
tro elemento que pudiera llevar al convencimiento de  
que los acrecentamientos de capital se originan en la  
introducción del exterior.-

c).- Beneficios pagados o acreditados a personas en el exterior.

El artículo N°. 35 del decreto reglamentario contiene dos normas importantes:

a) son responsables como agentes de retención todos los que paguen o acrediten beneficios alcanzados por este impuesto a personas domiciliadas en el exterior.-

b) La retención debe hacerse sobre el total de la utilidad girada o acreditada.-

Ello se debe a que las personas radicadas en el exterior no gozan del beneficio de deducir el mínimo no imponible, principio consagrado por la ley de réditos.-

d).- Rescisiones.-

Realizada la transferencia de un bien y obtenida una utilidad determinada, esta se declara en el ejercicio fiscal en que se ha producido.-

Luego, por cualquier motivo, se produce la rescisión del contrato, recibiendo el vendedor el bien con mejoras efectuadas por el comprador.-

Para establecer el resultado se sumará al total de los importes percibidos, las mejoras introducidas al bien que vuelve al poder del vendedor y se deducirá el beneficio oportunamente declarado.-

La diferencia será considerada beneficio o quebranto del ejercicio, según corresponda.-

El bien se reintegra al patrimonio del vendedor por el

valor considerado como costo en el ejercicio de la venta más el importe de las mejoras introducidas por el comprador; quiere decir que lo que ha tomado como utilidad ha ido a incrementar el costo del bien.-

e).- Situaciones no previstas.-

Expresa el artículo N°. 38 del decreto reglamentario que para las situaciones no previstas -tanto en la ley como en el reglamento- serán aplicables en forma supletaria y en lo pertinente las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos y su reglamentación.-

f).- Enriquecimientos no justificados.-

Anualmente los contribuyentes deben presentar en la declaración jurada para el impuesto a los réditos la información relativa a su patrimonio al comienzo y al término del ejercicio y cuando no justifiquen en forma fehaciente el enriquecimiento operado entre dos o más periodos fiscales y el del dinero o bienes que hubieran dispuesto o consumido, se considerará que la diferencia resultante está sujeta al pago del impuesto a los réditos, salvo que la tasa que por este concepto le correspondiere fuera inferior al 20 %, en cuyo caso, le serán aplicadas las disposiciones sobre el impuesto a las ganancias eventuales.- (1)

Pueden presentarse los siguientes casos:

- 1) Al término de un período fiscal determinado, el patrimonio del contribuyente ha experimentado un sin

---

(1).- Artículo 12 de la Ley.-

cremento con relación al último ejercicio, no pudiendo probarse con documentación auténtica;

- 2) Cuando durante el transcurso del ejercicio fiscal, ha ingresado al patrimonio del contribuyente, dinero o bienes de los que se habría dispuesto, no existiendo prueba alguna del uso o destino dado a los mismos.-

Logicamente en este último caso, el dinero o bienes de los que dispuso el contribuyente deben haberse adquirido previamente por el contribuyente durante el ejercicio fiscal, para ser gravados como renta, pues podría ser que los bienes dispuestos o consumidos por el contribuyente disminuyan su patrimonio con relación al ejercicio anterior, estando exento del gravamen por tratarse de una pérdida de capital.-

Tanto en el supuesto de aumento del capital, como en el de consumo de bienes o dinero, las sumas resultantes están sujetas al pago del impuesto a los réditos, siempre que la tasa del impuesto sea superior al 20 %. En caso contrario, cuando lo que corresponde pagar por impuesto a los réditos sea inferior al 20 % se tributará el impuesto a las ganancias eventuales.-

Supongamos la contribución de un contribuyente cuyo patrimonio ha sufrido un incremento que no puede justificar fehacientemente durante el ejercicio fiscal 1956 de \$ 200.000 Ejerce el comercio teniendo a su cargo esposa y dos hijos menores de edad.-

Per aplicación del art. 12, analizado, corresponde la siguiente liquidación:

Mínimo no imponible y cargas de familia

Contribuyente:	\$ 7.200.-
Cónyuge:	" 2.400.-
Hijos (2):	" <u>3.600.-</u>
	\$ 13.200.-
Acrecentamiento patrimonial:	\$ 200.000.-
Mínimo no imponible y cargas de familia:	" <u>13.200.-</u>
	" 213.200.-
<u>Renta neta:</u>	\$ 213.200.-
M. n. imponible y c. famil.	" <u>13.200.-</u>
	" <u><u>200.000.-</u></u>
<u>Tasa básica:</u> 7 % s/\$ 200.000	\$ 14.000.-
<u>Tasa fija:</u>	" 25.800.-
<u>Tasa variable:</u> 30% s/\$ 50.000	" <u>15.000.-</u>
	\$ 55.800.-

$$\frac{55.800 \times 150}{200.000} = 27,9 \%$$

Como la suma a pagar per impuesto a los réditos corresponde a una tasa superior al 20 % corresponde su aplicación.-

Con el mínimo no imponible habrá de procederse en la forma que se indica, pues se supone que el contribuyente ha brá dispuesto de lo necesario para su subsistencia y el in-

cremento patrimonial es el neto de \$ 200.000.- operado. (Dicho sea de paso que no conocemos los indices de que se valdrá el Fisco para sostener un minimo no imponible tan irrisorio.-

Otro ejemplo: Incremento patrimonial no justificado \$ 65.000.-

Tasa básica	7 % s/65.000.-	\$ 4.550.-
Tasa fija		" 4.300.-
Tasa variable	18 % s/15.000.-	" 2.700.-
		<hr/>
		\$ 11.550.-

$$\frac{11.550 \times 100}{65.000} = 17,76 \%$$

-----

#### CAPITULO IV

### EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES EN EL CASO DE EXPROPIACION/

La Constitución Nacional en su artículo 17 dice que:

"la propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación, puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada".-

Complementase lo dicho con lo establecido en el artículo 14, que menciona entre los derechos de los habitantes de la Nación: "el de usar y disponer de su propiedad"... "conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio".-

Armonizando con estos principios fundamentales, el Código Civil en su artículo 2.506 expresa que:

"el dominio es el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona".-

El dominio es exclusivo y perpetuo, siendo inherente a la propiedad, el derecho de poseer la cosa, de disponer o de servirse de ella, de usarla y gozarla según la voluntad del propietario. El puede desnaturalizarla, degradarla y destruirla.-

De lo dicho se deduce que el dominio es no solamente exclusivo y perpetuo sino también absoluto, por cuanto confiere a su titular el máximo de facultades posibles sin atenerse más que a su soberana voluntad.-

Pero, a pesar de las terminantes disposiciones men-

cionadas, hay circunstancias en que el interés particular debe ceder ante el interés de la colectividad.-

Así el artículo 2.611, expresa que las restricciones impuestas al dominio privado solo en el interés público, son regidas por el derecho administrativo, agregando el artículo 2.511 que: "nadie puede ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública, previa la desposesión y una justa indemnización.".-

"Se entiende por justa indemnización en este caso, no sólo el pago del valor real de la cosa, sino también del perjuicio directo que le venga de la privación de su propiedad", y ello es así en razón de que "la operación de una obra pública supone necesariamente la utilización y disposición de las cosas, muebles o inmuebles, que han de constituirla. Y esas cosas pueden estar en el momento de requerirlas en el dominio público o en el dominio privado; en este último caso la realización de la obra pública da origen a una expropiación por causa de utilidad pública, en cuya virtud el propietario de la cosa declarada de utilidad pierde la propiedad de aquella y recibe en compensación lo que el derecho positivo le atribuye".- (1)

Es en virtud de las disposiciones constitucionales concordadas con lo establecido en el Código Civil que se sancionó el 13/9/1866 la ley 189, de expropiación, modificada en 1948 por la Ley N°. 13.264, que rige para la Capital Federal y territorios nacionales, pues las provincias legislan para su territorio sin otras limitaciones que las que establece la Constitución Nacional.-

Como hemos visto, el derecho de propiedad tiene en nues

---

(1).-BIELSA, R. - "Principios de Derecho Administrativo" - T. 3 - Pág. 410.-

tro país la superior protección constitucional, siendo condición indispensable para privar de la misma a su legítimo titular, la utilidad pública calificada por ley e indemnización previa.-

La utilidad pública es definida por el artículo 1 de la ley N°. 13.264, al considerar que este concepto comprende to dos los casos en que se persiga la satisfacción de una exigencia determinada por el perfeccionamiento social.-

La calificación por ley, se dará en cada caso y con re ferencia a bienes determinados (art.2), agregando el artículo 11 que la indemnización comprenderá el valor objetivo del bien y los daños que sean una consecuencia inmediata y directa de la ex propiación, no tomándose en cuenta circunstancias de carácter personal, valores afectivos ni ganancias hipotéticas y además no se pagará lucro cesante, y en inmuebles tampoco se considerará el valor panorámico o el derivado de hechos de carácter histórico.-

La expropiación es por tanto una venta forzosa y el propietario no recibe en compensación el verdadero valor de la cosa, sino solo su valor objetivo, según se desprende de las dis posiciones mencionadas.-

La decisión es unilateral y lo que es más probable es que el expropiado resulte perjudicado al no tenerse en cuenta u na serie de factores que hubieran valorizado la propiedad.-

En razón de ello, sólo un excesivo fiscalismo justifica que se haya gravado con el impuesto a las ganancias eventuales los hipotéticos beneficios obtenidos en caso de transmisión de la propiedad operada por expropiación. Decimos hipotéticos, porque no son otra cosa las diferencias entre el precio de cos-

to y la indemnización percibida (valor objetivo) máximo en períodos de intensa desvalorización monetaria como el que atravesamos.-

Hay quien opinaba lo contrario. Así Román Garriga expresaba:

"Tampoco son daños el auge de precios y la desvalorización de la moneda..Son elementos que contribuyen a integrar el valor. El juicio de valor se formula con relación a un momento económico y este momento se constituye por todos los factores determinantes de su ser, entre los que figuran la desvalorización de la moneda y la suba de los valores; causa aquél de éste a menudo. Por lo demás la tasación del bien a expropiar contempla la oscilación y el juego de estos factores. El impuesto a las ganancias eventuales no es daño igualmente. El hecho imponible es la ganancia eventual con independencia de la expropiación; aunque esta haya sido la causa que la puso de manifiesto.- (1)

Numerosos contribuyentes perjudicados por la aplicación del impuesto en estas circunstancias, llevaron la cuestión a los tribunales originándose una jurisprudencia contradictoria en un principio, pero que ahora ha tenido la justa solución.-

A título ilustrativo mencionaremos algunos de los fallos más importantes que se inclinaban por la aplicación del gravamen:

"Basta que se produzca la utilidad resultante entre el precio de adquisición y el que se obtiene por transferencia voluntaria o forzosa, para que emerja la obligación a cargo del propietario, de satisfacer el gravamen correspondiente a las ganancias eventuales".- (2)

---

(1).- Jurisprudencia Argentina - 1950 - T. II - Pág. 233.-

(2).- La Ley - T. 58, 90.-

"La expropiación(aunque del punto de vista público es una restricción) consiste en derecho privado, que es el que da la nota de su contenido jurídico, en una compra-venta, aunque forzosa (art. N°. 1.324 C.Civil). Por ende, forzosamente o no hubo venta y beneficio neto".- (1)

"Son a cargo del expropiado los impuestos al mayor valor y a las ganancias eventuales" y además "las leyes y decretos no autorizan distinción alguna entre ventas voluntarias y forzosa, ni incluyen el supuesto de la expropiación entre los que cabe exceptuar de sus disposiciones por lo cual, dicho gravamen debe ser pagado por el vendedor, que en este caso es el expropiado".- (2)

"El impuesto a las ganancias eventuales debe ser soportado por el expropiado, no correspondiendo incluir su importe en el monto de la indemnización".- (3).-

"El pago del impuesto a las ganancias eventuales, que es de orden nacional, no puede ser discutido en un juicio de expropiación provincial, máxime cuando no se da en él a la repartición respectiva la intervención que le corresponde, y la competencia sobre el mismo está atribuida al organismo administrativo, con recursos a la justicia federal".-

"Tampoco corresponde fijar un sobre precio para compensar de ese probable gasto a la parte. Si se fijase un sobre precio, a tal efecto, se estaría beneficiando al expropiado toda vez que obtendría un margen de ganancia superior al que le correspondería en una operación libre, contrariándose así el espíritu del artículo N°. 2.511 del Código Civil, que solo exige

(1).- La Ley - T. 58 - Pág 173.-

(2).- La Ley,- T. 60 - Pág 216.-

(3).- La Ley - T. 64 - Pág. 583 - Provincia de Bs. As. c/Unzué de Gobo, Josegina.-

una justa indemnización!.-

"El pago del gravamen no se genera en la expropiación ~~sin~~ sino en el hecho de haber ~~de~~ una diferencia extraordinaria entre el costo originario o la valuación y su valor actual, que se presupone influenciado por factores sociales concurrentes, ajenos al propio esfuerzo del propietario.-

"No es en consecuencia un perjuicio directo de la ex--propiación. Además la solución no estaría en el aumento de pre--cio del valor real del bien, sino en discutir la sustancia de ese impuesto y ello escapa a la competencia del tribunal".- (1)

"El impuesto a las ganancias eventuales debe ser soportado por el expropiado".- (2)

Conexo al problema de si correspondería aplicar o no el impuesto, se plantearon en diversas ocasiones interrogantes sobre si los jueces debían retener el importe del impuesto que correspondiese.-

"La suma consignada por el Fisco Nacional como indemnización no debe ser motivo de retención alguna, en concepto de impuesto a las ganancias eventuales, pues las leyes no han puesto a cargo de los jueces la obligación de retener suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias eventuales".- (3)

"La suma consignada judicialmente pertenece al propietario".- (4)

"Al decir que no corresponde retención no se decide ni se prejuzga nada sobre la obligación de los expropiados regpecto al impuesto a las ganancias eventuales".- (5)

-----  
(1).- La Ley - T. 64 - Pág. 719 - Dirección General de Escuelas c/sa-  
las Chaves, Nicanor y otra.-

(2).- La Ley - T. 65 - Pág. 185 - Pcia. de Bs. As. c/Chavarie y Badel

(3).- La Ley - T. 58 - Pág. 294.-

(4).- La Ley - T. 59 - Pág. 417.-

(5).- La Ley - T. 59 - Pág. 742.-

"Aún cuando el juez no sea de acuerdo con las disposi  
ciones legales en vigor como agente de retención con respecto  
al impuesto a las ganancias eventuales, corresponde antes de re  
solver la entrega de los fondos sustanciar la cuestión con la  
Dirección General Impositiva que es parte legítima en la misma.- (1)

Este problema de la retención fué solucionado con la  
sanción de la resolución general N°. 145 del 30/12/49, modificada  
posteriormente por la resolución N°. 199 del 18/8/50, mante-  
niendo sus disposiciones, con respecto a este punto, la resolu-  
ción N°. 479 del 13/6/57.-

Establecían estas normas reglamentarias que llegado  
el momento de entregar los fondos, el expropiado, como trámite  
previo al libramiento de la orden de pago, deberá aportar a di-  
cha repartición (se refiere a la Dirección General Impositiva)  
los elementos para practicar la liquidación provisional del im-  
puesto. Por su parte el juzgado hará constar al dorso del che--  
que u orden de pago la suma a retener por parte del Banco paga-  
dor, quién de tal modo asume el carácter de agente de retención;  
y en caso de que dicha orden de pago no consigne con claridad  
la suma a retener o se omita toda referencia al respecto, el  
Banco girado deberá retener el 20 % del monto total del documen  
to.-

En otros fallos se manifestaba que toda cuestión vine-  
culada al pago del impuesto a las ganancias eventuales hallába-  
se fuera de lugar en el juicio de expropiación por su naturale-  
za, finalidad y procedimiento, sin perjuicio de que las accio-  
nes que el contribuyente pudiera entender le asisten, las hiciera  
valer por separado y con arreglo a derecho.- (2)

-----

(1).- La Ley - T. 62 - Pág. 292.-

(2).- La Ley - T. 64 - Pág 719 y T. 76 - Pág. 360.-

De lo dicho resulta que los tribunales se limitaron a resolver sobre aspectos secundarios del problema, como ser, que no corresponde discutir en un juicio expropiatorio si corresponde o no la aplicación del gravamen en estos casos, como así también si procedía o no la retención por el juez interviniente.-

Como vemos, la cuestión fundamental de si procedía o no la aplicación del tributo en un juicio de expropiación se había soslayado alegando los tribunales que no les correspondía pronunciarse, con razones que hemos visto.-

Ante esta negativa los perjudicados plantearon la cuestión en otra forma: sostuvieron que, si bien les corresponde a ellos el pago del gravamen éste constituye un perjuicio "inmediato" producido por la expropiación, su consecuencia "directa", y, como tal, debe ser indemnizada por el expropiante.-

Algunos fallos confirmaron esta posición.-

En efecto; en el caso "Gobierno Nacional c/Tjarks Germán G., se expuso el concepto de que el propietario se halla frente a un desapoderamiento forzoso, por lo cual, en caso de que el fisco exigiera el pago del gravamen el mismo debía ser considerado como una consecuencia directa e inmediata del despropio, correspondiendo dejar a salvo el derecho del expropiado para formular el reclamo correspondiente en caso de producirse dicho evento.- (1)

