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

La legislación impositiva federal argentina en su aspecto económico y social

Campos, Alberto Luis

1959

Cita APA: Campos, A. (1959). La legislación impositiva federal argentina en su aspecto económico y social. 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

Tesis Doctoral 001501/0730

ORIGINAL

LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

EN SU ASPECTO ECONOMICO Y SOCIAL

— T E S I S —

Facultad de Ciencias Económicas
de la Universidad de Buenos Aires
Instituto de Finanzas Argentinas
Director: Enrique J. Reig

Curso 1959

Reg.11.649

Alberto Luis Campos
Domicilio: Beauchef 450
T.E.: 46-7596

N. 23211
C1
150 1/07.30

LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

EN SU ASPECTO ECONOMICO Y SOCIAL

- S U M A R I O -

INTRODUCCION

CAPITULO I : TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO

1) Antecedentes.

2) Principios Generales.

A - Clasificación del Impuesto.

a) Impuestos Directos e Indirectos: diferenciación.

b) Impuestos Directos.

c) Impuestos Indirectos.

B - Repartición del Impuesto.

C - Difusión.

CAPITULO II : LA POLITICA TRIBUTARIA EN FUNCION DE CONTRIBUCION AL DESARROLLO ECONOMICO

1) Gasto Público.

2) Recursos tributarios.

3) La tributación como medio de financiamiento en paises subdesarrollados.

a) Impuestos a la Renta.

b) Ganancias Eventuales.

c) Impuesto Inmobiliario.

d) Tributación de Empresas Extranjeras.

CAPITULO III: ANALISIS DE LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

1) Ley de Contribución Inmobiliaria.

2) Impuesto de Sellos.

3) Impuesto a las Ganancias Eventuales.

4) Impuesto para Aprendizaje y Orientación Profe-

sional.

5) Impuesto a los Beneficios Extraordinarios.

6) Impuestos Internos.

7) Impuesto a las Ventas.

8) Impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes y Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes.

9) Impuesto a los Réditos.

   A) Disposiciones Legales.

   B) Críticas y comentarios a la Ley de Impuesto a los Réditos.

      a) Categorías.

      b) Mínimo no imponible y cargas de familia.

      c) Sociedades de capital.

      d) Cuarta Categoría.

CONCLUSIONES

ORIGINAL

INTRODUCCION

La imposición como tal es un fenómeno económico político, por lo tanto el crear o tan sólo modificar un gravamen determinado, se perturba el equilibrio de un sistema bien balanceado, por ello no es posible desestimar el impuesto considerándolo como un elemento neutral en la vida económica y social.

Abonan la historia en todos los órdenes, acontecimientos que sirven para demostrar como los contribuciones han sido origen o motivo de profundas perturbaciones. Es innegable la influencia decisiva que las leyes impositivas pueden ejercer directa o indirectamente sobre todos los aspectos de la vida colectiva, llegando no sólo sus consecuencias a alterar o modificar el orden interno, sino también las relaciones exteriores de una nación.

La imposición no es un medio de acción directa capaz por sí sólo, de producir cambios estructurales destinados a afectar la dirección de la distribución de los recursos o bien los procesos reales de la redistribución, pero sí, es un medio eficaz para contribuir a consolidar o modificar la situación económico-social, dentro de una orientación determinada en la política económica de un estado.

Así en muchos casos es inconcebible la previsión o tenido de un régimen impositivo, sobre todo cuando es necesario conocer definidamente la presión de los tributos sobre las distintas categorías económicas y sociales, y precisar el alcance y la incidencia de los gravámenes vigentes.

Le deber del Estado sostener "la posibilidad de una acción política interna y externa, de una acción económica y de una acción social, utilizando el fuerte instrumento impositivo, así se señala desde el primer momento y sin necesidad de otras consideraciones la trascendencia que tiene el estudio y resolver en la medida de lo

posible la forma más conveniente de la distribución de las cargas fiscales, de modo que éstas no conspiren contra la economía nacional, ni violen el principio de igualdad política, ni tiendan tampoco a crear diferencias ni desigualdades sociales". (1)

La equidad o inequidad, la conveniencia o la inconveniencia, el acierto o desacierto del impuesto, así como la forma en que favorece o perjudica determinados intereses materiales o morales de la población, dejan de ser cuestiones jurídicas o de mera técnica impositiva, entrando su análisis al campo más amplio político-económico social.

La organización económica moderna, no permite deslindar terminantemente el aspecto económico del social, su vinculación e interdependencia, hacen que prácticamente no sea posible considerar uno sino en función del otro.

Al abocarnos al estudio de un tema de la amplitud del tratado, no es nuestra pretensión analizar en forma exhaustiva, cada una de las leyes y reglamentos que integran la legislación nacional en la materia, sino realizar un análisis particular de los aspectos económico sociales más trascendentes de los mismos que den pie a soluciones para lograr una mayor equidad, obtener el crecimiento de los recursos mejorando la recaudación y lograr que la legislación impositiva se oriente hacia la solución, o por lo menos contribuya a aliviar de urgentes problemas económicos y sociales en la Argentina.

Es oportuno realizar algunas consideraciones sobre la interpretación de la orientación económico-social de la imposición.

El bienestar y progreso social pueden lograrse mediante un aumento y una equitativa distribución de los bienes, requiriendo este aumento a su vez un uso más inteligente y eficaz de todos los es-

---

(1) GARRIGUES C.J. - "Finanzas" - Tomo I - Año 1948-Pág. 608.-

fuerzos y recursos utilizados en la producción. La mayor producción de bienes, unida a la intensificación del comercio y a la reducción de los precios, dará mayor volumen a la materia imponible, facilitará la circulación del dinero, abaratará los costos de recaudación y favorecerá la regularidad en el pago de los impuestos, con el consiguiente beneficio.

Un ideal permanente en materia impositiva es el de desgravar a todos aquellos sectores tributarios, cuyo alivio de carga signifique un desahogo para la población y un medio de favorecer la economía general. Los diversos gravámenes que el Estado impone a la población, obedecen a finalidades que a veces, escapan al conocimiento del contribuyente. El impuesto no es solamente un recurso fiscal para constituir el tesoro público, sino el medio de asegurar altos propósitos económicos y sociales.

El impuesto aportado por el pueblo retorna a él convertido en obras positivas de beneficio público tendientes a consolidar el bienestar general, atendiendo a los intereses permanentes de la nación, siempre que la política fiscal orientada en forma definida, atienda el ordenamiento financiero de recursos y gastos dentro de marco sociales, políticos y económicos.

En su función social, lo utilizará el Estado como medio de propender a la protección del trabajo personal, a la integración del núcleo familiar, a facilitar el desarrollo del comercio y la industria, al apoyo de las asociaciones de asistencia social y profesionales y en última instancia a la justa redistribución de los bienes sociales. El Estado, por medio de sus organismos de diversos órdenes, con cargo con el producido de los impuestos, mantiene los distintos servicios públicos, garantiza el ejercicio de los derechos, facilita el acceso del pueblo a los centros de cultura y en suma, impulsa el desenvolvimiento de todas las actividades que contribu--

yan al adelanto del país.

Los sistemas impositivos de la época presente, si algunas diferencias establecieron con los anteriores, lo en favor de la clase menos favorecida por la fortuna, con el propósito de hacer efectiva justicia, y esta es en definitiva el punto de arranque en las concepciones económicas y sociales que sirvieron para elaborar la teoría del sacrificio. Este principio actualmente consagrado por la doctrina, se encamina en distintas formas a sus objetivos sociales por medio de exenciones a ciertas categorías de rentas o capitales, tiende a desgravar los consumos necesarios y a intensificar las cargas sobre lo superfluo, suntuario o vicioso, establece sobretasas a las rentas globales cuando superan determinadas sumas, tiende a proteger por medio de liberaciones impositivas o reducción en las tasas a sociedades o asociaciones de índole cultural, asistencia social o benéfica, da distintos tratamientos según el origen de la renta, y en general a otras muchas más diferenciaciones que por principio tiene el punto de mira señalado anteriormente.

Pero no solamente en esta forma una legislación tributaria puede orientar o definir un espíritu social, ya que puede perseguir fines similares por medio de medidas que dejando de repercusión económica favorezcan el desarrollo del país, permitiendo elevar el nivel de vida o estimular la economía de la Nación obligando a utilizar o poner en movimiento las riquezas.

El sistema impositivo debe responder "in fine" a una orientación definida de política económico-social, teniendo en cuenta la utilidad de la inversión y la imperiosidad del gasto, medido por la capacidad de prosperidad económica de la sociedad.

Si nos atenemos al matiz predominante en la evolución de los sistemas tributarios, radica en su aspecto social tal orientación, en la justicia con respecto a la repartición de las cargas, lo que

demostraría al final del proceso evolutivo de la imposición, la necesidad del predominio de los impuestos directos sobre la renta y en su aspecto económico que se ajuste a las necesidades de este tipo, de acuerdo a la línea de política general del Estado. No obstante, es necesario dejar constancia que tanto uno a otro de los aspectos señalados se hallan en muchos casos en contraposición, ya que la complejidad de una economía moderna impone necesidades de diverso orden para el cumplimiento de sus fines ulteriores, y a las ventajas sociales de los impuestos directos se oponen necesidades económicas que obligan a recurrir a la imposición indirecta, ya por razones de perfectibilidad o cuantitativas de recaudación.

Atento a lo manifestado, son importantes las reformas parciales, modificaciones, correcciones, sustituciones, creación o anulación de tributos, si ello no es consecuencia de una política impositiva racional con puntos de mira definidos. No significa ello que la dinámica económica, no obligue a proceder a ajustes y modificaciones, tal vez permanentes, pero sí que se realicen en función de un todo orgánico, en torno a un cuerpo estable, que evite la doble imposición, que no trabe el desarrollo de las fuerzas productivas ni desaliente al trabajo, y en fin, que colabore al desarrollo económico y no que sea una fuerza de contracción, siempre dentro de los aspectos sociales de justicia impositiva.

Para "responder a los principios enunciados, no puede dudarse, teniendo presentes las funciones actuales de los gobiernos y las características de la economía social existente, que un sistema impositivo debe tener cierta heterogeneidad, que en él deben funcionar como elementos de compensación las distintas categorías de impuestos, directos e indirectos, realizando la obra difícil pero no imposible de su graduación con sentido económico y pesando el sacrificio y la

posibilidad de los aportes de cada sector social". (1)

Cabe preguntarse ahora, si la legislación impositiva argentina guarda estas consideraciones generales. Es ilustrativo al respecto, la opinión que expresa el informe económico para la República Argentina de la CEPAL (2) que reconoce que si bien el sistema tributario argentino presenta defectos, también se advierten en él, importantes elementos positivos, estimando en general que la actual legislación tributaria se conforma bastante bien a las normas reconocidas internacionalmente y en la forma, hace gala de un laudable refinamiento técnico.

Asimismo, el referido informe especifica que entre los muchos problemas que debe solucionar la Argentina en materia económica, uno adquiere proyecciones de importancia: la inflación. Muchos son los trastornos que origina un proceso inflacionario, tanto en las fuerzas productoras como en las clases consumidoras, observando la necesidad de un sistema tributario que le produzca suficientes entradas como para financiar los gastos esenciales del gobierno en forma no inflacionaria, que contribuya a los objetivos del desarrollo económico que ayude a corregir y evitar desigualdades excesivas y económicamente injustificables en el reparto de ingresos y en las riquezas, y que se ajuste de otras maneras a los ideales colectivos de justicia y de buena política fiscal. La productividad fiscal es el más importante de estos requisitos, por tanto, si los ingresos que se obtienen no son suficientes, el Estado se verá obligado a recurrir al financiamiento inflacionario a través del sistema bancario o a escatimar los servicios y las inversiones públicas necesarias.

---

(1) SALVADOR ORIA - Finanzas - Tomo I - Año 1948-Pág. 676.

(2) CEPAL - El Desarrollo Económico en la Argentina.
Naciones Unidas - Consejo Económico y Social.
CEPAL - E/CN 12/429 - Año 1958 - Pág. 150.

Cualquiera de estas dos medidas retardará el desarrollo y una mayor inflación acentuará las desigualdades existentes, haciendo que una mayor proporción del ingreso real y de la riqueza pase de manos de los grupos menos privilegiados a los poderosos, aconsejando hacer que la mayor carga tributaria pase sobre el consumo no esencial en la medida de lo viable sin sacrificar indebidamente otros objetivos, estimando que la tributación progresiva puede contribuir a reducir la desigualdad económica y a alcanzar los ideales de justicia generalmente reconocidos. .

Una crítica que se puede realizar del sistema impositivo argentino, es que la inmensa mayoría de los impuestos federales han sido sancionados mediante decretos y leyes de gobiernos "de facto" - en forma de convalidación de actos previos de esos gobiernos, o al menos con escasa discusión (1). Aunque el Impuesto a los Réditos - existe desde hace un cuarto de siglo, nadie discutirá las profundas transformaciones que ha sufrido, el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios y a las Ganancias Eventuales fueron implantados por el gobierno surgido de la Revolución de 1943, establecidos por decreto y convalidados por ley general, sin debate de ninguna especie. Las posteriores modificaciones de los impuestos mencionados, como así - la fundamental del Impuesto a las Ventas, e Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes y otras medidas, si bien han sido establecidas formalmente por leyes, han sido en la práctica, proyectos del Poder Ejecutivo aprobados a libro cerrado. En otras palabras, uno de los fundamentales principios republicanos, el de la sanción popular de las contribuciones, carece prácticamente de aplicación para gran parte del sistema rentístico nacional.

---

(1) "Economic Survey" - N° 622 - Febrero 18 de 1952.-

La necesidad de reestructurar la legislación impositiva argentina, es lo que ha movido en la actualidad a distintos economistas y catedráticos de la materia a proponer un estudio de fondo del sistema tributario nacional, para que discutido dentro de las instituciones de cerácticas, se ajuste a las necesidades económicas y sociales del país. Al respecto el Dr. José Puntura (1) Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires, recogiendo las sugestiones de la cátedra de Teoría y Técnica Impositiva, en la colaboración ofrecida por la Universidad a los poderes públicos, señaló como aspecto de gran importancia en busca de soluciones inmediatas ante la actual situación económica argentina, la revisión del sistema impositivo actual, aconsejando eliminar del mismo la regresividad, acentuada en los últimos años como consecuencia del crecimiento de los recursos obtenidos de impuestos indirectos sobre los directos, mejorando sensiblemente la recaudación de estos últimos, en los que se produce en mayor medida la evasión fiscal.