Evidentemente existía una gran confusión en la materia con estos fallos tan dispares, manifestándose la necesidad de pronunciarse definitivamente sobre la no procedencia del gravamen. Así lo hizo la Cámara Nacional Especial en el caso "Raifo Victor N. y otros c/Gobierno Nacional" según fallo del 11/7/56.-

-----  
(1).-La Ley - T. 59 - Pág. 75 - conceptos reiterados en el juicio "Gobierno Nacional c/O'Farrel de Cayol"- La Ley - T. 58 - Pág. 294.-

Consideramos de fundamental importancia los argumentos vertidos en esa ocasión y por ello los transcribimos:

Por voto del Dr. Horacio H. Heredia y J. O. Beccar Varela. En disidencia el Dr. Adolfo R. Gabrielli quien consideró "que el impuesto a las ganancias eventuales es un impuesto al mayor valor, al aumento en cualquier caso que no sea producido en forma de renta del capital o del trabajo, y aplicable en el monto que se manifiesta, por lo que, y no siendo pertinente distinguir, entonces, entre el origen voluntario o forzoso del acto en que la valorización se pone de manifiesto, el gravamen rige en el caso de expropiación.-

"Se alega que lo que recibe el expropiado es una indemnización y no un precio; aún así, no está exenta pues el artículo 4 menciona expresamente las exenciones al tributo y en su inciso c.) las indemnizaciones que se reciban.... La circunstancia de no figurar incluida la indemnización que en los casos de expropiación recibe el expropiado, demuestra que la ley deliberadamente la ha considerado gravable.-

Dijo el Dr. Beccar Varela: "La Corte Suprema ha declarado que la interpretación de las leyes impositivas no puede extenderse más allá de su texto y espíritu a fin de que su propósito se cumpla dentro de los principios de una razonable y discreta interpretación.- (1)

"Del texto y del espíritu de la ley, que rige la materia en discusión -decreto-ley N°. 14.342/46 y sus modificaciones- surgen, entre otras, las siguientes conclusiones generales, aplicables en la presente causa:

"a) El propósito fundamental perseguido con la promul-

(1).- Fallos, T. 198 - Pág 193; T.223 - Pág. 63.-

"gación del decreto-ley N°. 14.342/46, fué la crea-  
"ción de un gravamen a los beneficios provenientes  
"del mayor valor en las transacciones de bienes y  
"otros actos o actividades no comprendidos en los  
"alcances de la ley del impuesto a los réditos  
"(del considerando único del decreto-ley N°. 14.342/  
"46).-

Bb) El gravamen solo alcanza aquellos beneficios obte-  
"nidos como resultado de actos o actividades volun-  
"tarias al contribuyente.-

"La ley del impuesto a los réditos, al enumerar los  
"actos comprendidos en la misma, se refiere al ejercicio de pro-  
"fesiones, oficios, etc., o al resultado de actividades o inver-  
"siones voluntarias.- (1)

"Si bien la ley del impuesto a las ganancias eventua--  
"les fué creada para gravar los beneficios que no resultaban al-  
"canzados por la ley de réditos, ello se hizo teniendo en cuenta  
"que ciertos beneficios, por su naturaleza, no entraban dentro  
"del concepto de réditos o rentas, por lo que escapaban al ámbi-  
"to de aplicación de la 11.682.-

"Esto y solo esto fué lo que se quiso corregir.-

"El decreto N°. 14.342/46 también habla de beneficios  
"obtenidos, lo que asimismo indica que es necesaria la iniciati-  
"va del contribuyente para que corresponda su aplicación.-

"La falta total de mención a la expropiación en el art.  
"5 y siguientes de la ley, es indicio corroborante de que no es-  
"tuvo en la mente del legislador comprender en el ámbito del me-

---

(1).- Artículo 2 - Ley N°. 11.682.-

"vo impuesto al supuesto enriquecimiento manifestado con motivo  
"de una disposición de propiedad involuntaria para el contribu-  
"yente.-

"Es verdad que el artículo 2 dice que está comprendi-  
"do toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente excep-  
"tuado y que en materia de indemnización el artículo 4, declara  
"exentas solamente a las que se reciban por causa de muerte o  
"incapacidad, (inciso c.). Pero este inciso c.) es una repeti-  
"ción literal de lo que disponga la ley de réditos.-

"Su inclusión tuvo por objeto disipar la duda que po-  
"dría nacer por su no inclusión.-

"Por lo demás, la fórmula final del artículo 2 no com-  
"prende, como es natural, todo enriquecimiento no exceptuado, y  
"que tenga las características previstas por la ley.-

"Por ejemplo no comprende el enriquecimiento que se ma-  
"nifiesta de otro modo que no sea una disposición de propiedad,  
"como ocurre con las revaluaciones de inmuebles a los efectos  
"de la contribución directa.-

"Considerando, como considero, que una de las caracte-  
"rísticas que nace del espíritu de la ley es precisamente la de  
"que el enriquecimiento debe tener origen en un acto o activi-  
"dad voluntaria del contribuyente, la no inclusión de la expro-  
"piación en el artículo 4 carece de importancia.-

"En ocasión de dictarse el decreto-Ley N°. 14.342/46,  
"el Ministerio de Hacienda, publicó un trabajo en el que se trans-  
"cribieron las nuevas normas con un comentario que, por su ori-  
"gen, era oficial y que, en alguna medida puede hacer las veces  
"de la ausente discusión parlamentaria.-

"En parte alguna de ese comentario se menciona la ex-  
"propiación con referencia al impuesto; por el contrario en la  
"página 229, refiriéndose a la exención dispuesta en el inciso  
"c.) del artículo 4 a favor de las donaciones, herencias y le-  
"gados sujetos al impuesto a las transmisión gratuita de bienes  
" dice el informe aludido que esa exención se aplica en la natu-  
"rales de tales casos, pues, aparte de que son consecuencia de  
"la voluntad de una de las partes, están desprovistos de toda fi-  
"nalidad de lucro.-

"Ambas circunstancias concurren, exactamente, en mate-  
"ria de expropiación, en la que el Estado se apropia de un bien  
"particular, sin importarle la voluntad de su propietario, y  
"ada en contra de la misma, limitándose a abonarle el valor ob-  
"jetivo de dicho bien, con exclusión expresa de todo lucro.-

"Corroborando lo que vengo diciendo, cabe anotar que  
"en el primer decreto reglamentario, de fecha 18/4/47 (10/437/  
"47), tampoco se menciona la expropiación y que fué recién más  
"tarde, cuando ya la procedencia del impuesto era discutida,  
"que el artículo 3 de esa reglamentación incluyó la expresión  
"venta forzosa entre las actividades comprendidas.-

"De todo lo expuesto llego, en consecuencia, a la con-  
"clusión de que el impuesto a que se refiere este juicio, debe  
"ser devuelto a la parte actora, por lo que corresponde revocar  
"con costas, la sentencia apelada.-

"Al terminar este voto, no puedo dejar de completar  
"la cita del fallo de la Corte Suprema, (1) en el que dicho tri-  
"bunal sostuvo que al interpretar las leyes impositivas debe ha-  
"cérselo en caso de duda en favor del deudor".-

-----  
(1).- T. 198 - Pág. 193.-

A su vez el Dr. Heredia al adherirse al voto y a sus fundamentos, dijo entre otras cosas:

"En materia tributaria queda excluida la aplicación a  
"analógica y la interpretación extensiva; si no se da precisamente  
"te el supuesto mentado, no hay obligación tributaria y hay, en  
"cambio, derecho subjetivo del contribuyente a no ser obligado  
"a pagar el tributo".-

Como una ratificación de lo expuesto, la Corte Suprema, en su nueva composición, llamada a administrar justicia en autos "Igon Matilde Leonie Juana Esquivillón de, y Almeyra Elena Rita Igon c/Fisco Nacional (D.G.I.) sobre repetición de impuesto" afirmó que "el hecho mediante el cual el Estado obtiene "compulsivamente el dominio de un bien que antes fuera de propiedad privada, no puede ser causa de lucro para ninguna de las "partes, ni constituye una ganancia proveniente de las actividades a que se refiere el artículo 3 del mencionado decreto, (se "refiere al decreto N°. 14.324/46).-

"Como la expropiación es el ejercicio de una potestad "irrenunciable del Estado, en la cual el expropiado es sujeto "pasivo, que no realiza actividad alguna, falta base legal para a "aplicar ese gravamen.-

"Por lo demás, conforme al artículo 11 de la Ley N°. "13,264 reglamentaria en el orden local del artículo 17 de la "Constitución, la indemnización solo comprende el valor objetivo del bien y los daños y perjuicios que sean consecuencia directa o indirecta de esa apropiación por parte del Estado.-

"La naturaleza jurídica de la expropiación, agrega la "Corte, quedaría desvirtuada si se admitiera que el expropiado

"En parte alguna de ese comentario se menciona la ex-  
"propiación con referencia al impuesto; por el contrario en la  
"página 229, refiriéndose a la exención dispuesta en el inciso  
"c.) del artículo 4 a favor de las donaciones, herencias y le-  
"gados sujetos al impuesto a las transmisión gratuita de bienes  
" dice el informe aludido que esa exención se aplica en la natu-  
"rales de tales casos, pues, aparte de que son consecuencia de  
"la voluntad de una de las partes, están desprovistos de toda fi-  
"nalidad de lucro.-

"Ambas circunstancias concurren, exactamente, en mate-  
"ria de expropiación, en la que el Estado se apropia de un bien  
"particular, sin importarle la voluntad de su propietario, y  
"aún en contra de la misma, limitándose a abonarle el valor ob-  
"jetivo de dicho bien, con exclusión expresa de todo lucro.-

"Corroborando lo que vengo diciendo, cabe anotar que  
"en el primer decreto reglamentario, de fecha 18/4/47 (10/437/  
"47), tampoco se menciona la expropiación y que fué recién más  
"tarde, cuando ya la procedencia del impuesto era discutida,  
"que el artículo 3 de esa reglamentación incluyó la expresión  
"venta forzosa entre las actividades comprendidas.-

"De todo lo expuesto llego, en consecuencia, a la con-  
"clusión de que el impuesto a que se refiere este juicio, debe  
"ser devuelto a la parte actora, por lo que corresponde revocar  
"con costas, la sentencia apelada.-

"Al terminar este voto, no puedo dejar de completar  
"la cita del fallo de la Corte Suprema, (1) en el que dicho tri-  
"bunal sostuvo que al interpretar las leyes impositivas debe ha-  
"cérselo en caso de duda en favor del deudor".-

-----  
(1).- T. 198 - Pág. 193.-

A su vez el Dr. Heredia al adherirse al voto y a sus fundamentos, dijo entre otras cosas:

"En materia tributaria queda excluida la aplicación a  
"analógica y la interpretación extensiva; si no se da precisamente  
"te el supuesto mentado, no hay obligación tributaria y hay, en  
"cambio, derecho subjetivo del contribuyente a no ser obligado  
"a pagar el tributo".-

Como una ratificación de lo expuesto, la Corte Suprema, en su nueva composición, llamada a administrar justicia en autos "Igon Matilde Leonie Juana Esquivillón de, y Almeyra Elena Rita Igon c/Fisco Nacional (D.G.I.) sobre repetición de impuesto" afirmó que "el hecho mediante el cual el Estado obtiene "compulsivamente el dominio de un bien que antes fuera de propiedad privada, no puede ser causa de lucro para ninguna de las "partes, ni constituye una ganancia proveniente de las actividades a que se refiere el artículo 3 del mencionado decreto, (se "refiere al decreto N°. 14.324/46).-

"Como la expropiación es el ejercicio de una potestad "irrenunciable del Estado, en la cual el expropiado es sujeto "pasivo, que no realiza actividad alguna, falta base legal para aplicar ese gravamen.-

"Por lo demás, conforme al artículo 11 de la Ley N°. "13,264 reglamentaria en el orden local del artículo 17 de la "Constitución, la indemnización solo comprende el valor objetivo del bien y los daños y perjuicios que sean consecuencia directa o indirecta de esa apropiación por parte del Estado.-

"La naturaleza jurídica de la expropiación, agrega la "Corte, quedaría desvirtuada si se admitiera que el expropiado

"obtiene con ella una ganancia. Ello no sucede, sino que, por el contrario, solo consigue una reparación, es decir, un equilibrio entre el valor del bien de que se le desposee y de los daños que de la desposesión derivan y la indemnización.-

"Si tal equilibrio fuera roto en contra del propietario, se caería en el ámbito, prohibido constitucionalmente, de la confiscación.-

"Por último, como la expropiación es un acto de imperio del Estado, no es justo ni razonable que el fisco se valga del ejercicio de esa potestad extraña a la voluntad del expropiado para cobrarle un impuesto que influye sobre el importe pecuniario del pretendido resarcimiento".- (1)

En razón de estos fallos, que ponen las cosas en su justo lugar, la Dirección General Impositiva, ha quedado autorizada por decreto N°. 10.024 del 26/8/57 "a allanarse en todas las instancias administrativas y judiciales al criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallo del 5 de agosto recaído en los autos Igón Matilde...c/Fisco Nacional (D.G.I.) sobre repetición de impuesto, en cuanto no haya prescripto la acción correspondiente".-

Agregaremos nosotros, como comentario favorable a los referidos pronunciamientos que la indemnización debe ser integral en la expropiación, debiendo comprender no sólo el valor real del bien expropiado, sino también el importe de los perjuicios que la expropiación irroque, no debiendo estar supeditada a leyes impositivas que la disminuyan.-

Por otra parte no debemos olvidar, que nuestra ley solo grava la plus-valía dinámica y no la estática, y si bien

---

(1).- Fallo del 5/8/1957.-

en la expropiación hay transferencia, ella es forzosa, es decir  
contra la voluntad de los propietarios, no justificándose la a-  
plicación del tributo.-

-----

CAPITULO V

LIQUIDACION E INGRESO DEL IMPUESTO

1.- Tasas.-

La ganancia imponible anual alcanzada por este impuesto está sujeta a las siguientes tasas:

30 % sobre los beneficios provenientes de la venta de inmuebles en lotes que reúnan las características que hemos visto al tratar los loteos;

20 % sobre los demás beneficios.-

Advertimos que la tasa general del impuesto es la del 20 %, que se eleva al 30 % en el único caso de fraccionamiento y venta de más de 50 lotes en el término de 2 años.-

Logicamente si a esta condición agregamos la realización de mejoras que superen el 20 % del costo o de la última valuación fiscal, el que sea mayor, las operaciones estarán sujetas al impuesto a los réditos, según prescribe el artículo 3, párrafo 2, de esta ley, ampliado por el artículo 91 de su reglamentación.-

La Ley N°. 13.647 introdujo a partir del 1/1/1950 una disposición que no estaba de acuerdo con el concepto de ganancia eventual tal como era entendido hasta entonces.-

En efecto: según el artículo 2, inc.2) de esta ley y a partir de la fecha mencionada todos los beneficios provenientes de la enajenación de bienes inmuebles aún cuando el contribuyente hiciese profesión habitual quedaban sujetos al impuesto a las ganancias eventuales aplicándose las si-

güentes tasas:

- a) cuando entre la fecha de adquisición y de enajenación haya transcurrido un plazo no mayor de 1 año, el 40 %;
- b) cuando entre la fecha de adquisición y de enajenación hubiera transcurrido más de 1 año, la tasa del 40 % se reducirá en un tanto por cada mes que exceda el lapso del año citado. En ningún caso la tasa será inferior al 20 %.-

Se argumentó que se había llegado a esta situación, con el objeto de poner un freno a las operaciones de mera especulación originadas en el extraordinario auge alcanzado en los últimos años por las operaciones de compra venta de inmuebles, que dando lugar a un alza injustificada de precios, conspiraba contra las medidas adoptadas por el P. E. para enfrentar el problema de la escasez de viviendas.-

sin embargo, atenuada esa situación en el período transcurrido desde tal modificación, se consideró oportuno volver a un sistema de tasas moderadas.-

Ello se hizo por la Ley N°. 13.925 (art. 3, inc.e) que derogó las disposiciones mencionadas con efecto retroactivo al 1/1/50, por lo que en realidad las mismas nunca se aplicaron, pues los contribuyentes al presentar sus declaraciones juradas por el año 1950, antes del 20/4/1951, lo hacían de acuerdo a las nuevas normas (de la ley 13.925 de agosto de 1950).- (1)

---

(1).- Puede consultarse Memoria del Ministerio de Hacienda - Año 1950 - Pág. 67.-

En lugar de la tasa proporcional fija, debiera aplicarse una tasa progresiva que gravara más fuertemente las ganancias mayores pues "comparativamente, el sacrificio que la tasa proporcional hace soportar a los con ganancias inferiores, resulta mucho mayor que la de aquellos a quienes no alcanza ni siquiera en sus ganancias superfluas".- (1).-

Por su parte expresa Nitti que:

"Para que el impuesto se ajuste más certeramente a una idea de justicia hay que hacerlo graduado, pues únicamente las tasas progresivas, podrán operar utilmente sobre los aumentos de valor en proporción de su importancia: más moderadas para los plus-valores de menor cuantía, eficaz estímulo para una intensa actividad, y más altas sobre los plus-valores exagerados".- (2)

Es posible que con la imposición de una tasa progresiva podrían consagrarse evidentes injusticias, ya que el que por cualquier circunstancia hubiera hecho varias operaciones de este tipo en un año, pagaría un impuesto mayor que si las hubiera realizado en varios años.-