Asimismo, el Dr. José García Freire (2), al tratar las bases que propone para la reestructuración del sistema impositivo argentino, establece los siguientes puntos fundamentales: 1º) Favorecer el aumento de la producción mediante el incremento de la inversión por parte de las empresas y estimulando la radicación de capitales extranjeros en empresas de utilidad nacional; 2º) Intensificar la progresividad impositiva sobre los ingresos personales que excedan lo necesario, apreciado con criterio actual y realista para satisfacer decorosamente las necesidades del contribuyente y su núcleo familiar

---

(1) Diario "El Clarín" 20-6-58.-
(2) Diario La Nación- 26-6-58.

y 3°) Desalentar, en la mayor medida posible los consumos excesivos y los de lujo.

La necesidad de ajustar el sistema tributario nacional al verdadero sentir económico y social actual, determinando algunos de los aspectos susceptibles de modificación más inmediata, y posibles reformas mediatas que se ajusten a los puntos de mira propendidos. Todo es lo procurado en el presente trabajo.

A estos fines estimamos oportuno efectuar primeramente un comentario general sobre la denominada teoría general del Impuesto y consideraciones afines con el desarrollo económico, continuando con el análisis de las disposiciones que conforman las principales leyes de la legislación impositiva federal argentina, concluyendo en base a los tópicos señalados con la proposición de algunas modificaciones factibles que cumplan con las condiciones económicas y sociales que son objeto del tema.

CAPITULO I

TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO

1.- Antecedentes.-

Desde la antigua Grecia hasta nuestros días, la evolución constante en el pensamiento filosófico y económico, fue imprimiendo su sello a lo que actualmente entendemos como principios generales de la imposición.

Considerado los impuestos como una desgracia común, tanto en Grecia como en Roma, en la época medioeval se temían como signo de servidumbre. La doctrina reformista de Lutero y Calvino, que rompe con la tradición de moderación de la Iglesia Católica, los grandes descubrimientos geográficos, y la terminación del feudalismo constituyendo las nacionalidades, son las causas generales que tienen relación muy íntima con la aparición de la doctrina mercantilista. El intervencionismo estatal reguló toda actividad y en reacción con la época anterior, atacó todo tipo de privilegio. Este pensamiento traducido en el campo dela imposición, llevó a la idea de que los impuestos debían ser pagados en la medida de los beneficios recibidos del Estado, siendo el gasto a través de los consumos la medida de los mismos. Como es lógico, buscando una aparente igualdad se favorecía la concreción de una verdadera injusticia impositiva.

En contraposición a las dos principales ideas mercantilistas, que enaltecían por una parte la industria y el comercio con desprecio de la agricultura y favorecían el continuado intervencionismo estatal, opone la Fisiocracia sus fundamentos principales: la supremacía de la agricultura y el orden natural. La doctrina fisiocrática incursiona en el terreno fiscal, uniendo científicamente la teoría económica con la fiscal propiamente dicha.

Al estimar los defensores de esta doctrina que todas las riquezas provenían de la agricultura, gravando esta última, se gravaban todas las otras manifestaciones de la capacidad contributiva, - por lo tanto el impuesto debía descansar sobre el producto neto de la tierra.

Con las manifestaciones de progreso de la industria ante la aparición de notables inventos, se inicia a mediados del siglo XVIII la era del maquinismo, con ello cabe la revolución industrial, que en su aspecto económico señala la creciente pujanza del capitalismo imprimiendo nuevas modalidades en la organización del trabajo.

A la preeminencia de la agricultura y el orden natural de la Fisiocracia, la Escuela Liberal sostiene la industrialización, olvidando el agrarismo, pero consagrando su atención al liberalismo, su sesor directo del "laisser faire, laisser passer", de la primera.

Adam Smith, su más conspicuo representante, fue el primer - sistematizador de la ciencia económica, tratando en forma concreta de los problemas de la imposición y enunciando las reglas generales que debían regir a la misma. Stuart Mill, que representa el apogeo y el ocaso de la Escuela Liberal, fue quien llevó a las alturas los principios fundamentales de la doctrina, después de pasarlos por el tamiz de sus investigaciones, comenzando a partir de él, un período de franca decadencia a mitad del siglo XIX. En el aspecto que nos ocupa, cabe señalar que la aparición de su Tratado en 1848 señala el despertar de los problemas fiscales, tema a que dedica en el libro V del mismo.

A poco tiempo de aparecida la gran obra de Adam Smith que tan universal entusiasmo despertó, comenzaron a surgir dudas, no sólo acerca de algunos principios sino que también en torno a la base de todo el sistema liberal-burgués. Sismondi, uno de sus críticos, sostuvo que la concurrencia ilimitada conduce a una cruenta lucha en la

que sucumbe el más débil, perdiéndose el bienestar de las grandes masas.

Nuevos conceptos se introducen en el pensamiento filosófico - que inciden preponderantemente en las concepciones económicas, las que a su vez engendran las tributarias. Mientras el individualismo reconoce al individuo como medio y como fin, el socialismo considera a la sociedad como medio y al individuo como fin, advirtiendo que a pesar de las pretensiones de internacionalismo de la doctrina socialista, ella se adapta a distintas modalidades y así vemos que hay socialismo francés, inglés, alemán, ruso, sufriendo las mismas teorías inflexiones extrañas al cruzar de un océano o una cordillera.(1) Es por ello que a partir de la aparición de estas doctrinas, su evolución se ha desarrollado con diferentes éxitos y formas, pero podemos decir que "el aspecto de lo social, provocado por las concentraciones capitalistas, o un nuevo sistema de producción, ha engendrado también una especie de centralización de funciones, de estatización de actividades" (2). La tendencia fiscalista que perseguían los impuestos comenzó a variar, y la doctrina que sustentó durante generaciones, que los impuestos eran solamente un instrumento para el pago de los recursos, debió soportar la infiltración de las ideas socialistas, principalmente de las conocidas como socialismo de cátedra, que desarrollado por los escritores germánicos produjo una - transformación revolucionaria en la legislación fiscal.

Siendo imposible que el Estado por la naturaleza de sus propias funciones, siguiendo el pensamiento del Dr. Oría, preste como norma general servicios divisibles, y alcanzando a todos en partes que escapan a toda clave de ponderación o contingencia, tales servi

---

(1) RENE GONNARD-"Historia de las Doctrinas Económicas"Ed.1948-Pag. 412.

(2) GUILLERMO HUMANA-"Tratado de Finanzas Públicas"Año 1946.T.I. Pag. 29.

cios no pueden ser confrontados de modo matemático con las prestaciones individuales, así es que los contribuyentes deben someterse en su aporte, a una estimación que resulta de dos factores. Dichos factores son: la interpretación que el estado da a los servicios que presta a la comunidad, basándose en los conceptos de solidaridad económica y social y que estos servicios deben prestarse teniendo en cuenta su capacidad contributiva, el grado de sacrificio realizado para obtener la riqueza de que dispone y la relación existente entre sus recursos y sus necesidades. (1)

En base a todas estas consideraciones y como consecuencia del proceso histórico señalado, se pueden determinar principios generales más o menos universalmente reconocidos que rigen las normas de imposición, y que forman parte de un capítulo de la ciencia de las finanzas denominado teoría general.

---

(1) SALVADOR CRIA - "Tratado de Finanzas" - Pág. 546 - Tomo I - Año 1946.-

2.- Principios Generales.-

A través de las definiciones que se han dado, se puede observar, que se asigna al impuesto una verdadera función social junto con las financieras y económicas.

Sitti define al impuesto como la extracción de riqueza, que con el fin de proveer a las necesidades económicas y sociales, el Estado o los poderes locales, efectúan de los componentes de la sociedad en sus recursos individuales.

El objeto, la fuente y el sujeto del impuesto, son aspectos de importancia dentro de la teoría de la imposición. El primero,el objeto, es la cosa o el acto imponible que da nacimiento al impuesto y que en forma general sirve para determinarlo; la parte de la riqueza con que se hace efectivo el pago es la fuente; siendo el sujeto la persona o entidad jurídica responsable ante la autoridad impositiva.

En los casos en que el sujeto actúa como responsable directo ante el Estado tendremos el impuesto directo, pero en los casos en que la determinación del sujeto no es fija, porque no nace del hecho del dominio sobre las cosas u otras riquezas, estaremos en presencia del impuesto indirecto.

Desde el punto de vista que nos ocupa, la división referida, reviste importancia dado que para regular la imposición en una verdadera política económica-social es necesario considerar ante todo al responsable del impuesto.

Otro problema que se plantea para determinar las normas de política tributaria es precisar los criterios a emplear en lo referente a la repartición del impuesto ya sea teniendo en cuenta la capacidad contributiva o bien la igualdad de sacrificio.

A) Clasificación del Impuesto

Diversas razones pueden seguirse de acuerdo al punto de vista a aplicar, tales como su forma de pago, su duración, su fuente, su objeto u otros puntos de vista más o menos sutiles, pero la división en directos o indirectos adquiere en el desarrollo ulterior de este tema gran importancia, ya que el problema consistente en extraer una fracción del producto nacional para alimentar las finanzas públicas, deja poco que elegir en lo concerniente a las fuentes de impuesto que se prestan a una explotación a la vez práctica y satisfactoria.

a) Impuestos Directos e Indirectos: diferenciación

Dentro del cuadro general de clasificación, la que se realiza en base a su naturaleza es la más importante. Son impuestos directos los que afectan a las personas, el rédito y el capital, siendo esta definición en la que coinciden la mayoría de los tratadistas.[2] Tomando como base para la división la traslación del impuesto, Wagner distingue como directos, a aquellos en que la misma no es posible al menos en forma inmediata, hay y todos que toman como índice de clasificación las manifestaciones mediatas o inmediatas de la riqueza, agrupan como directos a los que recaen sobre una exteriorización inmediata de la riqueza del contribuyente, por último para Allix, son aquellos que gravan elementos que tienen un carácter durable, constante, como la existencia, la posesión, o la profesión.

Los impuestos indirectos son aquellos que afectan un acto, un hecho, un cambio y que se exigen generalmente mediante tarifas, regulándose sobre el consumo y las variaciones del mismo.[4] Como en los directos, Wagner tomando como referencia la traslación, clasifica

como indirectos a aquéllos en que la misma es posible, soy y Jesse señalan como tales a los que contemplan una manifestación mediata de riqueza, un indicio, generalmente constituído por el consumo, o pues presumen que a mayor riqueza, mayor consumo, sobre todo tratándose de artículos de lujo.

Interesante es asimismo la diferenciación de Allix asimilando la misma a los verbos hacer y ser o tener, correspondiendo el primero a los indirectos y los segundos a los directos.

Orís, en su Tratado de Finanzas (1), considera que no resulta fácil establecer la diferencia entre una y otra clase de impuesto, pues no obstante la extensa aplicación de estas categorías, ni los escritores de la materia, ni los legisladores, ni los funcionarios fiscales, han llegado a un acuerdo sobre lo que debe entenderse por impuestos directos o indirectos, si bien las diferencias que van quedando como saldo de la discusión se refieren más a la forma que a la esencia del tema.

§ En nuestro país, la interpretación que se dé para la clasificación en estudio, tiene singular trascendencia, dado que de la misma surge la facultad de imponer contribuciones en uno u otro sentido por la nación y las provincias. Ha sido con el propósito de interpretar las disposiciones al respecto de la Constitución Nacional que el Ministerio de Hacienda de la República Argentina, por medio de la Dirección General Impositiva (2), estima a su juicio acertado lo expuesto al respecto por Dino Jarach en "La constitucionalidad del Impuesto a los Réditos" (3).

---

(1) Pág. 531 - Obra citada.

(2) Resolución 1-26 del Ministerio de Hacienda. Revista de la D.G.I. Nº 47.

(3) Jurisprudencia Argentina - Año 1946 - Tomo III - Pág. 33 - Sección Doctrinas.

El referido autor expresa entre otros conceptos, que la distinción entre impuestos directos e indirectos no está bien definida de acuerdo a criterios unívocos y constantes. El criterio corriente en la literatura y en la jurisprudencia de considerar impuestos indirectos a los que se trasladan sobre el consumidor y directos a los que no se trasladan como parte de los precios de las mercaderías, es un criterio muy relativo y no conforme con las enseñanzas de la ciencia, que establecen que la traslación de los impuestos no depende de su estructura técnica ni de su especie, sino más bien de la situación del mercado y de las relaciones económicas en los diferentes momentos. Considera posteriormente que existiendo discusión doctrinal con respecto al criterio de distinción entre ambos tipos de impuesto, es evidente que la interpretación de las normas constitucionales en este sentido, deben hacerse con un criterio histórico y finalista, más bien que con un criterio estrictamente científico.[6]

Podemos medir el pensamiento histórico de la época de la Organización Nacional, siguiendo el pensamiento de Alberdi en cuanto a los sistemas impositivos o fiscales, que señalaba "son muchos los medios que pueden emplearse a este respecto, pero todos ellos se reducen a dos: o se pide directamente al contribuyente una parte de sus rentas, o bien se le exige una suma sobre ciertos consumos que hace con su renta, sin inquirir su nombre ni mencionar su persona. Lo primero es la contribución directa, lo otro es llamado contribución indirecta".(1)

7 Visto la variedad de opiniones con relación a la distinción entre impuestos directos o indirectos y con el propósito de tomar

---

(1) Revista de D.G.I. Nº 29, mayo de 1956.-

un criterio al respecto nos remitiremos a la exposición realizada en la Escuela Superior de Guerra el 27 de abril de 1956 (1), por el entonces Ministro de Hacienda, Dr. Eugenio Blanco, en la que expresó que la capacidad contributiva se manifiesta en dos importantes momentos: cuando el contribuyente obtiene su riqueza y cuando la utiliza; el primer momento determina la existencia de los impuestos directos a la renta y al patrimonio, y el segundo la existencia de los impuestos indirectos al consumo y a la circulación.

Ambos tipos de imposición se complementan recíprocamente y sirven para diferenciar la situación fiscal del contribuyente que gozando de una riqueza igual, la utiliza de distintas maneras.

b) Impuestos Directos.-

Siguiendo con la clasificación del impuesto de acuerdo a su naturaleza, diremos que los impuestos directos se subdividen en reales y personales, siendo a su vez pasibles de división los segundos en : a la renta y al patrimonio.

Los impuestos directos reales, son aquellos que afectan a los hombres o los bienes, tomando la persona solamente en lo que es objeto de contribución. Son denominados también objetivos, dado que se relacionan con las condiciones patrimoniales consideradas objetivamente, es decir independientemente de la persona.