Va de suyo, que la aplicación de las actuales tasas resulta confiscatoria en razón de considerar el costo del bien que se transfiere.-

Si se aplicara sobre beneficios reales la tasa del 20% es sumamente precedente ya que no se expropiaría en favor del fisco el aumento total del valor, "pues es oportuno dejar una buena porción también al propietario, porque éste podría haber contribuido a crearlo".- (3)

Consideramos que es necesario incluir entre las exenciones

---

(1).- AHUMADA, Guillermo - "Tratado de Finanzas Públicas" - T. II - Pág. 652 - Ed. 1948.-

(2 y 3).- Nitti - Ciencias de las Finanzas, Pág. 461.-

del impuesto a las transferencias de propiedades modestas que sean única vivienda, producto de su trabajo, y cuya venta, más que a un propósito de lucro responde a la necesidad de ampliar la vivienda ante el crecimiento de la familia.-

2.- Retención en la fuente.-

Las normas respectivas están dadas, a partir del 1/8/957 por la Resolución General N°. 479, habiendo hecho referencia a las mismas a medida que tratamos los distintos temas.-

3.- Ingreso definitivo en la fuente.-

Para el caso de transferencia de boletas de compra-venta la ley establece que el pago del impuesto -que el cesionario retendrá sobre la utilidad obtenida por el cedente- reviste el carácter de único y definitivo debiendo ingresarse a la Dirección dentro de los diez días hábiles de efectuada la retención.-

4.- Declaración anual.-

El artículo 9°. expresa que el año fiscal comienza el 1°. de enero y termina el 31 de diciembre, imputando los contribuyentes los beneficios que hubieran obtenido en el curso del mismo.-

Teniendo en cuenta que el impuesto grava operaciones que pueden separarse perfectamente de las que habitualmente realiza el contribuyente, consideramos acertada esta disposición.-

Los responsables del impuesto deben presentar una declaración jurada anual en los formularios oficiales e ingre

sar el impuesto resultante antes del 20 de abril de cada año, por así establecerlo la Resolución General N°. 233 del 24/1/951.-

A excepción de los quebrantos o ganancias registradas en operaciones de transferencias de boletos que son definitivos según dijimos en el punto anterior, la declaración jurada anual debe incluir todos los resultados de operaciones eventuales.-

Por Resolución General N°. 278 del 26/5/952 se ha eximido de presentar esta declaración a los responsables que hubieran realizado una sola operación alcanzada por el impuesto, haciendo las veces de declaración jurada el formulario presentado a la Dirección General por el agente de retención interviniente en la operación.-

5.- Plazos especiales para ingreso del gravamen.-

Estos plazos son otorgados por la Dirección General Impositiva, a pedido del contribuyente, en razón de las características especiales que adoptan ciertas transacciones, especialmente con inmuebles.-

En el caso de realizarse ventas total o parcialmente a plazos -cosa muy común en nuestro medio- la Dirección podrá fijar, a pedido del contribuyente, términos especiales que no excederán de cinco años -con o sin fianza- sin recargo alguno en concepto de intereses.-

De la misma manera, cuando la utilidad provenga del mayor valor que se le atribuye a bienes aportados para la constitución de sociedades de personas, o de capital con acciones

nominativas -que como hemos visto pueden optar por no satisfacer el gravamen siempre que reúnan ciertas condiciones que hemos examinado en detalle-, la Dirección podrá acordar plazos para el ingreso del gravamen, los que en ningún caso excederán del término de duración de la sociedad, ni de cinco años, si dicho término fuera mayor.-

Pero, en el caso de disolución anticipada de la sociedad, transferencia del bien recibido o cesión de más del 50% de su cuota social por parte del socio que hizo el aporte, los plazos mencionados se consideran vencidos y el saldo del impuesto debe ingresarse dentro del mes a partir de la fecha en que ocurra alguna de las circunstancias mencionadas.-

El artículo 36 in fine del reglamento, concede las mismas atribuciones en los casos de permuta, dación en pago u otros, o sea en transacciones en las cuales no se percibe en efectivo total o parcialmente el precio convenido.-

6.- Deducción en concepto de mínimo no imponible.-

La ley del impuesto a los réditos establece un mínimo no imponible que representa lo que se considera como indispensable para atender a la subsistencia del contribuyente y su familia, pues grava los resultados obtenidos en el ejercicio de una actividad habitual.-

Distinto es el concepto de la ley del impuesto a las ganancias eventuales que es aplicable a beneficios obtenidos en operaciones accidentales; en razón de este carácter y ante la dificultad de fiscalizar aquellas operaciones de escaso monto el legislador, por comodidad, ha fijado un mínimo exento de impuesto.-

L La deducción permitida en concepto de mínimo no imponible es de \$ 6.000; esta deducción es anual y por persona, no permitiéndose en casos de transferencia de boletos de compra-venta. Sin embargo esta disposición no es aplicable cuando han transcurrido más de dos años desde la firma del boleto hasta su transferencia, y esta exclusión se basa en la consideración de que, si se han efectuado los pagos de las cuotas durante dos años, se trata de una operación que reúne, aparentemente, las características de real.-

En su origen el mínimo no imponible no se deducía en la forma indicada, pues según el decreto-ley N°. 14.342/46 ratificado por ley N°. 12.922 "no pagarán este impuesto aquellas personas cuyo monto de beneficios netos alcanzados por este impuesto no lleguen a \$ 4.000.-" (art.4).-

Ello significa que si se obtenía un beneficio de \$ 12.000.- por ejemplo, se tributaba sobre el total de ese beneficio, no habiendo deducción de los \$ 4.000.- por cuanto esta suma no representaba un mínimo no imponible (como luego lo estableció la ley N°. 12.965 en su artículo 5°. , al mismo tiempo que elevaba esa suma a \$ 6.000.- sino un margen dentro del cual se eximía a quienes no superaban esa suma.-

Tampoco era por persona la deducción, sino por operación, quiere ello decir que si el beneficio era obtenido por varias personas, cada una de ellas solo tenía derecho a deducir en su declaración jurada una parte proporcional de los \$ 6.000.- conforme con la participación que le correspondiera en la utilidad impositiva derivada de la operación.-

Esta injusticia a todas luces, queda subsanada con la resolución general N°. 275 del 28/4/52, -haciéndose eco de diversos fallos de nuestros tribunales- (1) que dispuso:

"Cuando el beneficio sujeto al impuesto a las ganancias eventuales por operaciones efectuadas desde el 1/1/46 al 31/12/49 hubiera sido obtenido por varias personas, cada una de ellas tendrá derecho a imputar en concepto de ganancia eventual no imponible \$ 6.000.- anuales".-

Quando los contribuyentes tienen igual proporción en el condominio no hay problema. Este se presenta, o mejor dicho puede dar lugar a una equivocada liquidación del impuesto, cuando la proporción es distinta (caso común es el que se produce en los inmuebles que pertenecen al cónyuge supérstite con el 50 % y el otro 50 % por partes iguales entre los hijos); desde luego, todos tienen derecho a deducir, pero, siempre que no supere la utilidad que les corresponde en la operación.-

Un ejemplo aclarará el concepto: supóngase una venta realizada por A,B,C con una proporción del 50 % para el primero y 25 % para cada uno de los demás; puede darse el caso de que no corresponda una deducción de \$ 6.000.- por cada interviniente en la operación.-

si la utilidad es de \$ 20.000.-, dado que corresponde \$ 10.000.- al primero y \$ 5.000.- para cada uno de los otros dos condóminos, solo podrán deducirse \$ 16.000.-, o sea, el máximo de \$ 6.000.- para A y \$ 5.000.- para B y C, mientras que si se tomara el máximo de deducción permitida serían \$ 18.000.-. -

---

(1).- Martín y Herrera de Fernández, Rosa M. y otros c/D.G.I. - La Ley - T. 63 - Pág. 135.-

Valdéz Tietjen, José R. c/D.G.I. - La Ley - T. 65 - Pág. 165.-

Pefo, a cada uno de los condóminos les quedará dentro del año fiscal en que se ha realizado la operación, un importe de \$ 1.000.- para aplicar en concepto de mínimo no imponible si efectuase otra operación alcanzada por el impuesto.-

En las sociedades de personas, los beneficios alcanzados por el gravamen se prorratean entre los socios en la proporción que establezca el contrato social, o en el caso de no existir éste, proporcionalmente al derecho que cada uno tenga en la sociedad. Este mismo temperamento es aplicable a los socios solidarios de las sociedades en comandita por acciones, resultando superfluo decir que la misma deducción pueden efectuarla los socios activos y comandatarios simples de las sociedades en comandita simple.-

Es interesante consignar que la deducción por mínimo no imponible solo pueden hacerla las personas de existencia visible residentes en la República o sucesiones indivisas y siempre que se declare el escribano (caso de transferencia de inmuebles), bajo juramento y por escrito (Form. N.º. 4.949 Rubro 6 ) que no se ha realizado otra operación alcanzada por el gravamen, imputable al mismo año o ejercicio fiscal en el que se hubiere hecho uso del mínimo exentado

En la aplicación de este impuesto, no se tiene en cuenta la situación personal y patrimonial del contribuyente.-

La C.N.Especial el 13/12/54, en "Herrera Vegas de Nougués, María T. y otro c/Gobierno Nacional expresó que: "el estado patrimonial del contribuyente carece de significación para el impuesto; importa únicamente el mayor valor de los

bienes en el momento de la venta, sin consideración a las cargas que los afecten o a la constitución de éstas con anterioridad a la creación del tributo".- (1)

Hemos observado que la tasa es proporcional e impuesta en forma indiscriminada, y es por ello que nos preguntamos: existe alguna razón, para tratar en forma distinta a las personas de existencia ideal (sociedades de capital) que no gozan del mínimo no imponible y las personas de existencia física y sucesiones indivisas que sí pueden deducirlo?.-

Utilidades contra las que se deduce.-

En la ley originaria se establecía una sola tasa (20 %) pero la ley N°. 13.925 (pasamos por alto la ley N°. 13.647, que, como dijimos, no llegó a aplicarse) elevó esa tasa al 30 % para las utilidades provenientes de la transferencia de inmuebles en lotes.-

Quedaba planteado el problema relativo a la forma de deducir el mínimo no imponible, cuando en el mismo ejercicio fiscal se obtuvieran beneficios sujetos a tasas distintas.-

La misma ley lo resolvió al disponer que la deducción se hará en primer término contra las ganancias en las que proceda la aplicación de la tasa mayor.- (2)

Se entiende que si hubiese sobrante, se lo deducirá del beneficio sujeto a la tasa del 20 %, aunque es de tener en cuenta que ello solo puede hacerse en el mismo año, pues el artículo 29, in fine del reglamento expresa que "no se considerará como pérdida el importe que la ley autoriza a deducir en concepto de ganancia eventual no imponible", al referirse a la compensación de quebrantos.-

---

(1).- La Ley - T. 80 - Pág. 28.-

(2).- Art. 10 in fine de ley actual.-

Beneficios obtenidos por los cónyuges.-

Según el artículo 1º. del decreto reglamentario, para atribuir a cada cónyuge los beneficios obtenidos durante la existencia de la sociedad conyugal, se tendrán en cuenta las normas especiales fijadas a ese respecto por los artículos 27, 28 y 29 de la ley de réditos.-

Las normas contenidas en estos artículos son las siguientes:

Art. 27: Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges, no rigen a los fines del impuesto a los réditos, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes.-

Art. 28: Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de:

- a) Actividades personales, (Profesión, oficio, empleo, comercio o industria);
- b) Bienes propios;
- c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, tratándose de la mujer, esta haya hecho constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugna de simulado el acto.-



beneficios producidos en el año (alcanzados por la misma ley) y establecer así la utilidad neta imponible.-

Si el resultado final fuere quebranto se permitirá su deducción de los beneficios netos sujetos al presente gravamen correspondientes a los cuatro años siguientes, no permitiéndose compensación con utilidades o ingresos alcanzados por la ley de réditos, en razón de la distinta naturaleza de la materia imponible.-

Tanto los quebrantos de años anteriores, como las pérdidas sufridas en el ejercicio fiscal, se imputarán en primer término contra los beneficios alcanzados con la tasa del 30 %, siendo ésta una concesión que la ley ha hecho al contribuyente.-

Hay dos clases de compensaciones que la ley no permite:

1.- Los quebrantos provenientes de juegos de azar y de lotería, con beneficios de otro origen.-

Facilmente se explica el motivo de esta prohibición: por un lado tenemos una operación lucrativa por la cual se realiza un intercambio de bienes o servicios, es decir que a la prestación efectuada por una de las partes corresponde una contraprestación efectuada por la otra.-

Ello no se presenta en el caso de juegos de azar, donde a la prestación efectuada por una de las partes, no corresponde sino eventualmente la correspondiente contraprestación.-

2.- Los quebrantos originados en la transferencia de boletos de compraventa, pues la ley siempre ha

presumido que este tipo de operaciones tienen carácter especulativo.-

Ejemplo de compensación de quebrantos con utilidades obtenidas en ejercicios futuros:

Ejercicio 1/1/53 - 31/12/53.-

Precio de venta (inmueble)	\$ 100.000.-
Costo (agregadas todas las deducciones permitidas)	<u>\$ 172.000.-</u>
quebranto neto	\$ 72.000.-
Mínimo no imponible	<u>" 6.000.-</u>
quebranto impositivo	<u><u>\$ 78.000.-</u></u>

Ejercicio 1/1/54 - 31/12/54.-

Precio de venta (Obras de arte)	\$ 80.000.-
Costo (valuación Transmisión gratuita de bienes)	<u>" 62.000.-</u>
Beneficio neto	\$ 18.000.-
quebranto ejercicios anteriores	<u>" 78.000.-</u>
quebranto del ejercicio	\$ 60.000.-
Mínimo no imponible	<u>" 6.000.-</u>
quebranto impositivo	<u><u>\$ 66.000.-</u></u>

Ejercicio 1/1/55 - 31/12/55.-

Precio de venta (terreno)	\$ 79.000.-
Costo	<u>" 57.000.-</u>
Beneficio neto	\$ 22.000.-
quebranto ejercicios anteriores	<u>" 66.000.-</u>
quebranto del ejercicio	\$ 44.000.-
Mínimo no imponible	<u>" 6.000.-</u>
quebranto impositivo	<u><u>\$ 50.000.-</u></u>



PODER EJECUTIVO NACIONAL  
MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

4634/B

(Duplicado para el contribuyente)

1956

IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

DECLARACION JURADA PARA LA COMPENSACION DE QUEBRANTOS

(Artículo 8º de la Ley del Impuesto a las Ganancias Eventuales)

ANEXA al Formulario N° 143

Nombre y apellido del contribuyente: _____	Nº de inscripción: _____
Domicilio: _____	

**RUBRO 1.- Datos del Form. 143 correspondiente al año 1956**

- a) Quebranto del año 1956 a compensar con beneficios de años siguientes (del Rubro 9, inc. 1) col. II) .. mín
- b) Beneficio que disminuye el quebranto neto de años anteriores (del Rubro 9, inc. 1) col. I) ..... "

**RUBRO 2.- Compensación de quebrantos y determinación de nuevos saldos a compensar:**

	Año 1952	Año 1953	Año 1954	Año 1955	Año 1956
a) Saldos de quebrantos a compensar de los años anteriores (Rubro 2 inc. d, del Form. 4634/B del año 1955) ..... mín					XXXXXXXXXXXXXXXXXX
b) Quebranto del año 1956 (Rubro 1 inc. a, de este formulario) .....	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXX
c) Menos: Beneficio impositivo del presente año (Rubro 1 inc. b de este formulario), imputable a partir del quebranto más antiguo y hasta agotar los saldos del inciso a) .....					XXXXXXXXXXXXXXXXXX
d) Saldos de quebrantos a compensar en futuros ejercicios .....					

Observaciones: \_\_\_\_\_

Afirmo que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que esta declaración la he confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

Lugar y Fecha

Firma (1)

(1) - Si en lugar del contribuyente firma otra persona, indíquese a continuación dando el nombre, apellido y domicilio del firmante y carácter invocado (apoderado, albacea, tutor, síndico, etc.) \_\_\_\_\_

## I N S T R U C C I O N E S

Este formulario, que se acompañará como anexo de la declaración del impuesto á las ganancias eventuales (form. 143), se presentará únicamente cuando el resultado del Rubro 9, inciso 1.) de dicha declaración sea quebranto, o en los casos en que existan quebrantos a compensar de los años 1952, 1953, 1954 y/o 1955. Se hace notar que, a los efectos de la compensación, no se consideran pérdidas las deducciones en concepto de beneficio mínimo no imponible.

### RUBRO 1.- Datos del Form. 143 correspondiente al año 1956

El importe del inciso a) se trasladará al rubro 2 inciso b).

El importe del inciso b) se distribuirá en el rubro 2 inciso c), imputándolo a partir del quebranto más antiguo y hasta agotar los saldos del inciso a).

### RUBRO 2.- Compensación de quebrantos y determinación de nuevos saldos a compensar.

En este rubro se efectúa la compensación de los quebrantos de años anteriores y, en el caso de que dicha compensación no haya sido total, se determina el monto de los saldos a compensar en años futuros.

El saldo de quebranto a compensar de años anteriores se consignará en el inciso a), separadamente año por año. Contra dichos saldos se aplicará a partir del más antiguo, el importe determinado en el rubro 1, inciso b) de este formulario, hasta agotar los saldos mencionados. Si, pese a ello, aún restan saldos de quebrantos (inciso d), los importes respectivos serán compensables en futuros ejercicios, hasta el cuarto inclusive después de aquél en que tuvo su origen el quebranto.

El total de las cantidades que se consignen en el inciso c), se trasladará al rubro 10, inciso b) del Form. 143.

### E j e m p l o

Sea un contribuyente que en el año 1956 ha obtenido un beneficio impositivo (rubro 9, inc. 1, columna I, del Form. 143) de m\$ 40.000.-

Asimismo, dicho contribuyente tiene los siguientes saldos de quebrantos de años anteriores: 1953: m\$ 5.000; 1954: m\$ 35.000; 1955: m\$ 15.000.-

Las cantidades a consignar en el formulario serán las siguientes:

#### RUBRO 1.-

inc. a) Quebranto del año ..... m\$

inc. b) Beneficio ..... "

--	--
40.000	--

#### RUBRO 2.-

inc. a) Saldo de quebrantos de años anter. ....

inc. b) Quebranto del año 1956 .....

inc. c) Beneficio " " 1956 .....

inc. d) Saldos queb. a comp. en fut. ejerc. ....

	1952	1953	1954	1955	1956
inc. a)	--	5.000	35.000	15.000	XXXXXXX
inc. b)	XXXXXXX	XXXXXXX	XXXXXXX	XXXXXXX	--
inc. c)	--	5.000	35.000	--	XXXXXXX
inc. d)	--	--	--	15.000	--

El importe a consignar en el Rubro 10, inc. b) del Form. 143 es el total de las sumas utilizadas en el rubro 2, inc. c) del ejemplo precedente, o sea \$ 40.000.

Por otra parte, quedará un saldo de quebranto de m\$ 15.000, correspondiente al año 1955, para ser compensado con beneficios de años posteriores.

siendo la valuación fiscal a esa misma fecha \$ 36.000.-  
 El 13/7/948, fueron habilitadas mejoras por valor de \$  
 18.000.-, debiendo tener en cuenta que el inmueble fue  
 comprado en 1943 para la escritura se firmó el 18/8/44.-

Precio de venta.....	\$ 120.000.-
Valuación fiscal (por ser adquiri- da antes del 1/1/46) ya que es su- perior al costo y el contribuyente puede optar.....	\$ 36.000.-
Mejoras (por ser posteriores a la valuación).....	" 18.000.-
Gastos necesarios (4% sobre 120.000..)	" 4.800.-
Deducción adicional:	
(1) { 10 % sobre 36.000: 3.600 x 8.....	" 28.800.-
{ 10 % " 18.800: 1.800 x 6.....	" <u>10.800.-</u>
	\$ 98.400.-
Beneficio neto .....	<u>\$ 120.600.-</u>
	\$ 120.000.-
Beneficio neto.....	\$ 21.600.-
minimo no imponible.....	<u>" 6.000.-</u>
Beneficio sujeto a im- puesto.....	<u>" 15.600.-</u>
Impuesto 20 % sobre 15.600:	\$ 3.120.-

2.-) El 24/5/54 una persona vendió un inmueble en la suma  
 de \$ 120.000.-, habiendo sido su costo \$ 40.000.- y

(1).- por ser la venta anterior al 1/1/56 - si fuera posterior  
 el coeficiente sería del 12 %.-

la valuación fiscal al 18/8/44 era de \$ 36.000.-.-  
El 13/7/48 fueron habilitadas mejoras que importaban \$ 18.000.-, ascendiendo los gastos de venta a \$ 18.200.- (probados).-

Precio de venta.....	\$ 120.000.-
Coste(por ser mayor la valuación fiscal, teniendo opción el contribuyente).....	\$ 40.000.-
Mejoras.....	" 18.000.-
Gastos necesarios (documentados.....)	" 8.200.-
Deducción adicional:	
(1) { 5 % sobre 40.000 = 2.000 - 2.000 x 2	4.000.-
10 % " 40.000 = 4.000 - 4.000 x 8	32.000.-
10 % " 18.000 = 1.800 - 1.800 x 6	10.800.-
	<hr/>
	\$ 133.000.-
Beneficio neto.....	\$ 7.000.-
Mínimo no imponible.....	" <u>6.000.-</u>
Beneficio sujeto a impuesto.....	<u>\$ 1.000.-</u>
Impuesto 20 % sobre 1.000:	\$ 200.-
	<hr/>

3.-) El 14/2/56, dos hermanos venden un inmueble que tenían en condominio desde la muerte de sus padres, en \$ 300 mil.-  
La valuación especial practicada para liquidar el im-

(1).- Por ser la venta anterior al 1/1/56 - si fuese posterior los coeficientes serían del 6 y 12 % respectivamente.-

puesto sucesorio fué de \$ 180.000.- (9/6/53), y el costo del inmueble era de \$ 110.000.- (1950)

Precio de venta.....	\$ 300.000.-
Costo (el contribuyente opta por la valuación para la transmisión gratuita de bienes por ser mayor).....	\$ 180.000.-
Gastos necesarios:	
1 % no se toma, pues se ha tomado la valuación especial para transm. gratuita y en estos casos no hay gastos de compra;	
3 % sobre \$ 300.000.- .....	\$ 9.000.-
Deducción adicional:	
12 % sobre 180.000 = 21.600 (1)	
21.600 x 3.....	<u>\$ 64.800.-</u>
	\$ 253.800.-
Beneficio neto.....	\$ 46.200.-
Corresponde \$ 23.100 a cada condómino	
Beneficio neto.....	\$ 23.100.-
Mínimo no imponible.....	<u>\$ 6.000.-</u>
	\$ 17.100.-
Impuesto 20 % sobre 17.100.-:	<u>\$ 3.420 a c/condómino.-</u>

-----

4.-) El 14/2/56, dos hermanos venden un inmueble que habían adquirido en \$ 180.000.- el 9/6/53.-

(1).- Por ser la venta posterior al 31/12/55.-







Deducción adicional:

12 % sobre 80.000 = 9.600

9.600 x 3.....\$ 28.800.- (1)

25 % del valor de las cuotas, por intereses, ~~presun~~tes contenidos en las mismas (art. 10 D.R. y 68 D.

R. Impuesto a los red.)...\$ 50.000.-

25 % de \$ 2.000.- = 500

\$ 500 x 100                      \$ 50.000.-              \$ 166.800.-

Beneficio neto.....\$ 33.200.-

Beneficio neto.....\$ 33.200.-

Minimo no imponible....." 6.000.-

Beneficio sujeto a imp. " 27.200.-

Impuesto 20 % sobre 27.200 = 5.440.-

Como sobre el saldo impago se ha constituido derecho real de hipoteca la Dirección permite diferir el pago del impuesto. Solo se paga en el momento de la transferencia el impuesto correspondiente a las cuotas abonadas, haciéndose se la respectiva proporción:

5 cuotas a \$ 2.000.- cada una = \$ 10.000.-

100 cuotas                      \$ 5.440.- de impuesto

1 "                              5.440.-

100

5 "                              5.440 x 5 = \$ 272 que corres

100

ponde retener en el ejemplo que hemos dado. Si no se hubiere constituido derecho real de hipoteca, corresponde

ría retener sobre el total del beneficio, a no ser que la dirección hubiese concedido un plazo especial para el ingreso del gravamen.-



8.-) Tres personas dueñas de un inmueble inexplorado (dos de ellas con el 40 % cada una y la restante con el 20 %), lo fraccionan con fines de urbanización en 70 lotes y lo venden totalmente dentro del mismo periodo fiscal en la suma de \$ 753.000.- (año 1956).-

El inmueble fué adquirido el 17/5/1929 en la suma de \$ 98.000.-, ascendiendo los gastos de urbanización a \$ 13.000.-.

La Valuación fiscal al 31/12/45 era de \$ 94.000.- y al 31/12/55 de \$ 203.000.-

Precio de venta.....	\$ 753.000.-
Gasto.....	\$ 98.000.-
Gastos necesarios	
4 % sobre \$ 753.000.-....	\$ 30.120.-
Gastos de urbanización..."	13.000.-
Gastos capitalizables	
1 % sobre \$ 203.000 =	2.030
27 años x 2.030	\$ 54.810
Deducción adicional	
6 % sobre 98.000 =	\$ 5.880
desde 17/5/1929 has	
ta 31/12/45 o sea 17	
años = 5.880 x 17 ±	\$ 99.960.-









bían adquirido con anterioridad para trabajar una imprenta en sociedad de hecho, en la suma de \$ 210.000.- y que poseían en condominio por partes iguales.-

En 1956, se incorporan 2 nuevos socios integrando \$ 200.000.- cada uno en efectivo.-

Si suponemos que al formarse la Sociedad de Responsabilidad Limitada, los socios hubieran optado por no satisfacer el impuesto al Mayor Valor asignado a las máquinas, resultará que al incorporarse los nuevos socios, los primitivos titulares de la Sociedad tendrán un capital inferior al 80 % del nuevo capital que se incorpora, debiendo tributarse el impuesto por la diferencia entre el precio de compra y el valor asignado a los bienes al constituirse la Sociedad.-

Valor asignado en la sociedad a los bienes.....	\$ 350.000.-
Precio de costo.....	\$ 210.000.-
Beneficio neto.....	\$ 140.000.-

Importe que será atribuido por partes iguales a los tres socios primigenios.-

Es de imaginar que si los primitivos socios hubieran pagado el gravamen al constituirse la Sociedad, el nuevo importe resultante para los bienes revaluados, sería tenido en cuenta a los efectos de los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios y sustitutivos del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, no así en el caso de optarse por no satisfacer el gravamen en ese momento.-

-----

13.-) Una sociedad Anónima recibió en 1953, (10/2/53), en pago de un crédito, un inmueble por valor de \$ 159.000.- y lo vende en 1957 (10/9/57) en \$ 267.000.-

Precio de venta.....\$ 267.000.-

Costo.....\$ 159.000.-

Deducción adicional

12 % sobre 159.000.- =

19.080 x 4 = \$ 76.320.-

\$ 235.320.-

Gastos, compra y venta \$ 5.200.- \$ 240.520.-

Beneficio neto.....\$ 26.480.-

Impuesto 20 % sobre \$ 26.480 = \$ 5.296.-

No deduciendo mínimo no imponible por expresa disposición de la ley.-

-----

14.-) Dos condóminos de un inmueble, deciden venderlo a plazos y se concreta la operación en la siguiente forma: Precio de venta: \$ 225.000.-; en el acto de la transferencia se pagan 10 cuotas de \$ 4.500.-, sobre el total de 50 cuotas.-

Fecha de venta: 19/5/57. Gastos causídicos \$ 25.000.-

El valor del inmueble, según valoración especial para el pago del impuesto sucesorio era de \$ 160.000.- el 1/4/55.-

Cálculo del impuesto:

Precio de venta.....	\$ 225.000.-
1. Costo.....	\$ 160.000.-
2. Gastos necesarios:	
1 % no se toma -	
3 % sobre 160.000.-.....	\$ 4.800.-
3. Deducción adicional:	
12 % sobre \$ 160.000.-.....	\$ 19.200.-
19.200 - 19.200 x 2       "	38.400.-
4. Intereses contenidos en las cuotas:	
10 % de cada mensualidad	
450 x 50 = \$ .....	22.500.-
5. Gastos causídicos e impuestos a la transmisión gratuita de bienes, a condición que no se deduzcan para <u>red.</u>	<u>25.000.-</u>
	\$ 250.700.-

Esta suma es superior al precio de venta, por lo tanto la deducción adicional no podrá superar el monto del beneficio neto (art. 5º., párrafo 8).-

En consecuencia el resultado de esta operación quedará en la siguiente forma:

Precio de venta.....	\$ 225.000.-
Rubro 1.-.....	\$ 160.000.-
" 2.-....."	4.800.-
" 3.-.....	\$ 12.700.-

Rubro 4.-.....	\$ 22.000.-	
" 5.-.....	\$ 25.000.-	\$ 225.000.-
		<u>Beneficio neto: \$ 225.000.-</u>

Vemos que si bien la deducción adicional es de \$ 38.400.- solo se deduce hasta \$ 12.700.-, en virtud de la norma legal mencionada.-

Por lo tanto en el supuesto planteado no corresponde el ingreso del impuesto.-

-----

## CAPITULO VI

### SANCIONES QUE ESTABLECE LA LEY

La ley obliga -artículo 15- a los escribanos, rematadores, corredores, comisionistas, otros intermediarios y al mismo comprador, a actuar como agentes de retención en la forma y tiempo que disponga la reglamentación respectiva o las resoluciones de la Dirección General, bajo las responsabilidades y sanciones que establece la Ley N°. 11.683, (t. o. 1956) en sus artículos 42 a 52 inclusive.-

Además, cuando se compruebe que el precio de transferencia declarado no corresponde al real de la operación, las partes contratantes se harán pasibles de las multas previstas en la Ley N°. 11.683, para los defraudadores fiscales, sin perjuicio de su responsabilidad solidaria por el impuesto emitido.-

Idéntica responsabilidad y sanción corresponderá en forma personal y solidaria con aquéllos a los terceros intervinientes a quienes se comprobare participación en la maniobra, además de la inhabilitación que procediera aplicar a los profesionales con arreglo a las normas que rigen el desempeño de sus funciones.-

Estos preceptos fueron incorporados a partir del 1/1/955, por la Ley N°. 14.393, pues era público y notorio -y lo sigue siendo- que frecuentemente los vendedores, sujetos del impuesto a las ganancias eventuales, en connivencia con los compradores y hasta con la anuencia del profesional interviniente en la operación, simulaban precios de transferencia inferiores para

evadir en todo o en parte el pago del gravamen.-

Desde el punto de la buena técnica impositiva estas disposiciones eran elogiables, dado que trataba de combatir la mala fé impositiva de algunos contribuyentes, y, además porque los procedimientos empleados eran justos, ya que el fisco antes de impugnar el acto debía comprobar la simulación.-

Pero, lo que la ley no reconoce es que el impuesto tal como se lo aplica, no grava verdaderos beneficios, pudiéndose afirmar que el impuesto a las ganancias eventuales al igual que el gravamen a los beneficios extraordinarios "muerden" el capital original.-

Es por ello que muchos contribuyentes han arbitrado sus propios procedimientos de defensa -y esto es de público conocimiento-, pero, también es muy cierto que se encuentran obligados a hacerlo "en defensa de sus economías vulneradas por el gravamen".- (1)

Cúmplase así el viejo axioma de que un impuesto asfixiante, pesado, vale la pena evadirlo corriendo el riesgo de la penalidad.-

No termina aquí la cuestión. El decreto N°. 23.598/56 (31/12/56), modifica el artículo 7 de la ley -que contenía las reglas estudiadas- disponiendo:

"En el supuesto de que el valor de las operaciones, actos o beneficios declarados fuera notoriamente inferior al corriente en plaza, la Dirección podrá estimarlo de oficio -en las limitaciones que establezca la reglamentación-, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de las partes contratantes por el impuesto emitido y pago de las multas correspondientes, de



## CAPITULO VII

### PRODUCIDO, DISTRIBUCION Y DESTINO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES.-

Tal como apuntáramos en el capítulo respectivo, la aplicación del impuesto a las ganancias eventuales, debiera corresponder a las provincias por tratarse de un impuesto directo, los que de acuerdo a prescripciones constitucionales corresponden de aplicar a la Nación, solamente en los casos excepcionales del artículo 67, inciso 2 de la Constitución Nacional.-

Pero, el Estado Nacional, siempre necesitado de mayores recursos, así como con anterioridad recurrió al impuesto a los réditos (1932) y posteriormente en 1947 y 1951 a los impuestos a los beneficios extraordinarios y sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes respectivamente, en 1946 estableció el impuesto a las ganancias eventuales.-

Para evitar que las provincias sancionaran a su vez dichos impuestos directos (que les corresponde hasta tanto no haya modificación constitucional), se estableció un absurdo régimen de coparticipación y distribución entre la Nación y las provincias del producido de dicho impuesto.-

Rige en la materia la Ley N°. 12.956 (t. o. 1952) modificada por el Decreto-Ley N°. 770 del 23/1/57, y cuyas disposiciones principales transcribimos:

Art. 1.- La recaudación de los impuestos a los réditos a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios, se distribuirá anualmente, a partir del 1 de enero de 1947

y hasta el año 1958 inclusive, entre la Nación, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y el conjunto de las provincias, en la siguiente forma:

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

Art. 2.- La parte que corresponde a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al conjunto de las provincias se distribuirá entre ellas en la siguiente forma:

1. El 19 % a base de los siguientes índices:
  - a) El 30 % de acuerdo a la población que a cada provincia asigne el último censo nacional aprobado por ley;
  - b) El 30 % de acuerdo con el monto de los gastos ordinarios presupuestados por cada provincia en el año inmediato anterior;
  - c) El 30 % de acuerdo con los recursos percibidos por la provincia cada año inmediato anterior, con exclusión de los provenientes del crédito;
  - d) El 10 % de acuerdo con la recaudación dentro de la jurisdicción de cada provincia, de los impuestos a los réditos, a

las ventas, a las ganancias eventuales, y a los beneficios extraordinarios, respectivamente, cada año inmediato anterior.-

A la Capital Federal se le asignará la participación, aplicando los índices establecidos en los incisos a), b) y c).-

2. El 2 % en razón inversamente proporcional a la población que a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y a cada provincia asigne el último censo nacional aprobado por ley.-