Las ventajas fiscales de estos impuestos son innegables, pues si el impuesto afecta al objeto, éste no puede librarse. No podemos decir lo mismo al considerarlos en un enfoque social, ya que no tienen para nada en cuenta la capacidad contributiva de las personas.

Los impuestos directos personales han sido la base tributaria de casi todos los estados europeos durante mucho tiempo, pero en una modalidad diferente a la que actualmente se aplica, es-

---

(1) Revista de la D.G.I. Nº 29 - Mayo de 1956.-

cir que el impuesto no estriba en proporción al rédito. En este punto es donde radica su gran trascendencia social.

Antes de continuar los comentarios sobre los mismos, diremos que son aquéllos que se relacionan únicamente con la persona, teniendo o nó en cuenta la fortuna de que disponе. El impuesto personal hace contribuir a los ciudadanos de acuerdo a las relaciones - que se establecen entre la persona y los otros individuos con respecto al patrimonio.

Es innegable que estos impuestos se inspiran en concepciones sociales, ya que siguen a la persona en sus posibilidades contributivas, aún cuando técnicamente presentan desventajas en el aspecto fiscal de la imposición, sobre todo en lo que respecta a su recaudación. Wagner los denomina subjetivos, dado que se aplican a las condiciones personales del contribuyente, ya sea sobre los réditos o el patrimonio. El impuesto personal a la renta permite plenamente la aplicación de los principios de justicia y equidad, que se tratan más adelante.

Ahora bien, frente a la renta como objeto de la imposición , es dable considerar varias diferenciaciones, a saber:

1) Rentas ganadas y no ganadas.
2) Temporarias y permanentes.
3) Fijas y espontáneas.
4) Brutas y netas.

Un sistema impositivo que guarde principios de justicia económica y social debe, al gravar las rentas, tener en cuenta si las mismas son originadas en el trabajo personal o provenientes de un capital o otras fuentes, (rentas ganadas y no ganadas), si su percepción se produce en períodos no determinados o en forma constante (temporarias y permanentes), si tienen una cierta seguridad emergente de un contrato o de la ley, o si por el contrario, están condicionadas a razones especiales careciendo de esa seguridad (fijas y espontáneas) y por último si se consideran los ingresos brutos independien

tamente de la utilidad neta, o al contrario, si el impuesto se aplica una vez deducidos todos los gastos del ingreso bruto.

Aún esbozado someramente, es posible ver la gama de recursos que ofrece al legislador impositivo con orientación económica-social este tipo de impuesto, que a no dudarlo, se constituye en uno de los elementos más valiosos en este aspecto. No deja de tener por ésto, algunos inconvenientes visto desde un punto de relación distinto al mencionado, ya que su percepción se realiza en épocas determinadas y no en forma contínua, lo que crea inconvenientes de tipo financiero, así como también su fiscalización es más difícil y onerosa.

Para concluir con los impuestos directos personales, nos queda por ver los impuestos directos personales al patrimonio.

El impuesto general al patrimonio es reconocido tanto en la teoría como en la práctica, no así el impuesto denominado complementario al patrimonio, cuyo fin es precisamente contribuir a una mayor justicia impositiva. Patrimonio es un concepto genérico que comprende todos los bienes de una persona a saber: el capital material, los ingresos del trabajo y aún los eventuales. De aplicarse en forma general sería por demás antisocial, en razón de que no toma en cuenta precisamente el elemento fundamental para una sana imposición: el origen del mismo.

Este es un impuesto que puede ser utilizado para gravar riquezas improductivas, así como a ganancias debidas a combinaciones afortunadas en las que el beneficiario de tales réditos no ha participado de manera efectiva, por ejemplo los plus valores de la tierra, siendo en este último aspecto no sólo justo, sino las más de las veces necesario.

c) Impuestos Indirectos

Como habíamos visto precedentemente, la segunda división que

se hacía de los impuestos en general era la de impuestos indirectos.

Estos impuestos a su vez se subdividen en dos grandes conceptos, al consumo y a las transferencias y los cambios.

El impuesto al consumo, es el principal, dentro de la división de los indirectos,[2] siendo pocos los impuestos que adoptan una variedad tan grande de formas. Sus orígenes son lejanos en el tiempo, habiéndose modificado de acuerdo principalmente, a las condiciones económicas de los distintos países que lo aplicaron.

Tienen una importancia capital en los sistemas financieros, y se puede asegurar sin mayores dudas, que son la base principal de muchos o casi todos los cálculos de recursos de los estados, considerando su extraordinaria productividad, y si bien tildados de injustos y no guardar consideraciones sociales, en razón de necesidades fiscales su incidencia ha sido cada vez mayor, siendo la tendencia general la de hacerlos más tolerables, buscando eximir de ellos a los artículos de primera necesidad.

3 En forma general se pueden delimitar los impuestos indirectos al consumo, como aquellos que gravan los consumos individuales considerados como manifestación de capacidad contributiva.

Este impuesto busca fundamentalmente el gasto como inversión de renta, no refiriéndose al total de la renta de los contribuyentes, sino a la parte de renta que cada gasto representa o presupone. 4

Hay en este aspecto[5] que considerar que los consumos no representan una verdadera manifestación de renta, pues dentro de los mismos hay aquellos que son necesarios y aquellos que son superfluos.[5] No es tan fácil como parece a primera vista esta división, pues si bien en algunos casos no existe duda, en otros la hay, ya que si bien muchos artículos que hace algunos años se tenían como de lujo o superfluos, al avanzar la técnica ha hecho más al alcance de clases menos pudientes una serie de comodidades, que en la época actual se

han convertido en necesidades.[6] Por lo tanto, los impuestos que gravan los consumos, deberían considerarse tomando como base más específicamente, los consumos imprescindibles, necesarios y suntuarios.

Socialmente mixtos, no deben primar en las leyes impositivas siendo aconsejable desterrar a los que gravan los artículos imprescindibles y en lo posible a los necesarios, y proceder con cautela en lo concerniente a los suntuarios.[7]

Como último apartado de la división de impuestos atento a su naturaleza, tenemos los impuestos internos a las transacciones y los cambios, incluyendo en esta clasificación a aquéllos que gravan las operaciones que su nombre indica.[8]

Gran atención debe tener el legislador que inspirado socialmente trate de incorporar a las leyes impositivas tributos de esta naturaleza; el gravar las transacciones y la circulación puede llevar a consecuencias contraproducentes, puesto que en gran productividad, puede ser un índice engañoso, que origine trastornos económicos y sociales. Es dable destacar que si bien este tipo de impuesto no ha caído en desuso, la importancia de los mismos ha decrecido considerablemente con relación a la que tuvieron en los comienzos de su aplicación.

Según hemos visto anteriormente,[9] Wagner clasifica a los impuestos de acuerdo a las posibilidades de traslación de los mismos, siendo éste, precisamente el punto que se debe tener en cuenta a los efectos de la aplicación de impuestos indirectos o directos.

Podemos apreciar en nuestro país la tendencia creciente de la incidencia de los impuestos indirectos en la recaudación de los recursos federales, tal como ilustra el siguiente cuadro:[10]

CUADRO Nº 1

CLASIFICACION EN INGRESOS DIRECTOS E INDIRECTOS DE LAS RENTAS FEDERALES EN LA REPUBLICA ARGENTINA

Años	Total	Impuestos (1) Directos	Impuestos (2) Indirectos
		(en millones de $m/n)	
1935	840.8	176.0	664.8
1936	879.2	180.3	698.9
1937	1.017.4	191.3	826.1
1938	1.012.9	203.5	809.4
1939	981.8	211.1	770.7
1940	963.0	225.6	737.4
1941	936.8	233.6	703.2
1942	1.028.5	325.7	702.8
1943	998.7	352.3	646.4
1944	1.306.6	561.7	744.9
1945	1.429.8	579.7	850.1
1946	1.895.4	729.5	1.165.9
1947	3.106.2	1.437.9	1.668.3
1948	3.839.8	1.911.7	1.928.1
1949	5.149.5	2.416.4	2.733.1
1950	6.948.3	3.284.2	3.664.1
1951	10.498.1	4.516.7	5.981.4
1952	12.340.3	5.840.8	6.499.5
1953	13.347.0	6.010.2	7.336.8
1954	14.999.3	6.251.9	8.747.4
1955	16.439.5	6.879.2	9.560.3
1956	19.906.1	9.746.1	10.220.0
1957 (3)	20.188.8	9.174.8	11.014.0

(1) DIRECTOS: Se incluyen los siguientes impuestos: Réditos, Beneficios Extraordinarios, Ganancias Eventuales, Contribuc. Inmobiliarias, Transmisión Gratuita de Bienes, Sustitutivos

a la Trans. Grat. de Bienes, Apuestas de carreras, Patentes, Pasajes al Exterior, Actividades Lucrativas, Imp. Esp. a los Inc. Patrimoniales, Imp. de Emergencia 1956, Derechos de Inspección de S.A., Concursos Universitarios.

(2) IMPUESTOS: Se incluyen los siguientes impuestos: Aduaneros y tasas portuarias, Internos y Sobretasa al vino, Ventas, Combustibles, Lubricantes y sobreprecio a los Combustibles, Sellos, Derechos Consulares, Regalías de Petróleo y C. Minero, Imp. a la Lotería de Beneficencia Nacional, Imp. a la Yerba Mate, Fondo para Autopistas y Caminos, Impt. a los Int. de Ins Cinematográficas, Rentas diversas - Ministerio de Hacienda, Multas Ley 14.032 - Elecciones Nacionales.

(3) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.
Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº 63 de marzo 1959.-
En los años 1956 y 1957, se incluye en la recaudación el Impuesto a los Incrementos Patrimoniales.

B) Repartición del Impuesto

El éxito de las leyes impositivas, como ya se ha comentado,no depende tan sólo de su cumplimiento, que sería un éxito puramente fiscal, sino que está estrechamente vinculado a las consecuencias económicas y sociales de la sanción de dichas leyes, y en este sentido, la repartición tiene importante gravitación.

La repartición de derecho, es decir con prescindencia de los otros procesos que alteren o modifiquen la misma (difusión) es el principio que reconoce como base legal de la imposición la justicia, la que se nutre asimismo en la libertad y la igualdad, siendo esta última, tal como lo establece la Constitución Nacional, la base del impuesto y de las cargas públicas. Este precepto debe ser complementado con otro principio en el orden tributario; la equidad.

En qué forma se llevan a la práctica estos principios de igualdad y equidad, que constituyen la base sólida y fundamental de un sistema impositivo?. Es imposible buscar un patrón de medida que permita establecer en forma absoluta aspectos tan complejos como los señalados, pero es posible dentro de ciertas normas, alcanzar un grado aceptable.

Un sistema que sostenga la igualdad contributiva, exige que todo contribuyente pague en proporción directa de su caudal económico, y en este sentido se reconocen dos principios guías. Para uno la igualdad se obtiene teniendo en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, y para el otro, basándose en la igualdad de sacrificio. [2]

Con referencia al primero de los sistemas mencionados, determinar los medios justos para mensurar tal desigualdad, presenta dificultades. Este principio supone que para hacerse efectivo, el legislador, por medio del instrumento legal, debe conjugar una serie de factores tanto objetivos como subjetivos, que le permitan apreciar un hecho económico imponible.

[3] Algunos autores consideran que la capacidad contributiva del sujeto, depende de su patrimonio o sea del conjunto de todos sus ri

nuezas, objetándose que muchas veces un elevado patrimonio no se traduce en una gran renta. Por otra parte, la teoría que basa la valoración de la capacidad de referencia en el finalce de los consumos del individuo, ha sido vivamente criticada, sobre todo tratándose de consumos indispensables. 4

Sostenía Adam Smith, (1) el principio de justicia, declarando que: "los ciudadanos de un Estado, deben contribuir a la existencia del Gobierno en el mayor grado posible en proporción al rédito que gozan bajo la protección del Estado. El gasto del Gobierno es respecto de los individuos de una gran Nación, como los gastos de administración son respecto a los propietarios de un gran dominio, los cuales tienen la obligación de contribuir a ellos en proporción al interés que tienen respectivamente, en tal dominio."

Considerando la justicia impositiva desde una fase puramente económica, el enunciado de A. Smith identificaría el principio de justicia con la capacidad contributiva, en función de la protección que otorga el Estado, pero esta proporción no debe tomarse o medirse únicamente por las rentas de que goza el individuo, o sea por el interés que tiene dentro del Estado, sino también en relación al esfuerzo que la obtención de tales rentas le demande, por su condición social.

5 Los factores cualitativos y subjetivos para apreciar la capacidad contributiva reflejan entre ellos enormes diferencias, aún con la misma renta, por ello un sistema que establezca cargas iguales para iguales rentas, puede ocasionar sacrificios muy distintos. Teniendo en cuenta esta última consideración, se ha elaborado la teoría de la repartición en base precisamente a la igualdad de sacrificio que demande la obtención de la renta.

---

(1) ADAM SMITH - Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones - Editorial Aguilar - Año 1956 - Pág. 654.-

Este es justamente el segundo de los criterios señalados con anterioridad, posible de aplicar a la distribución del impuesto. 6

Stuart Mill, posiblemente uno de sus primeros expositores, expresó que el impuesto debe ser tal que produzca a todos igual sacrificio, de modo que pagado, no resulte ninguna modificación a la situación recíproca. Es evidente que los conceptos de Stuart Mill sólo pueden admitirse en términos generales, pues si bien es admisible perseguir que el impuesto produzca similares sacrificios, es difícil siquiera intentar, que no altere el equilibrio social. Todo impuesto por inocente que sea, estará modificando en alguna manera el equilibrio social, porque los efectos de los impuestos son siempre sociales, más que fiscales exclusivamente. (1)

7 La igualdad de sacrificio según las tendencias actuales debe buscarse en el sentido de conseguir más que un sacrificio igual, un sacrificio mínimo (aspecto social) que no trabe el desarrollo de la producción (aspecto económico). 8

De los distintos fundamentos para sostener la juridad de sacrificios, el que persigue una igualdad económico-social, tiene mayores adeptos. Esta igualdad tiene en cuenta, la necesidad de mantener el espíritu de solidaridad, indispensable a toda asociación humana, evitando choques y rezamientos, capaces de perturbar la armónica subsistencia de la sociedad organizada.

9 Sentado el principio de igualdad de sacrificio, como elemento monitor de un sistema tributario económico-social, es necesario determinar los medios de llevarlo a la práctica, optando los financistas entre dos sistemas: proporcionalidad y progresividad.

Se entiende por proporcionalidad el sistema por el cual el por

---

(1) Jhumada -Ob. Cit. - Pág. 314.

centaje que sirve de base a la imposición es constante, siendo el impuesto progresivo, cuando dicho porcentaje varía, y una con relación al incremento de la riqueza imponible, o bien de otros factores. 10

Nitti, define como impuesto proporcional el que establece una relación invariable entre la cuota y la riqueza afectada, considerando progresivo a aquél en que la relación entre la cuota y la riqueza afectada varía según el aumento de la riqueza imponible.

Las consideraciones que sobre este tema realizan otros autores, giran más o menos sobre los términos mencionados, incluyendo una tercera diferenciación en la repartición, impuesto degresivo, entendiéndose así cuando la progresividad se establece en un límite, más allá del cual sería confiscatorio, volviéndose la tasa a partir de dicho límite, proporcional.

" La progresividad ha sido considerada como un procedimiento complementario para la igualación de las riquezas y también como un elemento compensador de las inequidades legales acumuladas.

Wagner en su posición socio-política de las finanzas, por oposición al criterio puramente fiscal, ve en la progresividad un procedimiento adecuado para facilitar una más equitativa distribución de las riquezas. 12

Señaladas las diferencias primordiales entre los impuestos proporcionales o progresivos, es necesario destacar que la ventaja de la aplicación de uno u otro sistema, está dada por el punto de vista desde que se juzgue. No es posible hablar de proporcionalidad o progresividad refiriéndose a los impuestos en forma general, dado que por su naturaleza los impuestos al consumo no se prestan a la progresividad, sino tan sólo en un sentido especial, de la misma forma que al considerarlos impuestos directos, el sistema progresivo

debe aplicarse con preferencia en los personales.

Las ventajas que presentan uno y otro sistema son principalmente los siguientes:

El proporcional es más recomendable por su simplicidad, ofreciendo mayores garantías a los efectos de no favorecer a determinadas clases sociales y sustentándose en más estable. El progresivo, reviste características mayores de justicia permitiendo atenuar la desigualdad de la riqueza.

Entre las objeciones se imputa al proporcional no tener en cuenta un principio importante de imposición como es la igualdad de sacrificio, dado que este sistema contempla un tipo de igualdad puramente numérica. En el caso de los progresivos la crítica principal que se les hace, es considerarlos destructivos, por cuanto hacen perder el incentivo para la producción y rompen el principio de la igualdad, en términos exactos. 14

Ambas formas de aplicación, no deben necesariamente excluirse sino por el contrario, complementarse. Por otra parte la aplicación de cualquiera de ambos criterios depende del impuesto que se trate, pues los impuestos al consumo han de ser necesariamente proporcionales, siendo más factible la aplicación de la progresividad para los impuestos directos personales, con la salvedad que aún en los casos mencionados es posible modificar estas normas generales. 15

Harold M. Groves (1), profesor de Economía de la Universidad de Wisconsin, en un artículo titulado "Hacia una Teoría Social del Impuesto Progresivo", después de un breve resumen histórico, realiza consideraciones sobre el impuesto progresivo y la ciencia económica, arribando por último a conclusiones favorables a este tipo de

---

(1) GROVES Harold M. - National Tax Journal - Pensilvania EE.UU. N° 1 - marzo 1956 - Pág. 27/34.

impuesto, estimándolo identificado con los principios de justicia y equidad.

La igualdad de sacrificio debe ser en definitiva el principio que regule la distribución, de ahí que los impuestos directos de carácter personal son los que ofrecen mejores medios para llevarlo a cabo, permitiendo excluir de la esfera contributiva la parte de la riqueza que no ofrece capacidad similar, tal el caso de las rentas mínimas no imponibles que se obtienen necesarias para la existencia y las que se invierten en el mantenimiento de las cargas de familia. En el mismo orden de ideas los impuestos directos personales facilitan la aplicación adecuada del principio de la progresividad, hoy universalmente aceptado, basado en la premisa de que los más ricos, pagando el impuesto, sacrifican necesidades de menos importancia.

Si bien el principio de la capacidad contributiva tiene un mayor campo de aplicación en los impuestos del tipo mencionado, en forma un tanto más sutil se aplica en los impuestos indirectos, tal el caso de la desgravación de los consumos más generalizados, que inciden en mayor proporción sobre las clases menos dotadas de la población, tendiendo de esta manera a mantener un cierto carácter personal aunque especial a este tipo de impuesto.

Por lo expuesto, diremos que dentro de un sistema tributario equilibrado económica y socialmente, se impone el criterio de progresividad en las cargas, siempre que ellos no atenten contra el capital quitándole estímulos al desarrollo y a la inversión, ni sean un desaliento al trabajo y a la productividad. La justificación de la progresión se basa esencialmente en el consenso de opiniones en una sociedad determinada, con respecto a la equidad en la distribución del ingreso real. No puede argumentarse sobre la base de principios económicos que la progresión o cualquier grado particular de

ella es esencialmente deseable o indeseable.(1)

La tendencia de la imposición actual ha negado los principios generales reconocidos en sus aspectos económicos sociales, que hacen contemplar necesidades de este orden, en concomitancia con los fines ulteriores de la política tributaria. Es ilustrativo al respecto lo expresado por Oría (2):

a) Que el impuesto respete el patrimonio nacional y particular en el sector de los capitales destinados a la producción y que utilizan el trabajo, de manera que no se reduzca o suspenda la actividad social en este aspecto substancial de su existencia.

b) Que respondiendo al mismo concepto, asociado con principios morales y de justicia, se distinga entre los capitales anti-económicos, improductivos o ociosos y los capitales como factor de producción útil.

c) Que por razones económicas y no solamente de justicia, se considere también el trabajo como objeto de imposición, teniendo en cuenta su intervención substancial en la producción y la necesidad de mantener su energía, mediante el respeto de las leyes y más creando los estímulos.

d) Que no solamente por su incidencia, sino también por su peso o gravitación, el impuesto o carga fiscal que afecte al contribuyente no lesione su patrimonio, deprima su espíritu de iniciativa o grevite de modo confiscatorio sobre su capital, su trabajo o su renta.

---

(1) MONT F. LUZ - Government Finance and Economic Analysis - 1954 - R. Irwin Inc. - Cap. 6 - Pag.102.

(2) ORÍA - Finanzas - año 1948 Pág. 671.

c) Difusión del Impuesto

Los hechos económicos se encargan de llevar los problemas originados en la distribución, más allá de las disposiciones legales. Por así decirlo, trascienden a ellas. La repartición emerge de la ley, pero los efectos dinámicos económicos extienden el fenómeno en una distribución efectiva, real, que no en pocos casos es distinta a la legal.

De fundamental importancia, tanto que no considerarlos podría alterar totalmente los fines de la imposición, son los procesos que siguen la repartición de hecho de los impuestos, o sea el fenómeno considerado en la ciencia financiera como difusión. [2]

No obstante, no es posible alcanzar una precisión absoluta, controlando todas las posibles variaciones que surgen del razonamiento y el estudio a priori de estos problemas. [3] El conjunto de resultados que se puede obtener, no expresará sino la línea probable de la dirección del fenómeno particular o general, dirección ésta que puede ser negada por la realidad, pudiéndose conducir en forma distinta a la prevista. (1) [4]

Pietro Verri ha afirmado que el fenómeno de la difusión no está sujeto a leyes determinadas, o que al menos son imposibles de descubrir, pues en definitiva cada uno se arregla para soportar el impuesto en la medida de sus facultades.(2)

Es admisible el no considerar los principios de la difusión, como la realidad de un hecho incontrovertible, pero es innegable que su estudio puede dar una idea acabada de procesos económicos, que con excepciones se cumplen en forma general.

---

(1) MIRANDA - Ob. Cit. - Pág. 322.

(2) MIRANDA - Ob. Cit. - Comentarios Pietro Verri - Pág. 323.

5 Si el Estado pudiera determinar quien cargará definitivamente con el impuesto, los dos fenómenos de la distribución y de la difusión vendrían a constituir uno solo, pero como ello no es posible, la legislación debe procurar que los procesos reales de la difusión no modifiquen substancialmente los fines perseguidos por la legislación.

Fijaremos primeramente algunos conceptos fundamentales:

a) Percusión: el acto por el cual el sujeto designado por ley soporta de jure el impuesto.

b) Traslación: es el proceso por el cual el contribuyente de jure tiende a transferir la carga tributaria sobre otro contribuyente quien puede soportarlo en definitiva, o transferirlo, siendo en tal caso el impuesto pasible de otra o sucesivas traslaciones, cesando éstas, total o parcialmente.

En otras palabras, hay traslación de impuesto cuando el contribuyente de jure, lo transmite a un contribuyente de facto, el que a su vez la transfiere a otro o queda afectado por el mismo.

c) Incidencia: cuando una nueva traslación es imposible, o sea cuando el impuesto afecta en forma definitiva a quien debe pagarlo.

Con relación a la nomenclatura señalada, que seguiremos en adelante, es dable aclarar que no todos los autores coinciden en ella.[6] Orín (1) entiende como difusión, no todo el proceso que ya hemos mencionado, sino el fenómeno producido por el traslado voluntario e involuntario y la recepción consciente o inadvertida de una "porción" de la carga fiscal, interpretando como traslación únicamente el caso del traslado "total" de la carga.[7] En su aspecto dinámico y en sus efectos esenciales la traslación y la difusión tienden a confundirse.[8]

---

(1) Pág. 690 - Ob. Cit.

Por su parte Ahumada (1), distingue como procesos de la repercusión de hecho, los que señala como percusión, traslación, incidencia y difusión. En los tres primeros no se observan diferencias respecto al criterio adoptado para su distinción, pero en cuanto a la difusión, la considera un fenómeno producido por la traslación, siendo una consecuencia de la restricción del consumo.

Recuerda, la difusión será su equivalente, agrupando los procesos de percusión, traslación e incidencia.

La doctrina científica de la difusión acepta dos teorías fundamentales: la concentración y la difusión propiamente dicha. La primera de ellas es herencia fisiocrática, sosteniendo que la traslación de los impuestos se produce de manera que, no obstante la multiplicidad, heterogeneidad y dispersión de los hechos o fenómenos económicos que la constituyen, todos ellos concluyen por revelar su afinidad o unirse en definitiva a un factor económico determinado.

Las objeciones son, entre otras, las que se hacen a la escuela fisiocrática, que desconoce como fuente de riqueza otra que no sea la tierra. La riqueza no está siempre representada por las cosas en su estado natural, y en el trabajo humano hay siempre creación de valores, que también soportan el peso del impuesto.

La segunda teoría, la difusión propiamente dicho, es la que sostiene que la carga tributaria es soportada en todas las clases sociales aunque no con absoluta proporción y equidad. 10

En qué condiciones y formas se produce, es el fin que se persigue al estudiar los fenómenos de la difusión, que se presentan bastante complejos.

Tal complejidad nace de la vinculación existente entre la ciencia de las finanzas y la economía, que no puede dejar de lado consideraciones referentes al sentido de la demanda, a la libre concurren

---

(1) Pág. 324 - Ob. cit.

cio o monopolio, a la naturaleza del artículo gravado y del gravámen aplicado al tipo de explotación.

La incidencia del impuesto en último término es lo que realmente interesa para poderlo juzgar económica y socialmente, por lo tanto consideraremos las distintas situaciones previsibles.

Con referencia a la estructura económica, si nos encontramos en un sistema monopolista, la traslación no se opera, debiendo el impuesto ser soportado por el inaidido en primer término. Esta situación se produce porque presumiendo que el precio logrado por el monopolio es el más alto posible, todo incremento en el mismo, motivado por un nuevo gravámen será soportado por el poder monopolístico pues el mercado no le permitirá aumentar el precio sin contraer la demanda.

En los casos de libre concurrencia esta situación se torna un poco más complicada, dado que incrementando un impuesto y siendo éste parte constitutiva del costo, no es posible operar la traslación sin un consecuente aumento del precio de venta o reducción en los márgenes de utilidad.

Según sea el carácter de la demanda, será posible o no operar la traslación. Si la demanda es rígida, la traslación se realiza en forma total; si la demanda es elástica, la traslación se opera parcialmente o decididamente no se realiza.

Esto se produce porque el comprador en el primer caso, soportará cualquier aumento de precio, no así en el segundo, en que restringirá su demanda en la proporción de la variación del precio.

Hasta aquí podemos ver cómo, en los casos más corrientes de impuestos internos al consumo, la situación del mercado y el carácter de la demanda regulan la traslación. Precisamente por ser los artículos imprescindibles de demanda rígida, también los de extremo lujo, y por lo general de libre concurrencia, en que deben ser ob-je

jeto de cuidadoso estudio los impuestos que graven cualquiera de sus fuentes productoras, pues la traslación se efectuará indefectiblemente, siendo incidido el consumidor.[12]

[13] Aspectos diferentes de la difusión son aquellos que se refieren, por ejemplo, a la naturaleza del artículo que grava el impuesto, pudiendo ser perecedero o duradero, siendo para el primer caso la traslación menos frecuente o intensa y más frecuente o intensa para los segundos.

La naturaleza del gravámen tiene también importancia en este fenómeno de la traslación, ya que si la cuota a aplicar es progresiva la traslación es más dificultosa, no así en la proporcional donde puede operarse cuando el impuesto es especial y no general.

En los casos de impuestos de cuotas alícuotas suaves, la traslación se opera en menor escala, ya que no demandando al contribuyente un esfuerzo grande, se aviene con más facilidad a soportar el peso del mismo. En situaciones de cuotas alícuotas elevadas es más fácil la traslación aunque sea parcial, no siendo difícil también - que se busque la evasión.[14]

El Dr. Egidio Trevisán (1), determina una diferenciación más con respecto a la traslación, a saber, cuando se trata de explotaciones de tipo fijo o movible.

La parte primera de esta división está directamente vinculada a las dos fundamentales leyes económicas de costos decrecientes y crecientes, siendo por la naturaleza de los mismos, factible la traslación en el caso de costos crecientes, siempre y cuando la demanda del artículo gustado sea rígida. Si con costos crecientes la demanda es elástica, la traslación se opera parcialmente, ya que al incidir el gravámen en el costo aumenta el precio, pero como estamos en presencia de una demanda elástica, la misma se contrae, hasta aceptar un nuevo nivel con un precio que será igual al anterior,

---

(1) Revista "Ciencias Económicas" - Año III - N°23 - Mayo 1950.-

más toda la traslación que pueda realizar el productor sin contraer más la demanda.