Art. 3.- El Ministerio de Hacienda de la Nación, confeccionará índices con arreglo a las normas que anteceden y sobre la base de los vigentes en 1956, a los efectos de que el Banco de la Nación Argentina, transfiera diariamente a las provincias y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires la parte de los ingresos que les correspondan, previa deducción de los importes que hubieran afectado al cumplimiento de obligaciones pendientes.-

Créase una Comisión de Contralor que se integrará con un representante de la Nación y de cada una de las Provincias, la que tendrá acceso a todos los elementos de información, liquidación y ajuste vinculados con las respectivas participaciones.-

La Comisión eligirá sus autoridades y reglará sus funciones.-

El Banco de la Nación Argentina no percibirá remuneración de ninguna especie por los servicios que preste conforme a esta ley.-

Art. 4.- Para participar en la recaudación de los im-  
puestos a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales, y a los beneficios extraordinarios, las provincias deberán cumplir las siguientes obligaciones:

1. No aplicar gravámenes locales de naturaleza igual a los establecidos por las leyes de los referidos impuestos;
2. Distribuir trimestralmente entre las municipalidades de su jurisdicción no menos del 10 % de la participación que reciban de la Nación pudiendo deducir del importe que resulta de aplicar ese porcentaje, las sumas que hubieran entregado a dichas municipalidades en concepto de coparticipación en cualquier otro impuesto nacional;
3. Cumplir con las obligaciones que como agentes de retención les fijen las leyes de cada gravamen y la ley de procedimiento para la percepción y fiscalización de los impuestos.-

Es inequitativo que, con el pretexto de evitar

la superposición impositiva se establezca un régimen de coparticipación del que las provincias salen seriamente perjudicadas.-

El Estado Nacional, se lleva la parte del león dando una mezquina participación a quienes por superior prescripción constitucional tienen fa-  
cultades exclusivas de imponer contribuciones directas, salvo en los casos excepcionales que ya hemos visto.-

que las finanzas provinciales salen perjudicadas lo demuestran las cifras del cuadro N°. y si ellas no fueran de p  
por sí elocuentes valga esta autorizada opinión:

"Se dirá en favor de este reparto, como en el correlativo de los impuestos internos al consumo, a los réditos, etc., que el Gobierno Nacional, compensa a las provincias con escuelas, caminos, universidades, obras públicas y de fomento en general, etc., etc., pero no es menos cierto que la eficacia de esas ayudas no guarda relación con los recursos de que las provincias se privan, fuera de las razones de oportunidad y eficacia de las mismas, organizadas por un poder que se encuentra tan alejado y ajeno, para poder apreciar las necesidades provinciales en su justa medida".- (1)

Consideramos, por otra parte, que podría darse al impuesto un destino distinto al actual, (como sabemos para engrosar "Rentas Generales"), como ser por ejemplo en otorgamiento de créditos hipotecarios para la construcción de viviendas modestas dado el grave problema existente en la actualidad.-

-----

(1).- AHUMADA, Guillermo - "Tratado de Finanzas Públicas" - T. II - Pág. 388 - Ed. 1948.-

Superposición Impositiva.-

Con anterioridad a la sanción del Decreto-Ley N°. 14.342 de 1946, algunas provincias habían establecido gravámenes similares al impuesto a las ganancias eventuales y ello no tiene nada de objetable, pues no hicieron otra cosa que usar de las facultades constitucionales al respecto.-

Así en la Provincia de Buenos Aires, existía el impuesto a la plus-valía, que gravaba el mayor valor de los inmuebles, manifestado en ocasión de su transferencia.-

A título informativo, veamos las disposiciones que caracterizan a ambos impuestos:

Impuesto a las Ganancias Eventuales - Decreto-Ley N°. 14.342/46 ratificado por Ley N°. 12.922, habla de:

- a) Venta de bienes - Precio de venta (art. 2).-
- b) Precio de compra o valuación fiscal (art. 3).-
- c) Beneficio por diferencia entre a y b.-
- d) A ese beneficio se le deduce un mínimo no imponible.-

El Impuesto provincial a la Plus-valía (Ley N°. 5.117) tenía en cuenta:

- a) Transmisión a título oneroso - Precio (Art. 18).-
- b) Avalúo fiscal - Precio de adquisición anterior (Art. 18).-
- c) Beneficio por diferencia entre a y b. (art. 18).-

Evidentemente se estaba en presencia de dos tributos

directos, de similar naturaleza financiera, y si bien la superposición impositiva no es inconstitucional como lo tiene resuelto la Corte Suprema constituye un perjuicio desde el punto de vista económico.-

Ante esta situación anómala el Director General de la Dirección General Impositiva, con fecha 12/9/47, se dirigía al Ministro de Hacienda en estos términos:

"Entre las obligaciones que deben cumplir las provincias para participar en la recaudación de los impuestos a los créditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios figura la de no aplicar gravámenes locales de naturaleza igual a los establecidos por las leyes de los "Referidos impuestos". (Ley N.º. 12.956, art. 4, inc. 1).-

"Sin embargo esta Dirección General, ha podido comprobar que en algunas provincias existen gravámenes que, por la materia imponible, el sujeto sobre que recaen y la forma de su aplicación, revisten características idénticas a las del impuesto federal sobre ganancias eventuales".-

"En efecto, en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos y Santiago del Estero, en virtud de la leyes y reglamentaciones cuyas partes pertinentes se resumen en el memorandum adjunto, rige un impuesto a cargo del vendedor que grava la diferencia de precio de venta de inmuebles y el de su adquisición o valuación fiscal".-

"Si se comparan las disposiciones legales existentes sobre la materia en las provincias mencionadas con las de los artículos 1, 2 y 5 de la ley del impuesto a las ganancias eventuales (t.o. 1947) y 4, 5, 6, 7 y 8 de su decreto reglamenta-

Primo, se llega sin esfuerzo a la conclusión de que se está en presencia de dos gravámenes iguales que recaen sobre un mismo hecho económico, de igual expresión jurídica, se liquidan sobre la misma base y afectan a la misma persona!.-

Se trata en consecuencia de un caso típico de superposición de gravámenes que, en lo que respecta a las relaciones entre los Fiscos Nacional y provinciales, tiene su solución en las disposiciones legales ya citadas, (1) no así, en lo que se refiere al contribuyente que se ve obligado a abonar dos impuestos por un mismo acto".-

Si bien desde un punto de vista estrictamente jurídico, la existencia de dos o más tributos que recaen sobre un mismo objeto, no contraría ningún principio de orden constitucional o legal, es evidente que la doble imposición atenta contra un adecuado ordenamiento impositivo en el país, antieconómico e inequitativo".-

Por lo expuesto, esta Dirección General sugiere la conveniencia de que, por la vía que corresponda, se gestione de los Gobiernos de las Provincias de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos y Santiago del Estero, la derogación de los impuestos similares al Federal, sobre las ganancias eventuales que existen en cada una de ellas".-

La legislación provincial existente a esa fecha y cuya derogación se solicitaba era la que sigue:

Provincia de Buenos Aires.-

Ley N.º. 5.117, Art. 18: En toda transmisión de dominio de inmuebles, a título oneroso, cuyo precio sea superior al avalúo fiscal o al precio

de adquisición anterior, establecido después de la fijación del avalúo, el transmitente pagará un adicional conforme a la siguiente escala:

Sobre el excedente del 25 % hasta el 50 %	1 %
" " " " 50 % " " 75 %	2 %
" " " " 75 % " " 100 %	3 %
" " " " 100 % " " 200 %	4 %
" " " " 200 % " " - -	6 %

Cuando se proceda a la venta de una o varias fracciones de un inmueble el vendedor debe solicitar a la Dirección General de Rentas que se determine el avalúo correspondiente a cada una de ellas, a efecto de la liquidación del impuesto adicional a que se refiere el presente artículo.-

Provincia de Córdoba.- Ley N°. 4.049, artículo 47, inciso a) modificada por Decreto-Ley N°. 3.431 - B. (4/12/43).-

El valor del sello será del 5 %.-

En los contratos de compra venta de inmuebles en general o de derechos y acciones sobre los mismos, incluso las rescisiones de dichos contratos cuando ellas no obedezcan a causa de nulidad comprobada o al cumplimiento de una condición resolutoria, sobre el precio total de la venta cuando éste no sea inferior a la valuación fiscal, y en cuyo caso se aplicará sobre el monto de esa valuación.-

Cuando la venta se realice por un precio superior a la valuación fiscal del inmueble, el vendedor abonará, como impuesto adicional, el por ciento establecido en la presente escala:

Sobre el excedente en las ventas cuyo monto no sobrepase de \$ 3.000 -  $\frac{1}{4}$  %.-

En las ventas cuyo precio sea mayor de \$ 3.000:

sobre el excedente hasta el 100 %	$\frac{1}{2}$ %
" " " del 100 % hasta el 200 %	1 %
" " " " 200 % " " 300 %	2 %
" " " " 300 % " " -----	3 %

Provincia de Corrientes: Ley N°. 1.216, artículo 23 del 11/1/47, que modificó la N°. 912 del 30/12/40.-

Las escritura de compra-venta, permutas, dación en pago, hipotecas o cualquier otro acto que tenga por objeto transferir el dominio de bienes inmuebles o gravarlos, lo mismo que sus prórrogas, pagarán un sello del 5 % sobre el monto de la operación, cualquiera que sea la forma y plazo establecido para la entrega de la prestación de dinero.-

Cuando en estas transacciones no se fije monto, se fijará como base para establecer el impuesto correspondiente la valuación para el pago de la contribución territorial del inmueble objeto del acto.-

En toda venta de inmuebles, aparte del impuesto establecido, que es a cargo del adquirente, el vendedor pagará un impuesto del 3 % sobre la diferencia, en más que hubiere entre el precio de venta y la valuación fijada ~~para~~ dicho inmueble para el pago de la contribución territorial.-

Si la venta consistiera en parte determinada de los inmuebles o en una parte indivisa, el impuesto se liquidará sobre la parte proporcional conforme a lo que <sup>se</sup> establece en este art.-

En las permutas, se calculará el impuesto sobre la mi tad del importe formado por las sumas de las valuaciones fisca- les de los inmuebles que se permuten. En caso de distintos valo- res, se pagará sobre la mayor valuación.-

Provincia de Entre Ríos: Ley N°. 2.859, artículo 1, inciso 4,  
(30/12/930).-

Para cubrir los gastos que demande la vialidad, conser- vación y construcción de caminos y obras de arte, se establecen los siguientes impuestos:

4°. Las transmisiones a título oneroso o gratuito de propiedades raíces abonarán un impuesto del 2 % sobre el mayor valor de la tierra libre de mejo- ras, que se establecerá previa deducción de las mejoras útiles y del impuesto de sellos respecti- vo de la ley en vigencia.-

Decreto reglamentario del inciso 4, que lleva fecha 26/1/931, modificado por decreto del 10/5/932:

Art. 1: El impuesto del 2 % sobre el mayor valor de la tierra libre de mejoras que se aplicará a la transferencia a título oneroso o gratuito de propiedades raíces, se determinará de la ~~siguiente~~ siguiente forma:

- a) Se tomará como base el precio de adquisi- ción de la tierra libre de mejoras estable- cido en el respectivo instrumento público, y si no estuviera determinado y no pudiera determinarse por cualquier circunstancia, el del avalúo de la propiedad en la fecha de

adquisición y, sino hubiera estado inscripto en los padrones fiscales, el avalúo medio de las propiedades de la zona.-

b) Sobre el valor básico determinado como expresa el inciso anterior se agregará el 2% anual desde el año de adquisición hasta 10 años anteriores al de la fecha de la transferencia imponible.-

c) El valor de la transferencia imponible se determinará por el que se establezca en el contrato o acto que la exteriorice.-

En los casos que no pueda determinarse o que sea inferior al último avalúo fiscal para el pago de la contribución directa, se tendrá en cuenta éste al efecto del pago del impuesto.-

d) La diferencia entre ambos valores, así establecida, será el valor imponible.-

Provincia de S. del Estero.- Ley N°. 1.739, Artículo 13.-

Las escrituras de compra-venta, permuta y las de cualquier otro contrato y sus prórrogas que obligan a transferir el dominio de bienes inmuebles o los gravan con un derecho real, pagarán un sello de 3 % del monto de la obligación, cualquiera que sea la forma y plazo establecido para la entrega de la prestación.-

Quando en estas transacciones no se fije monto o por

su naturaleza no lo tengan, se tomará como base para el pago del impuesto la avaluación asignada para la contribución directa.-

En las permutas se calculará el sello sobre la mitad del importe formado por la suma de la avaluación territorial de los bienes que se permuten.-

En toda venta de inmuebles, el vendedor pagará además un impuesto del 3 % sobre la diferencia en más que hubiera entre el precio de venta y la avaluación fijada para el pago del impuesto territorial.-

Si la venta consistiera en parte determinada de los inmuebles o en parte indivisa, el impuesto se liquidará sobre la parte proporcional conforme a lo que establece este mismo artículo.-

Los boletos y promesas de compra-venta de bienes raíces cuando el precio no exceda de \$ 1.000.-, llevarán un sello de \$ 2 y si excediera de esa suma, un sello de \$ 5.- m/n.-

En mérito a estos antecedentes el Ministerio de Hacienda por Resolución N°. 344 del 5/5/948, (1) solicitaba del Ministerio del Interior:

"recaba<sup>re</sup> de los gobiernos de las provincias de Buenos Aires y Entre Ríos y de las intervenciones federales de las provincias de Córdoba, Corrientes y Santiago del Estero, se sirvan contemplar la derogación de los gravámenes locales a que se refieren las presentes actuaciones".-

"Se trata de tributos análogos al impuesto a las ganancias eventuales, que no pueden coexistir por oponerse al artículo 4, inciso 1 de la Ley N°. 12.956 y al punto 4 de la Recomendación de la Primera Conferencia de Ministros de Hacienda, de fe

(1).- Boletín del Ministerio de Hacienda N°. 156, del 28/5/949.-

"cha 15/11/46, sobre participación en el producido de impuestos "nacionales".-

El problema de la superposición dió lugar a que algunos contribuyentes recurrieran a la justicia produciéndose algunos fallos interesantes, principalmente en la provincia de Buenos Aires. Veremos algunos de ellos:

"Si el interesado no prueba, ni ofrece probar, el pago del impuesto a las ganancias eventuales no cabe examinar si existe superposición con el impuesto a la plus-valía aplicado a la operación".- (1)

"El apelante sostiene que en un caso de transmisión forzosa del dominio, como es el de autos, no es procedente la aplicación de dichas contribuciones (ganancias eventuales y provincial a la "plus-valía") y que si lo fuera debería soportarlas el fisco expropiante".-

"La Ley nacional sobre el impuesto a las ganancias eventuales, no prohíbe el impuesto provincial a las "plus-valías" y solo determina que las provincias gozarán de participación en el gravamen nacional cuando no apliquen tributos de características similares".- (2)

"En caso de expropiación, tanto el impuesto a las ganancias eventuales como el gravamen provincial a la "plus-valía", son a cargo del expropiado, ya que ambos tributos recaen sobre la diferencia entre el valor de adquisición y el de enajenación de los bienes, sin distinguir sobre el carácter y forma de la última".-

"La ley no autoriza distinción alguna entre ventas voluntarias y forzosas. Ella se limita a gravar el beneficio obte-

(1).- Cámara Fiscal - La Plata, 19/5/52 - La Ley - T. 67 - Pág. 143.-

(2).- Pcia. de Buenos Aires, c/Vinelli y Vinelli, Rosa E. y otros, La Ley - T. 69 - Pág. 152.-



**PRODUCIDO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES POR LUGAR DE PAGO Y SU IMPORTANCIA SOBRE EL TOTAL**

Periodo 1946/1950

<u>Lugar</u>	<u>En miles de pesos</u>					<u>Porcentaje sobre el total</u>				
	<u>1946</u>	<u>1947</u>	<u>1948</u>	<u>1949</u>	<u>1950</u>	<u>1946</u>	<u>1947</u>	<u>1948</u>	<u>1949</u>	<u>1950</u>
<b>1. Capital Federal</b>	<u>14.622</u>	<u>105.393</u>	<u>175.789</u>	<u>201.598</u>	<u>184.428</u>	<u>74.31</u>	<u>73.21</u>	<u>67.53</u>	<u>64.17</u>	<u>60.55</u>
<b>2. Provincias</b>	<u>4.960</u>	<u>37.629</u>	<u>82.488</u>	<u>109.597</u>	<u>115.930</u>	<u>25.06</u>	<u>26.14</u>	<u>31.69</u>	<u>34.87</u>	<u>38.06</u>
Buenos Aires	3.306	24.542	49.047	67.382	63.108	16,80	17,05	18,84	21,59	2072
Santa Fé	887	4.331	10.816	13.075	13.330	4,51	3,01	4,15	4,16	5,36
Córdoba	353	3.648	8.799	12.466	14.270	1,80	2,53	3,38	3,97	4,68
Mendoza	243	2.856	6.256	7.723	8.840	1,24	1,98	2,40	2,46	2,90
Entre Ríos	63	673	2.677	2.618	3.808	0,32	0,47	1,03	0,83	1,25
San Juan	19	156	1.410	12292	1.822	0,10	0,11	0,54	0,41	0,60
Salta	16	171	433	738	747	0,09	0,12	0,17	0,23	0,25
Corrientes	14	260	685	722	1.703	0,07	0,18	0,26	0,23	0,56
Tucumán	10	652	1.267	1.771	3.395	0,05	0,45	0,49	0,56	1,12
Ego. del Estero	6	114	227	428	592	0,03	0,08	0,08	0,14	0,19
San Luis	4	80	408	327	433	0,02	0,06	0,16	0,10	0,16
La Rioja	4	13	70	192	187	0,02	0,01	0,03	0,06	0,06