Ante costos decrecientes, segundo supuesto de la división precedente, al igual que en el primero, debemos considerar el tipo de demanda. Si la misma es rígida, el impuesto siguiendo la ley general para una demanda similar, es trasladado íntegramente al consumidor. Si por el contrario se trata de una demanda elástica, el impuesto producirá el aumento del precio del artículo, lo que originará una disminución de la demanda. Si disminuye la demanda, se contrae la producción creciendo por lo tanto el costo de la unidad producida, soportando el consumidor la carga adicional.

El caso considerado en último término reviste un interés especial, dado que no sólo se opera la traslación total del impuesto aplicado, sino que adicionando por los motivos expuestos el aumento de costo, la incidencia final será superior al mismo impuesto.

Nos hemos detenido sobre todo este aspecto de la traslación impositiva, debido a las consecuencias importantes, que para el tema tiene su conocimiento. Es imprescindible si se quiere llegar a una legislación impositiva económico-social, tener muy presentes las consecuencias de la traslación, ya que precisamente por ellas, un gravámen sobre un determinado sector de la economía puede ser soportado en último término por otro.

Sabemos que generalmente estas repercusiones concluyen por lo general en el consumidor, que no tiene otra alternativa que soportar el gravámen o no hacerlo, restringiendo su consumo.

En resumen el fenómeno de la difusión es paralelo al de la distribución efectiva que en muchos casos difiere de la legal.

La legislación, de una manera inteligente, debe tratar que los fenómenos propios de la difusión no rompan los principios de justicia e igualdad del impuesto, ni alteren los fines esenciales que persiga el legislador. 16

CAPITULO II

LA POLITICA TRIBUTARIA EN FUNCION DE CONTRIBUCION AL DESARROLLO ECONOMICO

Difícil es concretar en pocas palabras las muy variadas interpretaciones que se dan al desarrollo económico. El incremento secular del ingreso, renta o producto por habitante, de un país o una región, es la definición más común, siendo también aceptable definirlo como el crecimiento de la producción por unidad de trabajo.

Sin embargo, aún admitido que la elevación del ingreso "per cápita" es un índice sino decisivo por lo menos elocuente, la finalidad ulterior del desarrollo es mucho más ambiciosa que la simple elevación de dicho nivel, y si bien la posibilidad que presenta no es la felicidad, pues ésta es eminentemente subjetiva, podemos admitir finalmente que persigue la elevación del bienestar económico.

Se aduce en favor del desarrollo entre otras razones, la posibilidad que otorga al hombre de disponer un mayor dominio sobre el medio en que vive; de facilitar la obtención de más servicios y bienes; de superar los niveles más bajos de subsistencia; y en consecuencia de propender a un elevamiento del nivel de vida de la población, llevando a los más los beneficios de la civilización. Estos aspectos materialistas posibilitan otros de alcance espiritual y cultural que asimismo son una contribución a la elevación de dicho nivel.

Si bien sus fines no son despreciables, queda aún por analizar el grado de desabilidad del mismo, por cuanto no todo está en función exclusiva del fin, sino también del costo, ya que algunos estiman las actitudes e instituciones que son necesarias para el crecimiento económico como indeseables por sí mismas, prefiriendo las ac

titudes e instituciones, propias de las sociedades estables. (1)

Entre los principales argumentos de oposición al crecimiento se encuentra la tendencia individualiste que presupone, el excesivo racionalismo y la creación de economías en gran escala que implican la destrucción de la industria artesanal, la excesiva especialización y el crecimiento desmesurado de la unidad administrative, criticándose por último la medida en que el desarrollo depende de la desigualdad de ingreso.

Es evidente que muchas de las oposiciones, no tienen un fundamento suficientemente sólido, pues algunos de los supuestos costos del mismo, no son necesariamente consecuencias del crecimiento, como los supuestos males no son intrínsecamente tales, máxime si tenemos en cuenta que en todo plan de desarrollo es necesario medir con cautela la tasa de crecimiento deseable.

"Las sociedades no obrarán necesariamente con sabiduría si deciden acelerar la tasa de crecimiento por encima de su nivel corriente; si lo hacen, pueden disfrutar de beneficios substanciales, pero también pueden incurrir en costos substanciales, medidos en términos sociales o espirituales, y para saber si las ganancias potenciales excederán a las pérdidas potenciales debe estudiarse cada situación por separado, en la mejor forma posible." (2)

No hace a la esencia de este trabajo el análisis de los pro o los contra del desarrollo a que hemos hecho referencia, pero sí podemos concluir en que es necesario acelerarlo aunque más no sea para solucionar dos problemas económicos y sociales que pueden derivarse a corto plazo, en razón de que las aspiraciones a una mejor vida de la población han crecido en forma más rápida que la produc-

---

(1) W. ARTHUR LEWIS - Teoría del Desarrollo Económico - 1958-Pag.464

(2) W. ARTHUR LEWIS - Ob. Cit. - Pag. 469.

ción y que los coeficientes de mortalidad disminuyen más rápidamente que los de natalidad.

Ahora bien, supongamos haber convenido en la necesidad de impulsar el desarrollo y a la vez fijado las metas a alcanzar, habiendo calculado los recursos productivos, la capacidad de producción - instalada, mano de obra, insumos estratégicos, etc. y en definitiva, se concluya que en términos reales es posible lograr los objetivos propuestos. En este punto será necesario disponer de los medios financieros para poder llevar a cabo los proyectos, es decir será necesario fijar la política de financiamiento del desarrollo. Esta política tendrá que cumplir dos tareas perfectamente discernibles, una de orden cuantitativo que consiste en crear el margen de ahorro requerido para imprimir al crecimiento la intensidad buscada, y otra de naturaleza cualitativa que consiste en la localización de los recursos específicos necesarios y en su canalización hacia los objetivos de programa del desenvolvimiento.

La determinación de la política de financiamiento depende de varios elementos; la naturaleza del programa de inversiones reales, la estructura del sistema y las consideraciones de tipo político social.

Es necesario señalar, con anterioridad, que los ahorros se generan y fluyen hacia la inversión de cuatro fuentes principales:las empresas, el Estado, las personas y el exterior. En los países de economías poco desarrolladas corresponde al sector público un papel de importancia fundamental en los programas de desenvolvimiento y - en el proceso del ahorro y la inversión. Numerosas son las razones que nos señalan la importancia de la actividad estatal mencionada, siendo por ejemplo innegable el mayor peso que las decisiones del - sector público tiene en economías de las características señaladas y los aspectos de orden político, judicial y administrativo que dan

al Estado la posibilidad de crear condiciones favorables al proceso económico de desarrollo.

El papel correspondiente al Gobierno en planes como el que nos ocupa, es fundamental. Aún en el supuesto caso de no participar en absoluto en las etapas de desarrollo, no podría evitar la necesidad de crear una nueva estructura legal y administrativa que se adapte a los requerimientos que en todos los órdenes promueve el crecimiento, máxime teniendo en cuenta que cualquier sociedad que pase del estancamiento al desarrollo, experimenta hondas transformaciones en sus cuadros económico-sociales.

El Estado en forma directa o indirecta puede contribuir al proceso de la formación de ahorros y de capital. En el primer aspecto, o sea el de su contribución directa, puede influir mediante hechos y decisiones radicados en el propio sector público que se traducen en inversiones dentro del propio sector, o en la transferencia de ahorros acumulados por el Estado a otros sectores. Su influencia indirecta proviene de las repercusiones que sobre las decisiones de ahorrar e invertir en los demás sectores económicos tienen las medidas que en órdenes distintos puede tomar el sector Gobierno. La acción directa del Estado puede materializarse si logra un saldo positivo en su balance de gastos e ingresos, pudiendo conseguirlo ya sea reduciendo los egresos corrientes y aumentando así el saldo que pueda destinarse a la inversión, dentro del nivel existente del presupuesto actual, o bien elevando el mismo y destinando a la creación de capital en todo o en parte los mayores ingresos.

La política fiscal puede dirigirse al cumplimiento de diversos fines, pero observada desde el punto de vista que nos ocupa, podemos caracterizarla, o presumir que su objetivo principal debe ser canalizar una mayor suma de recursos hacia gastos que contribuyan al crecimiento económico.

En los países subdesarrollados el sector privado no se halla en condiciones de financiar debidamente la creación de capital productivo, razón por la cual le corresponde asumir esta responsabilidad al sector público, es decir que el Estado deberá tomar a su cargo en mayor medida la función de ahorro de la colectividad. Además, deberá incrementar su inversión en donde la empresa privada no lo hace, ya sea suministrando fondos en condiciones aceptables o bien realizando directamente la inversión en aquellos casos donde la actividad privada no halla estímulo, o no le corresponde por la índole del servicio o la inversión.

Otro aspecto de interés en lo que concierne al uso de la política fiscal como instrumento de desarrollo, lo tenemos en la convicción de que si bien el crecimiento económico puede avanzar más rápidamente con la ayuda del capital extranjero, debe descansar principalmente en los ahorros internos. Por otra parte en la medida en que la política fiscal contribuya a la promoción de un desarrollo equilibrado y no inflacionario, estimula la afluencia de capital extranjero, ya sea en forma de inversiones directas en la industria o de préstamos destinados a incrementar la capacidad productiva del país prestatario. (1)

Es destacable al hablar de inversiones o gastos de desarrollo referirnos tanto a los que tienen por objeto la creación del capital productivo ya mencionado, como a todos aquellos otros tendientes a la prestación de servicios sociales, que si bien no dan por resultado la creación de elementos de activos reales, contribuyen por distintos caminos a incrementar la capacidad productiva del elemento humano, sólo logrado facilitándole al hombre los elementos técnicos necesarios y poniendo a su alcance condiciones dignas de vida, en aspectos tales como vivienda, educación, sanidad, etc.

El sector público crece con más rapidez que la economía en su

---

(1) "La Política tributaria y el desarrollo económico en Centroamérica"- Naciones Unidas-Depto. de Asuntos Económicos y Sociales. C/E.P.A.L - 1956.-

conjunto, razón por la cual las necesidades financieras de los Gobiernos crecen en forma constante, pudiendo adoptar varias formas de medición con el fin de verificar lo expuesto; número de personas empleadas por el Gobierno, recursos ocupados por el mismo, o comparando la proporción que representan los impuestos en el ingreso nacional.

Resumiendo, el sector público reclama constantemente mayores recursos, pudiendo ser aplicados o no en forma razonable a la realización de una política de desarrollo económico. Por lo tanto podemos dividir el problema en dos aspectos fundamentales: gastos y recursos, entendiendo por estos últimos exclusivamente a los fiscales.

1) Gasto público:

La teoría del gasto público constituye un capítulo fundamental en la ciencia de las Finanzas, siendo su vinculación con los recursos tan estrecha, que se hace prácticamente imposible tratar los mismos no mencionando o teniendo en cuenta la política de gastos.

Hay un aspecto de difícil dilucidación en lo que respecta al gasto público con fines de promover el crecimiento y es el referido al presupuesto equilibrado, principio aceptado en general en las normas tradicionales de la hacienda pública. Una activa política presupuestal orientada hacia el desarrollo económico no puede operar dentro de los límites estrechos de un presupuesto equilibrado anualmente, en razón de la propia naturaleza de la política con esta orientación. Los puntos de mira programados a largo plazo no pueden adaptarse estrictamente a ingresos previstos por cortos períodos. Aquí es donde se plantea verdaderamente el problema; es evidente que tampoco es posible dejar de lado totalmente las reglas del presupuesto equilibrado sin correr serios riesgos (muy posibles viendo las experiencias recogidas) de facilitar una política de desatinos e ineficacia.

Es necesario admitir entonces el equilibrio presupuestal, por

resones no tanto económicas como preventivas, pero no en una forma rígida e inflexible.

Una solución propuesta a este tipo de problema ha sido la división del presupuesto en dos partes: el presupuesto ordinario y el extraordinario, incluyendo en el primero los gastos denominados corrientes y en el segundo aquellos que corresponden a inversiones de capital. Siguiendo este concepto el presupuesto ordinario debería mantenerse equilibrado, no así el extraordinario que se podría financiar con préstamos, cuyos intereses se cubrirían con el futuro producido que se espera de las mismas inversiones. En favor de esta teoría se aduce la conveniencia que representa el conocer el público la solidez financiera de los proyectos, a los efectos de la suscripción de la deuda.

Si bien es cierto que la división del presupuesto en esa forma le daría flexibilidad, permitiendo el desarrollo de planes más ambiciosos y que escapan al equilibrio, no es menos cierto que en el caso de economías fuertemente ligadas a los vaivenes del comercio exterior en su faz tributaria, la falta de recursos provocaría la contracción de los gastos ordinarios, a fin de mantener el equilibrio presupuestal.

Desde el punto de vista del desarrollo esta no es una solución apetecible, ya que son muchos los gastos que en forma indirecta promueven el mismo, aún en más intensa incidencia que los propios inversiones, así los gastos destinados a salubridad, educación, investigación, etc.

Cada estructura económica, y las diversas situaciones porque atraviesan, necesitan soluciones especiales, lo que imposibilita para dar normas generales. No obstante, si se pretende un manejo efectivo de la hacienda pública es necesario que el presupuesto presente un cuadro completo, a pesar de que no debe ser necesariamente equilibrado. Un Gobierno abocado a una efectiva política de desa-

rrollo casi inevitablemente presentará un presupuesto desequilibrado.

Se explica en los planes de crecimiento el presupuesto desequilibrado, pero ello no implica que el organismo administrador no justifique en forma suficiente tal necesidad, ni se aparte de las normas de equilibrio sin exponer y demostrar razones valederas.

Otro aspecto interesante en materia de gastos públicos es la necesidad de disponer de un programa que aparte de ejercer un control sobre los funcionarios responsables, de una visión de futuro y permita elaborar las etapas sucesivas a las líneas de un propósito.

Los planes a largo plazo presentan también objeciones, así, aún relativamente cortos (por ej. 5 años), envejecen en forma rápida por múltiples factores imponderables. Por otra parte, las prioridades que en razón de la necesidad se hallan establecidas, en el curso de la ejecución del plan pueden haberse alterado.

En conclusión, para el desarrollo es conveniente la realización de planes de gastos, si bien con reservas en cuanto a la forma de realización y duración, pero por sobre todas las condiciones en tales programaciones, es necesario medir la capacidad de la economía de donde se deben extraer los recursos, analizando los regímenes tributarios más acordes con las condiciones imperantes en la faz económica y social.

2) Recursos Tributarios:

En términos generales es útil clasificar los ingresos públicos en tributarios y no tributarios. Se distingue a los primeros por el hecho de no implicar una contraprestación proporcional por parte del Estado, pues los que transfieren obligadamente recursos al sector público no pueden reclamar bienes y servicios correspondientes a esa prestación. Las fuentes no tributarias pueden ser de tres clases: tarifas, contribuciones de mejoramiento y crédito público. Por el tema de este trabajo nos ocuparemos únicamente de los ingre-

sos clasificados como tributarios.

Al tratar el tema de la tributación en función del desarrollo económico es oportuno señalar algunos conceptos básicos generales, - que será necesario tener en cuenta. Todo impuesto se origina en la corriente de ingreso, y las diferencias de los distintos tipos de tributos a aplicar dependen del punto en que se capten las entradas así como de los elementos que sirven de base para calcular su monto. Asimismo la evolución del sistema de los impuestos y sus características se hallan estrechamente relacionadas a los estadios en que se halla el desarrollo, siendo fundamental en la política tributaria - bajo su aspecto social el efecto que causa sobre el patrón de la distribución de ingreso.

La flexibilidad del sistema tributario para adaptarse a los cambios en el nivel de precios y por lo tanto en el de ingreso nacional, es otra de las cuestiones fundamentales de la política fiscal en economías subdesarrolladas, especialmente por la incidencia que tiene sobre el problema de las condiciones inflacionarias. Por último podemos señalar como otro de los elementos básicos en el sistema tributario y en la capacidad del mismo para emplear una fracción del recurso nacional al desarrollo, la mayor o menor dependencia que presente la economía frente a los ingresos derivados del comercio exterior.

El problema de la política tributaria en los países en proceso de desarrollo no debe consistir en hallar medios que permitan obtener mayores ingresos fiscales. En forma general debe fundarse esencialmente, en crear una estructura impositiva que logre en lo posible, que el aumento del ingreso nacional real se destine a fines de consumo inmediato, y que al mismo tiempo entorpezca lo menos posible la capacidad y la predisposición de la población para trabajar, ahorrar e invertir.

La Comisión Económica para América Latina, por medio del Comité de Cooperación Económica del Istmo Centroamericano, (1) señaló estos fines de la política tributaria aplicada al desarrollo, pero asimismo reconoció la dificultad de lograr estos objetivos, pues son incompatibles, en el sentido de que el atribuir excesiva importancia a uno de los mismos se puede demorar la labor de desarrollo al desalentar los esfuerzos para lograr el otro. A pesar a título de ejemplo que el fundamento básico del régimen tributario que en país propuesto a fomentar el desarrollo, debería ser un impuesto progresivo a la renta personal que no grave los ahorros, siendo un impuesto de esta índole doblemente ventajoso porque grava mucho más sobre el consumo no esencial y al mismo tiempo alienta los ahorros y las inversiones.

Una cosa es sentar principios y otra muy diferente es llevarlos a la práctica. Así, no resulta tan fácil crear una estructura impositiva basada en un impuesto progresivo a la renta como sería de desear, en un país que solamente desarrollado, precisamente porque un sistema de impuestos a las personas físicas en países de este tipo, tropiezan con el inconveniente de ser muy reducido el número de contribuyentes incorporados al área tributaria.

Como ejemplo, la India, de una población de 360.000.000 de personas, sólo el 2,5% estén sujetas a la tributación, mientras que EE. UU., donde la tributación personal ha alcanzado un alto grado de perfeccionamiento, el 25% de la población está sujeta al impuesto a la renta. En América Latina esta área es también muy restringida y - con la excepción de nuestro país, la tributación progresiva con respecto a la población total no sobrepasa el 1% (estos porcentajes se

---

(1) C.E.P.A.L. - La Política Tributaria y el Desarrollo Económico en Centroamérica - 1956 - Pág. 18.-

rresponden al año 1955) (1)

La determinación precisa de la forma en que la política tributaria colaborará e impulsará el desarrollo es privativa de cada caso en particular. Nuestro país constituye una excepción en lo que se refiere a la tributación progresiva, en el concierto latinoamericano. También lo es, en cuanto a su dependencia a los efectos fiscales del sector externo, (Brasil presenta condiciones similares)ya que no depende del mismo como ocurre con los demás países latinoamericanos. La explicación de esta situación la encontramos en su estructura económica, ya que el sector monetario de su economía interna está bien desarrollado, y su sector interno total constituye una fuente de ingresos fiscales de gran magnitud.

Las condiciones señaladas son favorables para establecer planes de desarrollo, puesto que cuando los ingresos totales no están constituídos en su mayor parte por ingresos externos se logra una mayor estabilidad en el presupuesto y se evitan las fluctuaciones pronunciadas que afectan profundamente los programas de inversiones públicas, dando perspectivas ciertas de realización a los programas de crecimiento.

Es decir, un país donde los ingresos fiscales provengan en su mayor parte del sector interno presentará mejores condiciones para que la política tributaria pueda participar en el desarrollo. Volviendo a lo señalado al comienzo de este tema diremos entonces que un impuesto a la renta personal puede desempeñar un importante papel en el desarrollo económico, si como en el caso de la República Argentina, cuenta con un número prudente de contribuyentes incorporados al área tributaria.

---

(1) C.E.P.A.L. Estudio Económico de América Latina. - Año 1955 - Ingresos y gastos de gobierno 1947/54 - Julio 1956 - México - Pág. 144.-

Uno de los argumentos sustentados en contra del impuesto a la renta en los países subdesarrollados, aún cumpliendo condiciones como las antedichas, es el de producir efectos desfavorables sobre la iniciativa privada. No obstante, fijando tasas adecuadas para las categorías de ingresos bajos y medios, el efecto positivo del gravámen puede ser muy bien el de proporcionar un estímulo.

Tanto por necesidad de disponer de instrumentos más adecuados para la aplicación de una política de finalidades económicas amplias, como teniendo en cuenta razones de justicia impositiva se estima oportuno introducir una mayor progresividad en los sistemas fiscales, ya sea estableciendo nuevos impuestos directos o aumentando los gravámenes progresivos.

Los someros comentarios realizados sobre política tributaria nos permiten vislumbrar la íntima vinculación que tiene en el desarrollo económico, siendo evidente que no es posible poner en ejecución programas de este tipo sin efectuar previamente reformas tributarias de importancia, a la vez que es necesario formular dicha política teniendo en cuenta los efectos sobre los factores que estimulan la producción, las inversiones y el consumo.

3) <u>La tributación como medio de financiamiento en países subdesarrollados.-</u>

La alternativa de escoger el método de financiamiento público en países subdesarrollados, principalmente en lo que se refiere a la tributación o a los empréstitos, no tiene en la práctica mayor trascendencia, pues la debilidad del mercado financiero en tales países determina que sea el instrumento impositivo el único recurso no inflacionario. Si se parte de la base de elaborar un plan de desarrollo en el que los mayores recursos deben provenir del esfuerzo nacional, necesariamente los mismos deben obtenerse de la tributación, para evitar que la incompatibilidad de ingresos y gastos se solucione por medio del financiamiento inflacionista.

Otra alternativa que podría plantearse es entre impuestos y empréstitos externos, alternativa ésta que nos llevaría a la discusión más genérica de determinar la conveniencia del financiamiento interno o externo, aspectos ambos ajenos al fondo del tema que tratamos. En consecuencia, dejando de lado este último consideración y refiriéndonos específicamente al financiamiento nacional del desarrollo, por medio de la tributación, tenemos como primer problema a resolver, determinar la potencialidad del país para absorber una mayor carga impositiva.

No existe una respuesta concreta al problema mencionado, pues el límite a que puede llevarse la carga tributaria está relacionado con la decisión de la comunidad para gastar una proporción determinada de su ingreso en usos de carácter colectivo, por otra parte, el nivel máximo será diferente de acuerdo a las características propias de cada economía y aún en sus aspectos sociales políticos y culturales. La necesidad de lograr el aporte de capitales privados en la medida de lo necesario, así como obtenerlo de los sectores programados es uno de los problemas más complejos de evaluar en una política fiscal de desarrollo.

Desde el punto de vista de la política tributaria, y suponiendo que pudiéramos reducir al mínimo todo un conjunto de problemas de difícil dilucidación, como los que hemos rápidamente esbozado, centraríamos la cuestión fundamental de tal política en la necesidad de arbitrar medios y técnicas capaces de hacer transferir los sacrificios adicionales al estado en desmedro de los consumos de todos aquellos grupos que se decida deben soportar el esfuerzo adicional del financiamiento. Este consumo puede frenarse de dos maneras distintas, ya gravando el gasto con impuestos indirectos o disminuyendo el ingreso disponible para gastar, mediante tributación directa.

En las naciones subdesarrolladas el ingreso nacional está dis

tribuído en forma desigual y los actuales sistemas tributarios son marcadamente regresivos, por lo tanto las posibilidades de gravar los impuestos depende del grado en que los altos ingresos estén dispuestos a desprenderse de recursos que comprimen su capacidad de consumo. La dinámica y regularidad del crecimiento económico nos darán la pauta de hasta que punto pueden incrementarse los tributos en tales sectores sin disminuir los ahorros privados y los incentivos de invertir.

Las breves consideraciones expuestas, tienen carácter de introducción al comentario de algunos casos específicos de impuestos, analizados desde el punto de vista del financiamiento del desarrollo, que veremos a continuación.

a) Impuesto a la renta:

Con las salvedades realizadas en el apartado anterior respecto a las dificultades de aplicación de este impuesto en países subdesarrollados, el progreso económico en ellos parece de su utilización como recurso para aumentar la inversión pública, redistribuir la renta nacional y mejorar las condiciones de vida de los habitantes. En la medida en que los impuestos sobre la renta sirvan para financiar este proceso destinado a incrementar los conocimientos y la capacidad de trabajo de la población, a costa del consumo suntuario y de las inversiones no productivas, contribuyen a aumentar la productividad y acelerar el desarrollo económico.

En los países subdesarrollados por diversas circunstancias, pero principalmente por no encontrar un área tributaria suficiente - tal como se ha señalado, los sistemas impositivos han descansado - principalmente sobre los impuestos al consumo y las transacciones, con el consiguiente impacto regresivo a los sectores de menores posibilidades económicas.

El impuesto a la renta, cuya principal virtud es tener en cue

ta la capacidad contributiva del sujeto imponible, así como la escasa posibilidad de trasladar su carga, constituye un impuesto de gran utilidad no sólo en cumplimiento de los ideales de justicia, sino como elemento de regulación económica, dentro del sistema impositivo de un país.

Las virtudes de un impuesto a la renta, como impuesto personal se desvirtúan si se le da al mismo un carácter excesivamente real, situación que se produce al gravar en forma directa las utilidades de las empresas, por cuanto posibilita recargar en los precios la mayor incidencia del impuesto, y de este modo dentro de las condiciones que se determinen para el tipo de demanda posibilitar su traslación.

El impuesto único sobre la renta global parece ser la respuesta hacia la necesidad de contar con mayores recursos para financiar el desarrollo económico y a la vez contener o atenuar el proceso inflacionario, tal lo observamos en Latinoamérica.

La C.E.P.A.L. (1) interpreta que lo expuesto se debe a que un régimen progresivo general, da mayor elasticidad al sistema de captación de recursos, lo cual es importante si se quiere movilizar hacia las inversiones, porciones de ingreso a medida que se expande.

La posibilidad de transformación de un impuesto cedular a uno global no es posible sin un reajuste total de la faz administrativa, lo que deberá realizarse al entender del organismo citado, de acuerdo a las siguientes condiciones:

a) Eficacia del régimen impositivo para transferir recursos al Gobierno y el grado en que resulten explotadas todas las posibles fuentes de ingreso.

b) Medida en que el sistema sea un factor de estímulo o desaliento a la formación de capitales y

c) Grado de justicia con que se distribuya la carga tributaria entre los diversos grupos económicos y sociales.

---

(1) C.E.P.A.L. - Estudio Económico América Latina - Año 1955 - México 1956 - Pág. 147.-

El rendimiento del impuesto a la renta se halla ligado a un número considerable de factores, entre los cuales se cuenta el nivel y criterio con que se fijan las exenciones. Las básicas personales responden al concepto de justicia de no gravar el mínimo de subsistencia que por otra parte no denota capacidad contributiva, siendo destacable que en general, se observa un alto coeficiente de exención en los países de escaso desarrollo.

Las exenciones o mínimos no imponibles en economías que soportan procesos inflacionarios deben ser tratados con suma precaución, pues tales procesos pueden hacer regresivos sus efectos, al no tener en cuenta la diferencia entre los valores reales y la moneda depreciada.

Por lo expuesto se presentan a menudo situaciones en que los grupos incluídos en los tramos intermedios del ingreso son empujados hacia categorías de tasas más altas, al descender los límites de exención en términos reales, y los que se encuentran en límites más altos pagan impuestos menores en términos reales, si se hallan en los límites donde cesa la progresividad. Un aspecto importante del impuesto a la renta en el desarrollo, es su participación en la inversión productiva, ya sea por medio del otorgamiento de deducciones directamente o por el tratamiento especial a las reinversiones, pudiendo el impuesto en este caso ser un incentivo fuerte a las mismas, siempre y cuando se haya analizado cuidadosamente la elección del método.

Es justamente en cuanto a esta elección donde radica la principal dificultad, ya que los métodos más aplicados no ofrecen todavía una seguridad en cuanto a la obtención de los fines que persiguen. Entre otros, es posible distinguir los siguientes:

a) otorgar una exención temporal a nuevas empresas o a las utilidades que deriven firmas ya establecidas, de sus reinversiones.
b) permitir la deducción del total o de una fracción de lo reinvertido, y

c) conceder una depreciación acelerada particularmente para los activos fijos.

En cuanto al método expuesto en el punto a), se le objeta que las firmas nuevas, en los períodos de iniciación no arrojan utilidades apreciables, siendo difícil por otra parte determinar en el caso de reinversiones de firmas ya existentes la proporción de utilidades producidas por el equipo viejo o las reinversiones.

El método señalado en el inciso b), sería aceptable si se pudiera en forma clara y simple, determinar el grado de interés económico necesario para otorgar tal prerrogativa. De no contar con una fórmula de las condiciones requeridas, se debería solicitar su otorgamiento al criterio subjetivo de funcionarios, solución poco recomendable.