Jujuy	3	104	327	335	572	0,01	0,07	0,13	0,11	0,19
Catamarca	1	29	66	78	123	—	0,02	0,03	0,02	0,04
<b>3. Territ. Nacionales</b>	<b>124</b>	<b>939</b>	<b>2.033</b>	<b>3.011</b>	<b>4.225</b>	<b>0,63</b>	<b>0,65</b>	<b>0,78</b>	<b>0,96</b>	<b>1,39</b>
Río Negro	53	316	518	719	1.135	0,27	0,22	0,19	0,23	0,37
Chaco	18	161	432	789	895	0,09	0,11	0,17	0,25	0,29
Chubut	15	128	175	260	549	0,07	0,09	0,07	0,08	0,18
Neuquen	11	64	155	306	500	0,06	0,04	0,06	0,10	0,17
La Pampa	11	173	495	526	531	0,06	0,12	0,18	0,17	0,18
Misiones	8	78	176	251	344	0,06	0,05	0,07	0,08	0,11
Santa Cruz	7	9	70	73	200	0,04	0,01	0,03	0,02	0,07
Formosa	1	10	11	85	70	0,04	0,01	0,01	0,03	0,02
T. del Fuego	—	—	1	3	1	—	—	—	—	—
<b>Totales</b>	<b><u>19.676</u></b>	<b><u>143.961</u></b>	<b><u>260.310</u></b>	<b><u>314.206</u></b>	<b><u>304.583</u></b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Fuente: Años 1946 1947: Memoria Ministerio de Hacienda - Año 1947 - T.I - Pág. 163.-  
 " 1948: Idem, idem, año 1948 - Pág. 225.-  
 " 1949: Memoria Dirección General Impositiva - Año 1949 - Pág. 193.-  
 " 1950: " " " " - " 1950 - Pág. 198.-

DISCRIMINACION POR RUBROS DE LAS GANANCIAS NETAS

PERIODO 1946/1949

Concepto	GANANCIAS NETAS							
	Año 1946		Año 1947		Año 1948		Año 1949	
	En millon. de pesos	% sobre el total	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.
1.- Venta de inmuebles.-	278,1	77,5	269,5	66,3	572,8	74,7	440,3	90,3
2.- Venta de valores mobiliarios.-	50,9	14,2	113,8	28,0	158,6	20,7	32,4	6,7
3.- Transferencia de boletos de compra-venta de bienes muebles, objetos de arte, etc.	16,9	4,7	2,9	0,7	11,8	1,5	6,7	1,4
4.- Premios de lotería, juegos de azar, etc.-	11,0	3,1	18,2	4,5	18,7	2,4	6,4	1,3
5.- Otras ganancias.-	1,8	0,5	2,2	0,5	5,0	0,7	1,6	0,3
Ganancia neta total	358,7	100,0	406,6	100,0	766,9	100,0	487,4	100,0
Ganancia no imponible	58,9	—	37,7	—	73,5	—	46,0	—
Ganancia neta imponible	299,8	—	368,9	—	693,4	—	441,4	66

PRODUCIDO DEL IMPUESTO A LAS G. E. POR LUGAR DE PAGO Y SU IMPORTANCIA SOBRE EL TOTAL

PERIODO 1951/1955

Lugar	En miles de pesos					Porcentaje sobre el total				
	1951	1952	1953	1954	1955	1951	1952	1953	1954	1955
1. <u>Capital Federal</u>	<u>214.334</u>	<u>239.135</u>	<u>202.515</u>	<u>305.031</u>	<u>303.801</u>	<u>58.80</u>	<u>52.08</u>	<u>51.98</u>	<u>56.32</u>	<u>57.69</u>
2. <u>Provincias</u>	<u>164.702</u>	<u>163.944</u>	<u>184.402</u>	<u>247.769</u>	<u>222.427</u>	<u>42.88</u>	<u>40.37</u>	<u>47.33</u>	<u>42.94</u>	<u>42.31</u>
Buenos Aires	87.102	92.171	95.785	130.462	119.829	22,68	22,70	24,58	22,61	22,60
Santa Fé	25.625	24.969	28.100	41.619	37.070	6,67	6,15	7,21	7,21	7,05
Córdoba	16.841	14.166	22.270	31.118	20.742	4,38	3,49	5,72	5,39	3,95
Mendoza	10.663	9.693	11.080	12.116	12.304	2,78	2,39	2,84	2,10	2,34
Entre Ríos	6.876	6.727	7.614	8.512	8.150	1,79	1,66	1,95	1,48	1,55
Tucumán	4.077	3.480	3.907	4.053	4.749	1,06	0,86	1,00	0,70	0,90
Corrientes	2.354	2.605	3.141	2.794	3.294	0,61	0,64	0,81	0,48	0,63
Jujuy	788	938	2.636	1.241	880	0,21	0,23	0,68	0,22	0,17
San Juan	2.946	2.248	2.131	2.318	2.119	0,77	0,55	0,55	0,40	0,40
La Pampa	1.692	1.301	1.956	3.448	1.485	0,44	0,32	0,50	0,60	0,28
Chaco	1.900	1.890	1.578	2.864	1.908	0,49	0,46	0,41	0,50	0,36

Salta	1.968	1.555	1.442	2.383	1.988	0,51	0,38	0,37	0,41	0,38
San Luis	729	798	1.051	2.420	2.041	0,19	0,20	0,27	0,42	0,39
La Rioja	274	468	740	544	357	0,07	0,11	0,19	0,10	0,07
Sgo. del Estero	611	810	648	<del>xx768</del>	1.487	0,16	0,20	0,17	0,13	0,28
Catamarca	256	120	323	247	398	0,07	0,03	0,08	0,04	0,08
Misiones	---	---	---	862	808	---	---	---	0,15	0,15
Neuquen	---	---	---	---	532	---	---	---	---	0,10
Chubut	---	---	---	---	684	---	---	---	---	0,13
Río Negro	---	---	---	---	1.275	---	---	---	---	0,25
Santa Cruz	---	---	---	---	202	---	---	---	---	0,03
Formosa	---	---	---	---	126	---	---	---	---	0,02
3. <u>Territ. Nacional.</u>	<u>5.040</u>	<u>3.046</u>	<u>2.688</u>	<u>4.249</u>	---	<u>1,32</u>	<u>0,75</u>	<u>0,69</u>	<u>0,74</u>	---
Neuquen	814	697	1.033	715	---	0,21	0,17	0,27	0,12	---
Chubut	822	317	545	919	---	0,22	0,08	0,14	0,16	---
Río Negro	1.802	1.267	509	1.251	---	0,47	0,31	0,13	0,22	---
Misiones	435	504	323	---	---	0,11	0,13	0,08	---	---
Santa Cruz	330	166	241	436	---	0,09	0,04	0,06	0,08	---
Formosa	834	95	37	928	---	0,22	0,02	0,01	0,16	---
T. del Fuego	3	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Totales	384.076	406.125	389.605	577.049	525,658	100.--	100.--	100.--	100.--	100.--

PARTICIPACIÓN DEL GOBIERNO NACIONAL, PROVINCIAS Y MUNICIPALIDAD DE LA C. FEDERAL EN LAS SUMAS RECAUDADAS POR IMPUESTO A LAS G. E. DURANTE LOS AÑOS 1946 a 1955.-

En miles de Pesos

Lugar	(1)1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955
<u>Gobierno Nacional</u>	<u>16.204</u>	<u>113.730</u>	<u>205.645</u>	<u>249.063</u>	<u>240.164</u>	<u>302.848</u>	<u>320.230</u>	<u>353.707</u>	<u>448.178</u>	<u>370.575</u>
<u>Municipalidad de</u>										
<u>la C. de Bs. Aires</u>	<u>879</u>	<u>6.219</u>	<u>11.246</u>	<u>13.402</u>	<u>13.331</u>	<u>16.593</u>	<u>17.545</u>	<u>19.379</u>	<u>24.555</u>	<u>20.535</u>
<u>Provincias</u>	<u>2.564</u>	<u>24.013</u>	<u>43.419</u>	<u>51.741</u>	<u>51.471</u>	<u>64.063</u>	<u>67.741</u>	<u>74.823</u>	<u>94.808</u>	<u>83.513</u>
<u>Buenos Aires</u>	<u>1.074</u>	<u>2.454</u>	<u>17.094</u>	<u>20.371</u>	<u>20.264</u>	<u>25.222</u>	<u>26.670</u>	<u>29.458</u>	<u>37.326</u>	<u>31.215</u>
<u>Santa F<sup>e</sup></u>	<u>437</u>	<u>3.178</u>	<u>5.747</u>	<u>6.848</u>	<u>6.812</u>	<u>8.479</u>	<u>8.966</u>	<u>9.903</u>	<u>12.548</u>	<u>10.494</u>
<u>Córdoba</u>	<u>280</u>	<u>2.168</u>	<u>3.921</u>	<u>4.674</u>	<u>4.648</u>	<u>5.786</u>	<u>6.118</u>	<u>6.757</u>	<u>8.562</u>	<u>7.160</u>
<u>Mendoza</u>	<u>150</u>	<u>1.529</u>	<u>2.765</u>	<u>3.296</u>	<u>3.278</u>	<u>4.080</u>	<u>4.314</u>	<u>4.765</u>	<u>6.039</u>	<u>5.050</u>
<u>Entre Ríos</u>	<u>150</u>	<u>1.254</u>	<u>2.267</u>	<u>2.702</u>	<u>2.688</u>	<u>3.346</u>	<u>3.538</u>	<u>3.907</u>	<u>4.951</u>	<u>4.140</u>
<u>Tucumán</u>	<u>128</u>	<u>1.042</u>	<u>1.884</u>	<u>2.245</u>	<u>2.233</u>	<u>2.779</u>	<u>2.939</u>	<u>3.246</u>	<u>4.113</u>	<u>3.440</u>
<u>Corrientes</u>	<u>83</u>	<u>840</u>	<u>1.519</u>	<u>1.996</u>	<u>1.800</u>	<u>2.241</u>	<u>2.369</u>	<u>2.617</u>	<u>3.316</u>	<u>2.773</u>
<u>San Juan</u>	<u>60</u>	<u>805</u>	<u>1.455</u>	<u>1.941</u>	<u>2.249</u>	<u>2.147</u>	<u>2.270</u>	<u>2.508</u>	<u>3.177</u>	<u>2.657</u>
<u>Sgo. del Estero</u>	<u>64</u>	<u>712</u>	<u>1.288</u>	<u>1.758</u>	<u>2.039</u>	<u>1.900</u>	<u>2.009</u>	<u>2.220</u>	<u>2.813</u>	<u>2.352</u>
<u>Jujuy</u>	<u>28</u>	<u>625</u>	<u>1.239</u>	<u>1.626</u>	<u>1.886</u>	<u>1.827</u>	<u>1.932</u>	<u>2.134</u>	<u>2.705</u>	<u>2.262</u>

(1).- Desde el 11/10/46 al 31/12/46.-

Salta	67	649	1.173	1.561	1.811	1.731	1.831	2.022	2.562	2.142
La Rioja	15	613	1.109	1.507	1.747	1.636	1.730	1.911	2.421	2.025
Catamarca	19	542	980	1.311	1.519	1.446	1.529	1.689	2.139	1.789
San Luis	29	541	978	1.300	1.507	1.443	1.526	1.686	2.136	1.786
Chaco	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1.949
La Pampa	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1.831
Misiones	---	---	---	---	---	---	---	---	---	448
	19.647	143.962	260.310	314.206	304.966	383.500	405.516	447.909	567.547	474.623

Fuente: Años 1946 y 1947: Boletín del Ministerio de Hacienda N°. 125 de fecha 23/10/48.-  
 " 1948: Memoria Ministerio de Hacienda - Año 1948 - Pág. 123.-  
 " 1949 " 1950: Memoria " " " " 1950 - " 140.-  
 " 1951 & 1955: Boletín de la D.G.I. - N°. 41 - marzo 1956 - " 352.-

**SUMAS RECAUDADAS POR LA D. G. I. DURANTE EL PERIODO 1946/1955**

**PORCENTAJE CORRESPONDIENTE A G. E.**

Años	Recaudación total de la D.G.I.	Recaudación en concepto de I. a las G. Eventual.	% sobre el total
1946	(1) 1.487.800.000.-	19.676.000.-	1,28
1947	2.403.926.850.-	143.961.000.-	5,95
1948	3.143.008.492.-	260.310.000.-	8,26
1949	4.371.502.827.-	314.206.000.-	7,18
1950	6.721853.310.-	304.583.000.-	4,52
1951		384.076.000.-	
1952		406.125.000.-	
1953		389.605.000.-	
1954	14.720.261.159.-	577.049.000.-	3,86
1955	16.090.918.951.-	525.650.000.-	2,90
		3.325.249.000.-	

(1).- Corresponden \$ 878.063.678.- a la ex-Dirección General de Impuestos a los Réditos y \$ 609.737.678 recaudados por la ex Administración General de Impuestos Internos en los tributos que tenía a su cargo como por ejemplo: Combustibles y lubricantes, Alchholes, Vinos, Bebidas alcohólicas, Cervezas, etc.-  
Memoria Ministerio de Hacienda - Año 1948 - Pág. 216/217.-

Producido en el periodo 1946/1955

LUGAR	En miles de pesos									
	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955
Capital Federal	14.622	105.393	175.789	201.598	184.428	214.334	239.135	202.515	325.031	303.231
Provincias	4.930	37.629	82.488	109.597	115.930	164.702	163.944	184.402	247.769	222.427
Territ. Nacional.	124	939	2.833	3.011	4.225	5.040	3.046	2.688	4.249	---
	19.676	143.961	260.310	314.206	304.583	384.076	406.125	389.605	577.049	526.658

Participación en el producido (1)

LUGAR	En miles de pesos									
	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955
Gobierno Nacional	16.204	113.730	205.645	249.063	240.164	302.844	320.230	353.707	448.178	370.575
Munic. C. Bs. Aires	879	6.219	11.246	13.402	13.331	16.593	17.545	19.379	24.555	20.535
Provincias	2.564	24.013	43.419	51.741	51.471	64.063	67.741	74.823	94.808	83.513
	19.647	143.962	260.310	314.206	304.966	383.500	405.516	447.909	567.547	474.623

(1).-- Se observarán algunas diferencias en los totales que no producen inconveniente a los efectos del análisis que estamos realizando. Por otra parte, son cifras tomadas de estadísticas oficiales.--

Comparación entre lo producido y lo recibido por las provincias

Concepto	En miles de pesos									
	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955
Producido	4.930	37.629	82.488	109.597	115.930	164.702	163.944	184.402	247.769	222.427
Distribución	2.564	24.013	43.419	51.741	51.471	64.063	67.741	74.823	94.808	83.513
Diferencia que pasó a la Nación	2.366	13.616	39.069	57.856	64.459	100.639	96.203	109.579	152.961	138.914

## CAPITULO VIII

### EVASION DEL IMPUESTO

#### 1.- Posibilidad de evadir el impuesto a las Ganancias Eventuales.-

Por evasión del impuesto se entiende el procedimiento mediante el cual el contribuyente alcanzado por el mismo se sustrae al pago del gravamen.-

La evasión puede ser lícita o ilícita. Es lícita, cuando se elude el pago del gravamen sin emplear medios incorrectos y es ilícita cuando se violenta la ley en el afán de no pagar el impuesto.-

Ejemplo típico de lo primero es la restricción del consumo o reemplazo de un bien gravado por otro no gravado; de lo segundo, el contrabando.-

En lo que respecta al impuesto a las Ganancias Eventuales, existe la posibilidad de su evasión en las transferencias de inmuebles, pues como hemos dicho en el capítulo correspondiente, es frecuente hacer aparecer un precio de venta inferior al real.-

Ello es particularmente posible en el supuesto del comprador que adquiere la propiedad para utilizarla como vivienda y no piensa transferirla de inmediato.-

Distinto es el caso del especulador para quién el precio de costo es de importancia, dado que ante una probable transferencia el beneficio será mayor o menor según el precio de costo y por supuesto el impuesto estará en función de dicho beneficio.-

En este último caso la evasión es transitoria , púes de transferir la propiedad y obtener ganancia, naturalmente pagará el impuesto, pero si no llega a un acuerdo para escriturar por menor precio, pagará también la parte del impuesto que no se abonó en la primera operación y que le correspondía al primer vendedor.-

Un ejemplo aclarará el concepto:

Supongamos la venta de una propiedad en \$ 100.000.-, pero entre ambas partes, a fin de eludir el impuesto deciden escriturar por \$ 80.000.-, tendremos:

Precio de venta.....	\$ 80.000.-	
Costo.....	\$ 71.000.-	
Gastos necesarios.....	" 3.500.-	
Mínimo no imponible.....	" 6.000.-	<u>80.500.-</u>
	\$ 80.500.-	_____

Resulta que el vendedor no paga impuesto siendo esto el objeto de la maniobra de escriturar por menos.-

Pero sigamos con el ejemplo.-

Transcurrido un tiempo, el comprador transfiere su propiedad en \$ 120.000.- y entonces pagará el impuesto sobre su ganancia y también sobre los \$ 20.000.- que ganó el primer vendedor.-