El sistema de la depreciación acelerada, señalado en el apartado c), cuenta a su favor el corto tiempo en que se demora en recuperar la inversión, aspecto que puede alentar al inversionista. Consiste en esencia, en autorizar amortizaciones mayores a las normales de acuerdo a la vida útil de los activos, y en los casos en que se registren problemas derivados de la inflación, se puede autorizar la revaluación de los mismos.

Aparte de los métodos señalados, existen otros estímulos a la reinversión tal como la exención de impuestos a los réditos no distribuídos por las empresas, destacando en este punto la diferencia notable que en este caso, debe investir la política tributaria tratándose de una economía desarrollada o no.

En un país desarrollado deberá gravarse la no distribución de utilidades en razón de que el problema básico es mantener un alto nivel de ocupación, por lo tanto es necesario impedir la acumulación excesiva de ahorros, por el contrario si se tratara de un país subdesarrollado debe privarse la distribución para tender el incremento

del coeficiente de ahorro.

La elección del método es un factor de importancia, pero ya sea de una u otra manera, lo primordial es que las leyes de impuesto a la renta den a este punto la trascendencia que tiene. Uno de los problemas fundamentales de los países subdesarrollados es la falta de capitales dedicados a los tipos de explotación que el crecimiento económico requiere, y los inversionistas normales prefieren los tipos de actividad tradicionales, propios de cada país, y que les ofrezcan las mayores garantías de rendimiento, por lo tanto para desviar las inversiones hacia los tipos de explotación más convenientes al desarrollo, es necesario crear esta especie de subsidio indirecto. Precisamente por el carácter de subsidio, hay que proceder con gran cautela si queremos justificar el rompimiento del principio de igualdad tributaria, que es esencia de justicia.

Diremos por último que el sistema de exenciones se utiliza con el objeto de canalizar los recursos hacia los fines del desarrollo persiguiendo en resumen tres objetivos; derivar recursos hacia ramos especiales de la economía, incentivar la creación de industrias nuevas y desviar asimismo los recursos hacia zonas geográficas que se juzgue conveniente.

Otro aspecto en la estructura del impuesto a la renta en su relación con el crecimiento económico, es el que se refiere a los créditos de sociedades.

Uno de los objetivos que generalmente se persigue al adoptarse como forma jurídica de un ente social, la sociedad de capitales o anónima, es reunir capitales elevados para empresas de envergadura que por lo común lo requieren, siendo posible lograrlo reuniendo muchos pequeños inversionistas; el aspecto fiscal en estas cuestiones puede ser decisivo.

Si la tasa aplicable a las ganancias individuales y sociales es la misma, probablemente se desaliente al pequeño inversor que pre

yecta invertir sus ahorros en grandes empresas, puesto que a tasas simil res se gravarán en escala más alta los réditos globales de la empresa, que lo que le hubiera correspondido a su participación personal en los dividendos.

Los planes de crecimiento, repetimos, necesitan de capitales para inversiones y precisamente en países subdesarrollados no es posible obtenerlos de pocas manos, debiendo alentar el pequeño ahorro en inversiones como las mencionadas. Si se somete a las sociedades anónimas medianas y pequeñas a los altos tramos del impuesto a que se sujetan las rentas individuales, se corre el riesgo de obstruir el desarrollo antes de que les sea posible alcanzar tamaño óptimo. Se ha creado de paso un incentivo fiscal artificial para dividir las empresas mercantiles en varias sociedades anónimas menores para evitar las tasas altas, y se ha erigido en fin, una barrera igualmente artificial contra el establecimiento de sociedades por acciones suficientemente grandes como para proveer el capital y la virtuosidad técnica que son indispensables para las actividades industriales de gran magnitud; esto es lo expuesto al respecto por el Departamento de Asuntos Económicos de las Naciones Unidas. (1)

Desde el punto de vista de la atracción de capitales extranjeros, dispensar un tratamiento muy discriminatorio a las sociedades anónimas sea posiblemente un inconveniente, no obstante, es necesario considerar a ese efecto una serie de factores de otra naturaleza, haciendo aplicables a este respecto las consideraciones que se exponen al tratar "Sociedades de Capital en la Legislación Argentina".

Las diferencias que se observan en cuanto a la incidencia del

---

(1) Naciones Unidas - Comparative Approach to National and International Corporate Tax Problems - Agosto 1955 - Pág. 13/14.-

impuesto a la renta en el total de ingresos en los distintos países, por razones de orden económico, social y grado de desarrollo. En América Latina se observa una evolución creciente, no obstante su proporción en las recaudaciones no alcanza la significación de países desarrollados, correspondiendo a la República Argentina, Brasil y Colombia los niveles más elevados. (1)

b) Ganancias eventuales.

La doctrina clásica excluyó de la definición de renta a las ganancias de capital por tratarse de un ingreso extraordinario, no periódico, dejando establecido que lo expuesto precedentemente es situación económica estable. Es indudable que, teniendo como exclusivo punto de mira en esta cuestión la capacidad contributiva del sujeto, deberían incluirse las utilidades de capital u otras de carácter eventual, dentro de la tributación del impuesto a la renta, para poder ajustarnos así a una mejor equidad fiscal. Colocando el problema dentro del cuadro del desarrollo económico que tratamos, surge una serie de consideraciones de distintos órdenes entre las que sobresalen las basadas en el desequilibrio inflacionario.

Cuando se trata de economías afectadas por un desequilibrio del tipo analizado y crónico, esta clase de utilidades pueden constituirse en un fenómeno permanente, así como también la posibilidad de obtenerlas de manera fácil, como ocasión un aumento de las inversiones especulativas y una subutilización de recursos a la formación del capital.

No obstante, lo expuesto no sería un razonamiento de mucho peso en contra de la inclusión de las utilidades de capital en el ámbito del impuesto a la renta, si dentro de este tributo se discriminara entre ganancias de capital provenientes de inversiones de ca

---

(1) C.E.P.A.L. - Estudio económico de América Latina - 1955 - México 1956 - Pág. 142.-

rácter especulativo y las que tienen origen en actividades beneficiosas para el desarrollo económico.

Aparte de la cuestión planteada, es decir si las ganancias de capital o similares se incluyen o no dentro del impuesto a la renta, o si admitida la primer posición se les otorga un tratamiento discriminatorio de acuerdo al tipo, surge el problema de si deben ser gravadas o no. En cuanto a los argumentos en pro o en contra de lo expuesto se ha referido oportunamente el Comité de Cooperación Económica del Istmo Centroamericano (1) que expuso uno de los argumentos en favor de que se exima de un impuesto a la renta a las plusvalías y en general a las ganancias de capital es que de ese modo, y por razones obvias, se alentaría el desarrollo económico. En sentido contrario, se aduce sin embargo, que tal liberación solo es susceptible de producir un efecto contraproducente para los finalidades de desarrollo, ya que no haría sino dejar disponibles para nuevas operaciones, en su mayoría de carácter especulativo, fondos que de otro modo el Estado habría absorbido por medio del impuesto, para emplearlos con propósitos precisos y bien orientados, de aliento a la economía, aliviando al propio tiempo en tal modo las presiones inflacionarias derivantes de los respectivos aumentos de los ingresos individuales".

El dilema aquí planteado no se puede solucionar caso en lantos otros casos en esta materia, sin tener en cuenta otros aspectos de la economía. Dentro de tales consideraciones debemos mencionar - que tratándose de condiciones inflacionarias, si las ganancias de capital no se canalizan a inversiones provechosas es conveniente - que el Estado absorba todos fondos a través del impuesto, pero a la vez es necesario no gravar excesivamente utilidades de este origen,

---

(1) Naciones Unidas - Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Año 1956 - Pág. 41.

si los mismos son reinvertidos o bien se originan en actividades de provecho para el desarrollo.

Como solución, se cree que lo más aceptable sería la de sujetar los ganancias de capital a una fracción de la tasa que les correspondería dentro del gravámen del impuesto a la renta, si bien puede ser que origine dificultades prácticas y de orden técnico en la declaración del último impuesto mencionado.

c) Impuesto inmobiliario:

Los impuestos que hemos comentado en los incisos anteriores integran con el presente los que a nuestro juicio pueden tener mayor incidencia en países que como la Argentina, no poseen un grado suficiente de desarrollo presentando condiciones económicas similares. En este orden de ideas, si se carece de una legislación adecuada, puede estimularse la posesión de tierra ociosa con propósitos especulativos. Un tributo convenientemente estudiado que grave las tierras que no se hallan en producción y que por tal razón tiende a desalentar su posesión cuando la misma persiga fines no convenientes al desarrollo, puede ser un elemento de gran utilidad para impulsar el mismo.

Puede también establecerse un impuesto adicional sobre tierra insultos, cuyo propósito principal sería similar al anterior. Es también factible que la sobretasa tienda a desalentar la compra y posesión especulativa de tierra, que absorbe fondos que deben destinarse a fines productivos.

En el establecimiento de un impuesto o un recargo como el comentado, tiene por lo común su principal dificultad en la fase práctica de su aplicación, razón por la cual, un sistema que goza de aceptación por su facilidad en la aplicación, es el consistente en fijar una cifra mínima por debajo de la cual no podría tasarse la

propiedad rural, (1) calculando que el efecto de esta medida sería imponer un gravámen mínimo sobre toda tierra de propiedad privada, independientemente de si la misma rinde ordinariamente ingresos o no. La carga adicional que esto supondría para los propietarios de vastas extensiones de tierras baldías, al igual que lo expresado anteriormente, probablemente influiría para que las destinen a usos productivos, o bien las arrienden o vendan a quienes estén dispuestos a dedicarlas a estos fines.

d) Tributación de empresas extranjeras:

Atendiendo a las necesidades que en materia de capital requieren países con escaso desarrollo, creemos oportuno incluir en las consideraciones que nos ocupan, la política tributaria que con relación a la incorporación de capitales extranjeros sea más conveniente.

La legislación del impuesto a la renta en los países receptores de capitales, es generalmente uno de los puntos más importantes que pesan en las decisiones de las empresas extranjeras, al considerar las posibilidades de inversión en un país determinado, pero no hay que olvidar que a la vez, con tanta o mayor importancia incide la legislación al respecto del propio país exportador de capital. Si bien los incentivos fiscales que pueden traducirse en rebajas o exenciones a los impuestos de importación para la producción de bienes no producibles en el país, deducciones por depreciación acelerada, exención tributaria sobre rentas reinvertidas, etc., pueden ser un factor de suma importancia en la absorción de capitales y por ende un elemento de utilidad en el desarrollo, no es menos cierto, que si el carácter de estas concesiones tributarias obligan al Gobierno

---

(1) Medida sugerida por la Misión de las Naciones Unidas en Bolivia Política Tributaria en Centroamérica - Año 1956.-

durante un período prolongado, pueden llegar a ser con el tiempo desproporcionadas en comparación con los beneficios recibidos. En tal sentido, el tratamiento que se disponga con respecto al problema tratado debe ser producto de cuidadoso estudio, midiendo con mucho recelo todas las posibilidades, pues una vez aceptado el compromiso es necesario cumplirlo a toda costa, siendo precisamente por el cumplimiento de sus compromisos, como el país mantiene o destruye su crédito y confianza frente a los países extranjeros.

Es posible que convenga ofrecer privilegios tributarios especiales para atraer inversiones, pero no debe ser en detrimento de las ya existentes, objeto que podría obviarse acordando los mismos privilegios a las nacionales, o bien otros similares adoptados.

Para concluir, daremos a continuación algunos de los formas de incentivos tributarios que pueden aplicarse a fin de hacer interesantes las posibilidades de inversión, con la lógica salvedad, que su elección queda librada no sólo a los aspectos técnicos de la cuestión, sino principalmente a consideraciones económicas de orden general.

Entre otros sistemas podemos señalar principalmente: la supresión o reducción de impuestos a las importaciones sobre bienes determinados de capital o materias primas, con el fin de obtener la reducción de los costos de producción y alentar las inversiones y reequipamientos; admitir tratamientos especiales menos gravosos a las utilidades reinvertidas; disponer exenciones o rebajas al impuesto a la renta para actividades determinadas con el propósito de incrementar los márgenes de utilidad, por períodos determinados, o bien, como ya hemos comentado anteriormente, autorizar depreciaciones aceleradas, pudiéndose aceptar también un sistema que contemple una combinación de los expuestos.

Nuestro país se halla abocado a una profunda transformación a

económica en la cual corresponderá a la política tributaria un papel decisivo. La aplicación de los comentarios realizados con respecto a la imposición en función del desarrollo económico no será posiblemente aplicable en toda su extensión, máxime, si tal como hemos advertido ello depende de un número importante de distintos factores, pero de todas formas nos servirá como elementos de referencia en muchos casos, en el análisis de la legislación tributaria en nuestro país que veremos en capítulo siguiente.

CAPITULO III

ANALISIS DE LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

1).- Ley de Contribución Inmobiliaria.-

Para algunos economistas el impuesto territorial es una especie de alquiler o derecho que se paga por el uso o goce de la tierra que originariamente pertenecía a todos. Es históricamente uno de los impuestos más antiguos, pues primitivamente era necesario gravar la tierra que constituía la principal riqueza. Tiene sus ventajas, principalmente en el orden fiscal, siendo de fácil percepción y de difícil evasión, dando su carácter fijo y estable un ingreso seguro al Estado.

Hay en su raíz un fundamento bastante justo, por cuanto el suelo se valoriza constantemente, por acción del Estado o de los particulares, independientemente de la participación del propietario.

Distintos sistemas se utilizan para valuar la propiedad, por declaración jurada del contribuyente, por apreciación o tasación directa y por valuación automática.

En la mayoría de los países el procedimiento adoptado es el de la valuación administrativa directa, sin la declaración y denuncia del interesado.

En nuestro país la ley de contribución inmobiliaria, aplicable en la Capital Federal y territorios nacionales, comprende el impuesto a la contribución territorial, el impuesto municipal de alumbrado, barrido y limpieza y de los derechos de agua, cloacas y desagües. De acuerdo a la índole del tema nos referiremos solamente a las disposiciones referentes a la contribución territorial, pues en sus otros aspectos este impuesto, reviste las características de una ta-

se por servicios, prestados por la Municipalidad y la Administración de Obras Sanitarias.

Para la determinación del avalúo que se atribuye a los inmuebles ubicados en las zonas urbanas, de acuerdo a las constancias del catastro, se tienen en cuenta dos valores: el directo; del suelo y de las construcciones, y el indirecto; la capitalización de la renta real o presunta. Como se ve, por lo dispuesto por el art. 6º de la ley de contribución inmobiliaria texto ordenado según decreto - 10.601 del 15/6/56 el sistema adoptado por la ley es el de valuación automática.