Precio de venta.....	\$ 120.000.-	
Costo.....	\$ 80.000.-	
Gastos necesarios.....	" 4.200.-	
Mínimo no imponible.....	" 6.000.-	<u>\$ 90.200.-</u>
	\$ 90.200.-	\$ 29.800.-

20 % = 5.960.-



sultan en definitiva los contribuyentes "de facto".-

Es común ver insertados en los boletos de compra-venta de inmuebles la cláusula por la cual el impuesto a las ganancias eventuales queda a cargo del comprador y esto tiene como consecuencia que el monto del impuesto debe sumarse al precio de venta, dando lugar así a una mayor ganancia y por lo tanto a un mayor impuesto, sin variar el carácter de sujeto pasivo que reviste el transmitente para el Fisco, por cuanto como expresa Jarach "la voluntad de los particulares no puede alterar ningún elemento de las obligaciones impositivas: ni el monto, ni el sujeto pasivo, ni el hecho imponible. Este podrá ser la consecuencia de un acto voluntario, pero la voluntad del particular no puede ir más allá de la creación de la situación empírica que el legislador tributario elige como hecho imponible".-

Deducimos que, si bien es válida para las partes la obligación que ha tomado para sí el comprador, carece de eficacia frente al fisco si ello pudiera influir en el monto del impuesto.-

Mencionaremos dos fallos muy interesantes al respecto:

"Ninguna norma de orden legal o moral impide que en una cesión de derechos y acciones hereditarios las partes estipulen que el impuesto a las ganancias eventuales lo pague el cesionario. Para el fisco es indiferente que lo haga efectivo el deudor directo o un tercero en su nombre, salvo en cuanto ello pueda influir en el monto del tributo".-

"Para que el cesionario resulte obligado al pago del impuesto a las ganancias eventuales que corresponde al cedente, es necesario que el convenio entre las partes, dada la

naturaleza y los caracteres especiales de ese gravamen, sea expreso y evidencie claramente la voluntad de los interesados en tal sentido".- (1)

"Es válida la cláusula del contrato por la cual el comprador toma a su cargo el impuesto. Esta obligación forma parte del precio del inmueble y por tanto, también sobre el la se liquidará el gravamen".- (2)

El mismo problema se presenta en los casos de "Legado libre de impuestos" y que, como lo ha resuelto recientemente la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala C, al instituir el legado libre de impuesto a la herencia, "el testador acrece en realidad el legado en una suma igual a la que el legatario debió abonar personalmente en ese concepto, pues el impuesto sucesorio es a cargo del beneficiario de la transmisión, ya sea heredero, legatario o donatario.-

Ello significa por tanto, que el legado transmitido e equivale al importe del legado puro más el correspondiente al impuesto; la suma de ambos es el beneficio que percibirá el legatario y sobre ese total debe abonarse el tributo.-

Dino Jarach, da una fórmula simple para el cálculo del monto imponible: (3)

Llamando:

L: legado libre de impuesto

20 %: tasa del impuesto                      Z % (zeta)

X: monto imponible

$$\text{Será } X = L + X \% X$$

$$X = L \frac{1}{1 - Z \%}$$

---

(1).- La Ley - T. 83 - Pág. 645 - "Fruticultora Idahome S.A. c/Joseph, Eduardo G".-

(2).- "Cámara 2a. Civil y Comercial, La Plata 20/4/1954.-

(3)

Ejemplo: sea un legado libre de impuestos, por valor de \$ 100.000.- correspondiéndole abonar una tasa del 5 % en concepto de impuesto.-

De acuerdo a la fórmula será:

$$X = 100.000.- \frac{1}{1-0,05} = \frac{100.000}{0,95} = 105.263,20$$

El impuesto del 5 % sobre esta suma será igual a \$ 5.263,20, con lo cual el legatario recibirá \$ 100.000 libras de impuestos.-

Aplicando esta fórmula en el supuesto de impuesto a las ganancias eventuales a cargo del comprador observamos:

$$L = \text{Beneficio neto de la operación} = \$ 50.000$$

$$Z \% = \text{tasa del impuesto} = 20 \%$$

$$X = \text{monto imponible}$$

$$\text{será } X = 50.000 \frac{1}{1-0,20} = \frac{50.000}{0,80} = 62.500.-$$

El impuesto del 20 % sobre esta suma será igual a \$ 12.500.- con lo cual el vendedor recibirá \$ 50.000.- libras de impuestos.-

Se observa que se producirá una evasión de \$ 2.500.- en concepto de impuesto, si la tasa del 20 % solo se aplicara sobre el monto de la transferencia (\$ 50.000), pues el beneficio obtenido por el vendedor se ve acrecido en la suma que debería haber pagado en concepto de impuesto.-

Naturalmente, es objetable el hecho de que el vendedor pueda trasladar el monto del impuesto al nuevo propietario, pues <sup>de</sup> esa ~~manera~~ resulta desvirtuada la finalidad del impuesto a las ganancias eventuales, que es gravar el mayor valor no gravado.-

Pero, cabe decir también que en una época de normalidad



CAPITULO IX

LA INFLACION Y LA APLICACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES.

Ya no es un misterio para nadie que el envilecimiento de nuestro signo monetario ha llegado a límites extremos.

Ultimamente ha sido expuesta en numerosos documentos oficiales de amplia difusión la delicada situación económica de nuestro país, demostrando a su vez, los estragos que se causarían de seguir la política de emisión monetaria sin tener un correlativo aumento de la producción para solucionar las crecientes necesidades del Fisco Nacional.

El desarrollo del proceso inflacionario que se inicia en 1943 puede apreciarse a través de las variaciones de los siguientes índices del costo del nivel de la vida en la Capital Federal:

Periodo	Nivel general	Alimentación	Indumentaria	Gastos general.	Menaje	Alojamiento
1.943	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.944	99.7	103.7	98.4	104.9	104.9	85.1
1.945	119.4	119.5	113.9	134.5	116.3	117.1
1.946	140.5	144.1	144.7	162.6	120.3	116.8
1947	159.5	165.2	178.4	175.7	136.9	116.8
1948	180.4	188.7	212.3	196.6	149.5	117.3
1949	236.5	245.6	302.2	275.7	189.7	119.9
1950	296.9	315.0	367.7	377.3	230.8	128.3
1951	405.8	428.0	541.3	538.2	292.5	128.4
1952	562.9	622.7	731.0	728.6	409.0	130.0

1953	585.3	639.7	784.9	748.5	431.5	130.8
1954	607.5	633.1	875.2	814.6	434.3	130.9
1955	682.3	703.9	999.9	942.7	483.0	131.1
1956	773.8	802.8	1.088.6	1.098.2	688.0	131.3
Sepbre						
1957	1.030.8	1.170.0	1.253.6	1.433.7	955.5	132.5

Esta fuerte alza de los precios, que preocupa a todos los sectores de la población, es consecuencia del aumento de los medios de pago en poder del público (demanda dinámica) sin un correlativo crecimiento de la cantidad de bienes (oferta estática) que con ellos se puede adquirir.-

La evolución del primer factor de esta actuación económica es perfectamente conocida no ocurriendo lo mismo con la del segundo.-

Las estadísticas publicadas nos dan los siguientes medios de pago existentes a fin de cada año, pero nada expresan respecto de los bienes disponibles, cuyo volumen, por datos parciales compilados, parecería no haber tenido modificación de importancia

#### MEDIOS DE PAGO

Años	Circulación monetaria	moneda en poder del público	Depósitos bancarios cta. cte.		total	
			particulares	Oficiales		
1945	3.120.2	2.580	4.289	936	5.225	7.805
1946	4.064,7	3.579	5.483	1.326	6.789	10.368
1947	5.345,8	4.772	6.127	2.661	8.788	13.560
1948	7.694,1	6.736	8.142	2.597	10.739	17.475

1949	10.127,7	9.059	8.515	2.530	11.045	20.104
1950	13.257,5	11.902	10.145	2.701	12.846	24.740
1951	17.703,7	15.356	11.386	3.603	14.989	30.345
1952	21.270,1	18.249	12.180	3.791	15.971	34.120
1953	26.495,6	22.046	15.674	5.270	20.944	42.990
1954	31.588,6	26.726	17.143	8.003	25.146	51.872
1955	37.466,5	31.813	19.812	10.847	30.659	62.472
1956	42.745,0	36.108	24.113	15.814	39.927	76.035
Novbre						
1957	44.748,1	36.277	27.338	16.491	43.829	80.106

(millones de m\$n)

---

No es necesario ser un experto economista, ni un avezado hombre de negocios para comprender que este enorme crecimiento de los medios de pago, sin tener como contrapartida un correlativo crecimiento en la cantidad de los bienes existentes, habría de determinar el alza de los precios que se ha tratado de contener en cualquier forma, aún acudiendo en algunos casos a procedimientos contrarios al régimen de la economía libre.- (1)

Lo transcripto exime de mayores comentarios, pudiéndose agregar que el impuesto que nos ocupa guarda una completa discordancia con relación al envilecimiento de nuestro signo monetario.-

La voracidad fiscal ha alcanzado límites insospechados y ello es la consecuencia forzosa de una economía casi totalmente estatizada.-

Los impuestos en nuestro país no tienen una base racional y, podemos afirmar que se han ido creando conforme aumentaban las necesidades del erario y sin una auténtica discusión

---

(1).- LA NACION, - 29/12/57 - 3a. Sección - Pág. 6.-

de los representantes del pueblo.-

Creemos que el Estado puede valerse de la carga impositiva para lograr una mejor redistribución de la riqueza y el cumplimiento de sus fines políticos, pero es muy cierto que en nuestro país la aplicación de algunos impuestos está muy lejos de cumplir esos principios.-

Debemos convenir en que no es tarea difícil demostrar la injusticia que encierra la aplicación de los impuestos a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales, ya que por lo general la materia imponible está constituida por beneficios presuntos y no reales.-

El impuesto sobre los beneficios extraordinarios gravas las utilidades que exceden un coeficiente que se considera normal -12 % del capital- pero la "irracionalidad" de nuestra ley consiste en relacionar utilidades en moneda actual, desvalorizada, con un capital expresado en otra época por un signo monetario de mayor valor.-

Año tras año nuestra moneda ha ido perdiendo valor y en consecuencia no será difícil que una empresa con su activo valuado en 1948, por ejemplo, obtenga utilidades "extraordinarias" en 1957, pues el 12 % de su capital es fácilmente alcanzado y superado.-

Con respecto a ello expresa López:

"Si el impuesto sobre beneficios extraordinarios argentino puede merecer objeciones por constituir, en definitiva, un adicional del impuesto a los réditos al que se suje-

"tan unicamente ciertas clases de rentas, y por otra serie de  
"inconvenientes y desventajas que presenta, debe agregársele la  
"consideración de que, en una economía afectada por la infla--  
"ción y coexistiendo con medidas limitatorias de las utilidades,  
"el impuesto puede llegar a ser un verdadero gravamen a los ca--  
"pitales.-

"El fenómeno de la desvalorización de la moneda tiene  
"un efecto indiscutible sobre el rendimiento de las empresas.  
"Los bienes y servicios negociados por ellas tienen una aprecia--  
"ción que está en relación directa con la pérdida de valor ad--  
"quisitivo del signo monetario. De ese modo, la rentabilidad  
"real de los negocios no puede establecerse sin la necesaria cor--  
"relación de poderes adquisitivos. Un negocio que en 1939 y has--  
"ta 1943 y 1944, obtuvo un determinado beneficio, podría hallar  
"se en dificultades económicas si el beneficio de 1949 tuviera  
"la misma magnitud. Esto que parece una falacia, puede compren--  
"derse fácilmente si se tiene en cuenta que, con desiguales po--  
"deres adquisitivos, la utilidad de 1949, es, en realidad, de--  
"mostrativa de una prosperidad, no estacionaria sino decrecien--  
"te, puesto que para mantenerse a igual nivel, medido en térmi--  
"nos de poder adquisitivo, el beneficio del último año debió ha--  
"ber sido notoriamente mayor; lo contrario implica retroceso e--  
"conómico.-

"si a pesar de la evidente pérdida del poder adquisiti--  
"vo, las ganancias se mantienen iguales, medidas en unidades de  
"moneda, la empresa podrá adquirir menos cantidades de sus apro--  
"visionamientos de valor aumentado y el proceso, repetido un nú--  
"mero de veces suficiente, puede conducir a la pauperización

"del negocio, ya que si bien se tendrá más cantidad de unidades  
"de moneda, en realidad habrá menor existencia de los artículos  
"que constituyen el objeto del comercio.-

"Esa pérdida de poder adquisitivo se experimenta en  
"forma más acelerada en periodos de inflación, como los que es-  
"tá atravesando el país en la actualidad. Y el procedimiento es  
"establecido en la ley del impuesto sobre beneficios extraordina-  
"rios -que también aparece en el impuesto a las ganancias even-  
"tuales- de comparar una moneda buena con una depreciada, se pa-  
"rece mucho a la pretensión de comprar unidades de medida y sog-  
"tener que dos centímetros y medio son más que una pulgada, por  
"haber comparado las unidades sin reducir a pulgadas los centi-  
"metros o aquéllas a éstos.- (1)

Este mismo hecho se manifiesta en el tratamiento impo-  
sitivo a las llamadas ganancias eventuales, particularmente no-  
tado en la transferencia de inmuebles.-

La Ley N°. 14.393, buscó subsanar este defecto permi-  
tiendo una deducción adicional sobre el "beneficio" obtenido en  
la transferencia de inmuebles y automotores, equivalente al im-  
porte que resulte de aplicar al costo determinados porcentajes  
por año a contar desde aquel en que se efectuó la compra o cons-  
trucción.-

Esta deducción adicional reconoce expresamente el fe-  
nómeno inflacionista y es un simple paliativo que no llega a  
compensar al contribuyente de los perjuicios ocasionados al re-  
lacionar valores tan dispares como hemos visto, gravando el im-  
puesto ganancia ficticia.-

Es muy posible que bajo el tratamiento impositivo que

---

(1).- LOPEZ, Alberto T - Impuesto sobre los beneficios extraordi-  
narios - Ed. 1956 - Pág. 81.-

comentamos, deba abonarse impuesto por beneficios eventuales a pesar de que el importe obtenido por el bien transferido no re presente para el contribuyente el capital original invertido, en términos de poder adquisitivo.-

Es necesario discriminar que parte de esos "benefi-  
cios" corresponden a un envilecimiento monetario y que parte es el mayor valor adquirido por el bien transferido pues "los efectos por la pérdida del valor de la moneda encuentran la réplica en el alza de los precios. Si aparentemente existe pa-  
ra el beneficiario una ganancia eventual, no se debe olvidar que se trata de aumentos artificiales y nominales, y que gra-  
varlos sin los coeficientes de disminución implica una desi-  
gual forma de trato impositivo para los sujetos alcanzados".- (1)

Si tomamos el ejemplo de un inmueble adquirido en 1944 en \$ 100.000.- que se vende en la actualidad en \$ 600.000.- (nada improbable por cierto) aparentemente habrá un beneficio de \$ 500.000.- que se reducirá por aplicación de los coeficien-  
tes admitidos como deducción adicional (\$144.000.-) a \$ 356.000.- pero es evidente que el capital del propietario representado por dicho inmueble no ha tenido variación alguna; lo que ha sufr-  
rido una variación es el valor de la moneda pudiéndose afir-  
mar que, de tomarse valores constantes, ni remotamente ha habi-  
do beneficio.-

El problema de fondo está en solucionar el proceso inflacionario, tarea en que está empeñado el Gobierno Nacional, y una oportuna revaluación de activos que permitiría actualizar valores y luego de tener una moneda estable, de haber un mayor valor en la transferencias de los bienes, será realmente un be-

(1).- AHUMADA, Guillermo - Obra citada - T. II - Pág.652 - Ed. 1948.-

neficio imponible y no tendrá el carácter ficticio de la actua-  
lidad.-

Es de esperar que ello así ocurra aunque no negamos las dificultades con que se tropezaría si en estos momentos se procediera a dicha actualización de valores; se opone a ello no solo una poderosa razón de orden fiscal, cual es la reduc-  
ción de la recaudación, sino también la inestabilidad moneta-  
ria, pues para que la revaluación tenga permanencia en el tiem-  
po es necesario una moneda más estable, siendo claro que en es-  
to estamos frente a un círculo vicioso.-

Referente a este problema, "La Información" (diciem-  
bre, 1957 - pág. 7), expresa haciendo alusión a los proyectos de revaluación de los activos presentados por las entidades em-  
presarias y la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas;

"Es evidente que de acuerdo con ambos sistemas, sal-  
vados algunos detalles, que para los efectos que consideramos "  
carecen de importancia, es final obligado de la revaluación "  
la oportuna capitalización y, por consiguiente, en el caso de "  
las sociedades Anónimas, la entrega de acciones liberadas re-  
"presentativas de la diferencia resultante de esa rectificación "  
de valores. Ambos proyectos coinciden, en términos generales, "  
en que la diferencia resultante de la revaluación no debe es-  
"tar sujeta a gravámenes impositivos. Sin embargo, si considera "  
mos el problema con atención, veremos que no ocurrirá así en "  
todos los casos.-"

"Indudablemente, la revaluación, en modo alguno impli-  
"ca un enriquecimiento patrimonial. Aquella se reduce, simplemen-

"te, a expresar una misma realidad económica de acuerdo con valo  
"rificaciones distintas. Por el mero hecho de la revaluación, las  
"empresas no ven acrecentado su patrimonio real. Recuérdese, a  
"este respecto, el trabajo, publicado también en estas mismas  
"columnas, sobre "Naturaleza de las acciones emitidas por las  
"Sociedades Anónimas en ocasión de los aumentos de capital", y  
"se verá que en él se llega a la conclusión de que los aumentos  
"realizados como consecuencia de la capitalización del exceden-  
"te de valor de los bienes sociales, no hacían variar en modo  
"alguno la situación patrimonial de la Sociedad o de la Empresa.  
"Por eso entendemos que, cuando la revaluación no implica un in-  
"cremento del patrimonio, y por consiguiente una real ganancia,  
"ni constituye ni refleja un enriquecimiento, ni de la Sociedad  
"ni de los accionistas, como ocurre también en el caso que ana-  
"lizamos, la "diferencia contable", que a eso se reduce la "uti-  
"lidad", no debe ser objeto de ningún gravamen o carga que pue-  
"da significar un impuesto al capital.-

"Ahora bien, dada la forma en que se habría de desarro-  
"llar el proceso de la revaluación de los activos de las empre-  
"sas, es indudable que el mismo, si es que se desea que llegue a  
"su fase final, desembocaría fatalmente, como consecuencia de la  
"capitalización, en las Sociedades Anónimas, en la correspondien-  
"te emisión de acciones liberadas, que se distribuirían, propor-  
"cionalmente, entre los tenedores de acciones. Esto ocurriría, i-  
"nevitablemente, a medida que se fuese capitalizando la reserva  
"constituída. Ello daría lugar, sin duda, a que los accionistas,  
"al recibir dichas acciones en concepto de dividendo, tuviesen  
"que pagar el correspondiente impuesto a los réditos, lo que e-  
"quivaldría, ciertamente, a sufrir un gravamen sobre el capital, y



## CAPITULO X

### CONCLUSIONES

Hemos analizado detenidamente en los capítulos precedentes las disposiciones contenidas en la legislación vigente sobre el impuesto a los beneficios eventuales, al mismo tiempo que hacíamos las críticas que nos merece.-

Somos partidarios del impuesto a los incrementos no ganados siempre que sea sobre bases reales pues de lo contrario, como hemos dicho, se "morderá" el capital careciendo el impuesto de equidad y justicia, considerando deficiente un sistema impositivo que no contemple los mayores valores operados en razón del progreso general.-

Por ello reputamos como muy justificado devolver a la comunidad en forma de impuesto una parte de ese aumento de riqueza que ha tenido el patrimonio de un individuo, aunque en la estimación de la cuota hay que observar mucha prudencia por cuanto la comunidad no indemniza a los que pierden en vez de ganar.-

El Estado no debe absorber mediante el impuesto más del 50 % del mayor valor producido. De tomar más consideramos que para ser equitativo el mismo Estado debiera responsabilizarse de las disminuciones de valor que pudieran producirse.-

El principal factor que conspira contra una acertada aplicación del impuesto al igual que en el caso de beneficios extraordinarios, es la inflación.-

Superada la etapa crucial por que atraviesa el país y solucionados los graves problemas que ocasiona la inflación

consideramos que el impuesto al mayor valor ganancias eventuales se impondría sobre bases más reales.-

Teniendo estabilidad monetaria, existiría el problema del mayor valor asignado a los bienes que se aportan a sociedades o que se entregan a los socios en caso de disolución. Evidentemente nó. Ese sería un pequeño problema, por cuanto con un signo monetario estable se consigne la permanencia de los valores en el tiempo.-

No es justo que si dos personas desean formar una sociedad de responsabilidad limitada, por ejemplo, aportando una de ellas \$ 200.000 y su socio una máquina cuyo valor de costo fué de \$ 100.000.- en 1950 (pero que actualmente cuesta \$ 200 mil), este último debe tributar ganancias eventuales (si quiere estar en igualdad de condiciones con su socio), sobre el "mayor valor" que le asigne a su elemento.- La misma máquina podría conseguirse en el mercado a ese mismo precio.-

Vencida la inflación y actualizados los valores de los bienes la Dirección General Impositiva no tendrá ocasión de aplicar la tiránica disposición del artículo 7º., ya que no habrá motivos para que los contribuyentes traten de evadir el impuesto, pues en caso de producirse un beneficio éste será real y no ficticio, como sucede en gran parte de las operaciones que actualmente se llevan a cabo.-

Es que, como hemos expresado con anterioridad, los contribuyentes han arbitrado sus propias medidas en defensa de sus patrimonios vulnerados, y si bién esto no es moral ni legal, es de esperar que la Dirección General no extreme sus facultades dado las circunstancias excepcionales de la situación económica.-

Pero no son solo los problemas creados por la infla-

ción los causantes de la injusta aplicación y percepción del im puesto.-

Nuestra ley tiene otras deficiencias, como ser la im- posición del gravamen a las primas de emisión de acciones y al mayor valor de los bienes transferidos en caso de expropiación aunque esto ha sido resuelto definitivamente por la Corte Supre- ma en el sentido de que no procede la aplicación del impuesto.-

Nada más justo; cuando media una expropiación, es de- cir una desposesión forzada, no hay un acto especulativo, apar- te de que el valor atribuido a los bienes requeridos por la au- toridad está muy lejos de responder a la realidad económica, pues como es sabido la indemnización solo comprende el valor ob- jetivo de los bienes que se transfieren y en el caso particular de inmuebles difícilmente pueda obtenerse otro de idénticas ca- racterísticas con el importe percibido.-

La extensión del impuesto al "beneficio" obtenido por la sociedad en caso de emisión de acciones con prima, a nues- tro entender constituye una iniquidad fiscal.-

No ha habido una sola operación de la sociedad emiso- ra, de las que habitualmente realiza, ni tampoco representa el beneficio de una operación exitosa realizada al margen de su ac- tividad.-

Simplemente consiste en una exigencia necesaria para conservar la proporción en el patrimonio social, como hemos de- mostrado, pues de no ser así los accionistas de mayor antigüe- dad en la sociedad resultarían perjudicados.-

Distinto es el supuesto de su posterior reparto en forma de utilidades, pues por expresa disposición de la ley de réditos quedan sujetos a dicho gravamen los dividendos o utili-

dades que las sociedades de capital reparten a sus accionistas cualesquiera sean los fondos sociales conque realice su pago, aunque es de consignar que por resolución de la Comisión de Valores del Banco Central el beneficio obtenido por las sociedades anónimas cuyas acciones se cotizan en Bolsa deben llevarse a cuentas de reserva y no pueden distribuirse.- (1)

Hemos dicho en el respectivo capítulo, que hay razones constitucionales y administrativas de mucho peso que sindicán al impuesto a las ganancias eventuales como tributo propio de las provincias a pesar de que la Nación siempre en busca de mayores recursos para satisfacer su abultado presupuesto lo ha incorporado como recurso propio y en apariencia transitorio, pero que seguramente en los hechos adquirirá el carácter de definitivo.- En cuanto a las dificultades financieras porque atraviesa el Gobierno de la Nación sean superadas se impone como necesario -a nuestro entender- la incorporación del impuesto a sus legítimos titulares o sea las provincias y hasta tanto ello ocurra debe aumentarse el ínfimo porcentaje que le corresponde en la distribución según Ley N°. 12.956.-

En otro orden de cosas entendemos que el mínimo no imponible podría llevarse a \$ 10.000.- -siempre que se hubiere alejado el fantasma de la inflación- considerando que tan pequeño aumento de valor carecería de interés fiscal; además en el caso de beneficios obtenidos por los cónyuges, por transferencia de bienes gananciales a nombre de ambos debiera permitirse la deducción por mínimo no imponible tanto al esposo como a la esposa siempre que esta demuestre que su participación en los bienes que se transmiten resulta de dinero ganado en el ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.-

(1).- El decreto-ley N°. 414/58, coloca las cosas en su lugar al eximir de impuesto a las primas de emisión de acciones a partir del 1/1/57.-

Resumiendo nuestra posición frente al impuesto a las ganancias eventuales diremos que gran parte de las diferencias que adolece, serian superadas con una oportuna actualización de valores y con una política monetaria sana, que alejaría toda alteración de los mismo, cosa que ya parece crónica en nuestra economía monetaria.-

Además deben quedar fuera de su órbita las primas de emisión de acciones y la transferencia en caso de expropiación (ya lograda), reputando muy acertada la imposición a los premios de lotería y juegos de azar no así a los obtenidos en programas de radio y/o televisión, pues teniendo éstos carácter educativo y de distracción -aunque solo fuere por hipótesis- la participación en los mismos y la eventual obtención de un premio puede ser el fruto de la habitual dedicación a una materia determinada y por lo tanto correspondería la aplicación del impuesto a los réditos.-

Debiera aumentarse el mínimo de \$ 30.000.- a \$ 100.000.- en las transferencias de inversiones de lujo y obras de arte; con ello no haríamos más que actualizar en parte ese ~~último~~ <sup>último</sup> ~~valor~~ <sup>valor</sup>.-

Es muy probable que en la actualidad estas transferencias disminuyan en razón de la limitación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes (33 %) según interpretación reeditada de la Corte Suprema de la Nación.-

En los últimos años, como sabemos, el citado impuesto había alcanzado límites confiscatorios lo que condujo a la destrucción de lujosos moblajes, bibliotecas y obras de arte para hacer frente a la inquisición fiscal.-

Con respecto a la tasa, consideramos que un 30 % -te-

niendo estabilidad monetaria- no sería confiscatorio aunque lo ideal sería graduar la tasa de la imposición, no solamente de acuerdo al monto de los plus-valores sino también -en el caso particular de inmuebles- según la duración del tiempo comprendido entre dos ventas sucesivas.-

A mayor tiempo, menor tasa y vice-versa, evitando de este modo la especulación.-

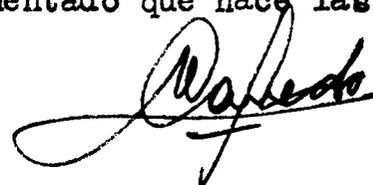
Y para terminar consideramos que los propios argumentos que se dieron al fundamentar la creación del impuesto se han vuelto contra la aplicación del mismo tal como se lo hace actualmente.-

Se decía en 1946:

"No se ve porque razón ha de estar exenta de tributar el gravamen una persona que en una operación determinada o en cualquier hecho eventual, gana \$ 100.000.- y en cambio debe sufrir la carga del impuesto, aquélla otra que ha obtenido idéntico beneficio en el desenvolvimiento de su profesión, comercio o actividad habitual".-

Preguntamos: si lo dicho no es justo, es equitativo que incida sobre el contribuyente honesto el peso del desgobierno y del despilfarro que originaron la actual situación inflacionaria?.-

No todas deben ser declaraciones de altos principios; debemos reconocer como plausible las exenciones en caso de expropiación y prima de emisión de acciones, pero queda como grave problema a resolver los "beneficios de inflación", atento a la draconiana disposición del artículo 7º., comentado que hace las veces de una verdadera espada de Damocles.-



-----

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

### OBRAS:

- AHUMADA, Guillermo : Tratado de Finanzas Públicas, Córdoba, Ed. 1948 y 1956.-
- AGULLO GARCIA, José M. : Estudio crítico de los impuestos sobre el capital y la renta.-
- BECU, Teodoro : Impuesto al mayor valor de la propiedad inmueble.-
- BERTORA, Héctor R. : Valuación de acciones.-
- DE TOMASO, Antonio : Impuestos a la valorización de la tierra.-
- LUQUI, Juan C. : La contribución especial de Mejoras en la República Argentina.-
- NITTI : Ciencia de las Finanzas: Capítulo: Los impuestos a los plusvalores - Pág. 451/470.-
- TREVISAN, Egidio : Régimen rentístico de la República Argentina.-
- TREVISAN, Egidio : La reforma tributaria argentina en lo concerniente a la imposición de la tierra

### BOLETINES:

- Boletines del Ministerio de Hacienda de la Nación.-
- Boletines de la Dirección General Impositiva.-



## I N D I C E

Pág.

### CAPITULO I

1) Introducción.....	1.-
2) Antecedentes de nuestro país y en el extranjero sobre el impuesto al mayor valor y relación de éste con el impuesto a las ganancias eventuales.....	7.-
El impuesto al mayor valor debido a otras causas que a la acción del Estado.....	18.-
3) Fundamentos que se dieron en nuestro país al crear el impuesto a las ganancias eventuales.....	27.-
4) Puede ser nacional el impuesto a las ganancias eventuales?.....	33.-

### CAPITULO II

Sujeto del impuesto.....	39.-
Obligados a presentar declaración jurada.....	43.-

### CAPITULO III

Objeto del impuesto.....	45.-
Exenciones que establece la ley.....	46.-
Operaciones sobre inmuebles.....	60.-
1.- Ventas aisladas.....	61.-
2.- Realización de varias operaciones.....	62.-
Loteos.....	68.-
Operaciones inmobiliarias simultáneas.....	71.-
Forma de calcular el resultado.....	74.-
a) Venta de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1/1/46.....	74.-

	Deducción de gastos necesarios.....	76.-
	Deducción adicional.....	78.-
b)	Venta de inmuebles adquiridos con posterioridad al 1/1/46.....	81.-
c)	Venta de inmuebles con sus frutos.....	81.-
d)	Venta de inmuebles sin costo o valuación fiscal individuales.....	82.-
e)	Resultado de las ventas a plazo.....	83.-
f)	Transferencia de boletos de compra-venta.....	85.-
g)	Caso de cesión o transferencia de créditos hipotecarios.....	86.-
h)	Construcción sobre terreno y posterior venta del inmueble.....	88.-
2.-	Venta de bienes muebles y transferencias de derechos.....	93.-
3.-	Venta de valores mobiliarios.....	94.-
	Costo de valores adquiridos hasta el 31/12/55.....	96.-
	Costo de los valores adquiridos desde 1/1/56.....	96.-
4.-	Cambio o permuta.....	99.-
5.-	Premios de lotería y juegos de azar.....	100.-
6.-	Conversión de títulos.....	102.-
	Ejemplos.....	105.-
7.-	Un aspecto muy discutido: primas de emisión de acciones.....	107.-
	Patrimonio de una sociedad Anónima.....	115.-
8.-	Bienes aportados a sociedades que se constituyan.....	118.-
	Aplicación del Impuesto a las ganancias eventuales.....	122.-
	Excepciones a la gravabilidad. Conjunto económico.	122.-

9.- Disolución de sociedades.....	130.-
10.- Transferencia de cuotas sociales.....	133.-
11.- Casos especiales.-	
a) Transferencia de bienes a precio no deter- minado.....	134.-
b) Normas para comprobar la introducción de capitales del exterior.....	135.-
c) Beneficios pagados o acreditados a perso- nas en el exterior.....	137.-
d) Rescisiones.....	137.-
e) Situaciones no previstas.....	138.-
f) Enriquecimientos no justificados.....	138.-
Mínimo no imponible y cargas de familia.....	140.-

#### CAPITULO IV

El impuesto a las ganancias eventuales en el ca- so de expropiaciones.....	142.-
---	-------

#### CAPITULO V

Liquidación e ingreso del impuesto.-	
1).- Tasas.....	157.-
2).- Retención en la fuente.....	160.-
3).- Ingreso definitivo en la fuente.....	160.-
4).- Declaración anual.....	160.-
5).- Plazos especiales para ingreso del gravamen.....	161.-
6).- Deducción en concepto de mínimo no imponible.....	162.-
Utilidades contra las que se deduce.....	166.-
Beneficios obtenidos por los cónyuges.....	167.-
7).- Compensación de quebrantos.....	168.-
8).- Algunos ejemplos aclaratorios acerca de la forma de liquidar el impuesto.....	171.-

## CAPITULO VI

sanciones que establece la ley..... 188.-

## CAPITULO VII

Producido, Distribución y destino del impuesto a

las ganancias eventuales.....	191.-
Superposición impositiva.....	196.-
Provincia de Buenos Aires.....	198.-
Provincia de Córdoba.....	199.-
Provincia de Corrientes.....	200.-
Provincia de Entre Ríos.....	201.-
Provincia de Santiago del Estero.....	202.-
Producido del impuesto a las G. Eventuales por lugar de pago y su importancia sobre el total..	206.-
Discriminación por rubros de las ganancias netas..	208.-
Producido del Impuesto a las G. E. por lugar de pago y su importancia sobre el total.....	209.-
Participación del Gobierno Nacional, Prov. y Municip. de la G. Federal en las sumas recauda das por Imp. a las G.E. durante los años 1946/55..	211.-
Sumas recaudadas por la D.G.I. durante el período 1946/1955.....	213.-
Producido en el período 1946/55.....	214.-
Participación en el producido.....	214.-
Comparación entre lo producido y lo recibido por las provincias.....	215.-

## CAPITULO VIII

Evasión del impuesto.-

1).- Posibilidad de evadir el impuesto a las Ganancias Eventuales.....	216.-
---	-------

2).- El impuesto a las ganancias eventuales,  
a cargo del comprador..... 218.-

CAPITULO IX

La inflación y la aplicación del impuesto a  
las ganancias eventuales..... 223.-  
Medios de pago..... 224.-  
Impuesto sobre beneficios extraordinarios,  
limitación legal de las utilidades, e inflación.... 226.-

CAPITULO X

Conclusiones..... 233.-

-----