El medio de valuación automática catastral comprende para la fijación del impuesto operaciones geométricas, económicas, jurídicas y financieras.

La ley argentina especifica los elementos para determinar el valor del suelo a saber: las medidas perimetrales y ubicación del lote dentro de la manzana, los precios de venta de los últimos cinco años, justipreciándose las construcciones mediante la aplicación de valores unitarios tipo, y aplicándose sobre estos últimos valores coeficientes de depreciación.

Para determinar la renta presunta o susceptible de obtenerse de un inmueble, dentro de los valores corrientes de locación, dispone en su art. 8º que se tendrá en cuenta la renta real registrada - dentro de la zona para inmuebles similares. No obstante ello, cuando la renta de un inmueble no guarde relación con los promedios de alquileres registrados por otros en situación similar, la D.G.I. podrá estimar de oficio la renta.

Las críticas que pueden hacerse al sistema adoptado, son principalmente las propias del catastral, dado que ocasiona un alto costo de relevamiento; exigen tiempo en demasía sus operaciones, que - deben ser renovadas constantemente para actualizar valores y presen

ta dificultad de mantener una uniformidad de criterios de avalúos, los que demandan constante variación económica y social. En un país de la extensión geográfica de la Argentina, el costo y la duración de las operaciones necesarias es verdaderamente elevado.

En la ley de Contribución Inmobiliaria, en nuestra legislación se observa la existencia de disposiciones orientadas a desgravar o reducir el gravámen de las instituciones con fines sociales, o con igual concepto casos particulares específicamente señalados, pero falta la línea normativa que tome en cuenta la situación personal del contribuyente, solución ésta que sería más efectiva.

En este sentido la provincia de Buenos Aires dió un paso adelante al decidirse por un impuesto generalizado, el inmobiliario básico, de naturaleza real y a escala proporcional; y otro que se suma al anterior, el inmobiliario adicional de naturaleza personal, que grava a escala progresiva. En este último aspecto, grava en dicha escala la suma de las respectivas bases imponibles cuando se trate de varios inmuebles, o el de uno solo cuando en ambos casos la base de medición exceda $ 500.000.- que es la cantidad fijada por la ley de alícuotas, o impositiva anual como se la designa oficialmente. (1)

No sería aventurado opinar que la ley nacional pudiera seguir similar procedimiento; es decir concretamente, transformar este impuesto de directo real en directo personal o en una combinación de ambos como en el caso descripto. Un difícil problema es la realización del catastro y revalúo quinquenal previsto por la ley, el último de los cuales se efectuó en el año 1947. El revalúo, siguiendo las disposiciones legales se debió efectuar en el año 1952 siendo -

---

(1) RICARDO DE LA ROSA - Revista de Derecho Fiscal - Tomo VI - Pág. 310.

suspendido, vista la necesidad de evitar los efectos que en la economía de los propietarios iba a producir el aumento del impuesto resultante de la actualización de los valores fiscales, en momentos en que los precios de las locaciones se hallaban congelados.

Se puede estimar que el valor corriente de las propiedades está muy sobre el nivel del avalúo oficial, pero no es posible su corrección mientras no sea solucionado en forma [illegible] el valor de las locaciones.

La ley Argentina observa, principalmente en sus exenciones, consideraciones sociales, tratando de favorecer a instituciones de [illegible] fines similares o bien tomando en cuenta situaciones de contribuyentes que merezcan un tratamiento especial.

Así, entre otros, comentaremos algunas de las principales disposiciones al respecto.

Pagarán la tercera parte de la contribución inmobiliaria los inmuebles destinados exclusivamente a bibliotecas públicas o gratuitas, los destinados a asistencia social practicada por sociedades de beneficencia reconocidas como tales por el Estado, los destinados al cumplimiento de los fines de las asociaciones mutualistas y de las cooperativas de consumo que cumplan las exigencias de su respectivo régimen legal y los que se ocupen por escuelas particulares cumpliendo algunos requisitos especiales.

Dichas exenciones se aclaran y normalizan en el Decreto reglamentario, disponiendo el Poder Ejecutivo de acuerdo con la atribución conferida por la ley, la exención total del impuesto inmobiliario (impuesto y tasas) entre otros a:

1 - Viviendas sujetas al régimen del Decreto 11.157/45.

2 - Propiedades de asociaciones profesionales obreras.

3 - Propiedades Instituto Nacional de Acción Social, Servicios Sociales para Bancarios, Servicios Sociales Personal de Seguros, etc.

Como se puede observar, las disposiciones mencionadas eximen del pago en forma general y en forma particular a determinadas instituciones.

En segundo término, la ley libera a las construcciones realizadas con apoyo del Banco Hipotecario Nacional por el término de diez años y de acuerdo con el régimen del decreto 16.465/47, del mayor gravámen que pudiera corresponderles con motivo de las ampliaciones.

Por último, se eximen del pago de la parte correspondiente exclusivamente al impuesto territorial a: las casas construídas de acuerdo a las condiciones de la ley 3.677, inmuebles de instituciones deportivas siempre que no persigan fines de lucro o que las actividades sociales priven sobre las deportivas; las propiedades urbanas habilitadas entre 1/1/55 y 31/12/55 destinadas a vivienda cuya valuación fiscal no exceda de doscientos mil pesos siempre que sean habitadas por sus dueños, y por último, unidades de vivienda habilitadas a partir del 1/1/56 con valuación fiscal inferior a trescientos mil pesos, por el término de cinco años, también en el caso de que sean habitadas por sus dueños.

En la última parte de las disposiciones mencionadas, la ley considera la situación personal del propietario de condición en cierta forma modesta, que habita su inmueble.

Hay otras exenciones referentes a la parte del impuesto correspondiente a los servicios municipales y de Obras Sanitarias de la Nación no relativas precisamente al impuesto territorial.

Hace también la salvedad, que los inmuebles ocupados por templos, conventos, y casas de corrección, así como los destinados a asistencia social y cooperativas de consumo que produzcan renta, pagarán 1/3 del impuesto, salvo que ésta se obtenga de los propios beneficiados por tales entidades.

Otras disposiciones complementan, amplían y limitan las anteriores, pero estimamos que a los fines del análisis, las referidas son las principales y nos sirven para concluir, que la ley argentina considera con espíritu social minucioso una serie de casos especiales.

Las tasas establecidas son del 16 al 20% en función del monto de la valuación para inmuebles habilitados con anterioridad al 1/1/55, correspondiendo para los habilitados a partir de esa fecha tasas entre el 10 y el 14%. En el caso de terrenos baldíos la tasa será del 60%.

Por disposición de la ley 14.789, a partir del 1/1/59 y hasta tanto se efectúe la revaluación que prevee el art. 23 del texto ordenado 1956, se incrementan las tasas de acuerdo a los porcentajes siguientes:

100% cuando la última valuación fuera anterior al 1/1/49, y
50% cuando la misma fuera posterior a la fecha mencionada, y anterior al 26/6/56.

La contribución territorial en nuestro país, se encuadra dentro de los impuestos directos reales, es decir impuestos que solo toman en cuenta a la persona en lo que es objeto de contribución sin que la capacidad contributiva incida en la misma, ignorando por lo tanto la ley las posibilidades de cada contribuyente.

El que nos ocupa, es un impuesto que bien aplicado puede ser un utilísimo factor en el desarrollo económico incitando a la actividad de propietarios ociosos y contribuyendo a combatir el latifundio improductivo, tal como expresamos en el capítulo anterior, pero en su aspecto social no debe constreñirse solamente en la concesión de mayores o menores exenciones, sino que debe contemplar decidida y uniformemente la posición social del contribuyente. En este último sentido, un sistema con las características del sometido para la Provincia de Buenos Aires, en cuanto a la naturaleza real y personal del tributo, estimaríamos aconsejable.

Para finalizar, haremos breve referencia a la importancia de este impuesto en el orden nacional, relacionando la misma al monto de su recaudación.

CUADRO Nº 2

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LA CONTRIBUCION INMOBILIARIA RURAL Y TERRITORIOS NACIONALES Y SU RELACION PORCENTUAL AL TOTAL DE IMPUESTOS DIRECTIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto a la Cont. Inmob. b)	b / a
	(en millones de món)		
1935	840.8	45.0	5.35
1936	879.2	46.7	5.31
1937	1.017.4	45.5	4.48
1938	1.012.9	45.3	4.48
1939	981.8	47.2	4.80
1940	963.0	47.5	4.93
1941	936.8	47.6	5.09
1942	1.028.5	48.3	4.71
1943	998.7	49.3	4.95
1944	1.306.6	50.4	3.86
1945	1.429.8	51.1	3.58
1946	1.895.4	52.8	2.78
1947	3.106.2	54.4	1.74
1948	3.839.8	139.7	3.65
1949	5.149.5	318.0	6.18
1950	6.948.3	386.9	5.58
1951	10.498.1	376.8	3.49
1952	12.340.3	402.3	3.25
1953	13.347.0	473.9	3.55
1954	14.999.3	494.9	3.30
1955	16.438.5	489.0	2.97
1956	19.906.1	328.3	1.64
1957 (1)	20.188.8	- -	- -

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.
Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº 63 de marzo 1959.-

2).- Impuesto de Sellos.-

En cierta forma el nombre aplicado a este tipo de impuesto puede llevar a confusión, pues indica la forma como se hace efectivo, más que lo realmente gravado, o sea las transmisiones de capitales, operaciones bursátiles, transmisión de propiedades, actos, obligaciones y contratos escritos, etc.-

Estos impuestos, también conocidos como derechos de registro y timbre, son comúnmente denominados de circulación, pudiéndoseles reconocer dos tipos: por un lado los derechos de registro, que tienen el carácter de una tasa de servicio, y por el otro, el derecho de timbre como forma ingeniosa de imponer la circulación de la riqueza. (1)

Por la ley Argentina, están sujetos al pago de impuesto a los sellos cuando se refiere a asuntos o negocios de jurisdicción nacional, los instrumentos públicos o privados por medio de los cuales se formalicen actos, contratos u obligaciones civiles o comerciales; los escritos presentados ante las autoridades públicas y las actuaciones que ellos originen; y las operaciones especialmente gravadas por ley. Esto es en general lo que dispone el art. 1 de la ley de sellos según la ordenación dispuesta por el decreto 10.657 del 15 de junio de 1956.-

Por el tipo de impuesto tratado, es una ley que ha sufrido permanentemente modificaciones, así como repetidos cambios de criterio en su interpretación. No obstante siguiendo sus disposiciones podemos observar que desgravan a aquellos actos o contratos que por su naturaleza son o persiguen en sus consecuencias ulteriores, aspectos sociales. Estos aspectos pueden estar referidos tanto a los fines, como a las personas que los realizan, así como también a las caracte

---

G. ARRUDA - Ob. Cit. - Pág. 1054 - Tomo II.-

rácticas de las instituciones responsables en su caso.

Vemos así entre otras disposiciones, que se exime del impuesto a los depósitos bancarios en cajas de ahorro, cualquiera sea la modalidad adoptada para la liquidación y pago de los intereses, y a los depósitos en cajas de ahorro o en cuentas personales hechos por los asociados en entidades cooperativas o mutualistas.

Se aparta un poco la ley de este punto de vista, al disponer - que tributarán el impuesto, los certificados que emitan las sociedades de ahorro o crédito recíproco para la vivienda familiar. En el caso de sellado sobre seguros, libera del mismo a aquellos que afecten la agricultura y ganadería, en las fuentes de producción, dando un tratamiento especial a estos tipos de explotaciones.

Es aún mucho más clara la orientación comentada cuando dispone la exención del impuesto a las asociaciones de beneficencia y protectoras de animales, con personería jurídica, salvo el sellado de actuación judicial y administrativo.

Es importante en este aspecto la disposición del decreto reglamentario en cuanto a la determinación de las asociaciones de beneficencia, señalándolas como las que se ajusten a los siguientes condiciones:

a) Que el objeto de la misma facilite la obra de asistencia - social que realiza el Estado.-

b) Que los fondos que perciba se inviertan en la realización de los fines para que fue creada.-

c) Que directa ni indirectamente persiga un propósito de lucro.-

d) Que en el caso de disolución los estatutos no contengan disposiciones sobre el destino de los bienes sociales, que - desnaturalicen el objeto y propósito para que fue creada.

Estas asociaciones de beneficencia, de cumplir con los requisitos señalados, se verán justamente favorecidas en su desarrollo, pues prácticamente sustituyen funciones que debería prestar el Esta

do.

Otra disposición dentro de los fines tratados, libera del impuesto a las personas actuantes con carta de pobreza expedida por autoridad competente nacional o provincial. El decreto reglamentario complementa esta disposición señalando que la exención podrá ser invocada antes o durante el trámite de las respectivas actuaciones.

Se hallan liberados los recibos que otorguen las personas asistidas por las asociaciones de beneficencia, los actos de constitución de asociaciones religiosas, culturales y de beneficencia y las gestiones para el cobro de las subvenciones acordadas por el Estado, los recibos otorgados por los beneficiarios de las indemnizaciones parciales o totales de seguros sobre accidentes de trabajo.

Tratamiento preferencial reciben las asociaciones profesionales y cooperativas, eximidas del tributo de sellos cuando se constituyen con los recaudos determinados por ley, incluyendo en esta exención los actos que se celebren para su constitución, registro, reconocimiento y disolución.

Con objeto de exención a partir del 7/5/53 las actuaciones promovidas por alumnos de institutos oficiales y adscriptos, vinculadas con sus estudios. La exención de referencia ha sido motivo de muchos y diversos comentarios, pero lo inobjetable es que con su incorporación se ha dado cumplimiento a una sentida necesidad.

Por último nos referiremos a la exención que acuerda la ley a los escritos y actuaciones que en cumplimiento de disposiciones reglamentarias o legales presenten y tramiten los patronos y asociaciones patronales ante Cajas de Previsión.

Una interesante disposición en el orden económico social, es la incorporada por el decreto 15.761 del 29/8/56, estableciendo que

no pagarán impuesto de sellos los préstamos para vivienda, disposición fundamentada por interesantes consideraciones. El Estado ha seguido una política de fomento a la construcción, desarrollada hasta el presente con el fin de solucionar un serio problema creado por la escasez de vivienda. Es así que se ha estimado aconsejable acordar, a quienes edifiquen su vivienda propia con la colaboración de instituciones oficiales, las mayores facilidades posibles, adoptando las medidas tendientes a reducir los gastos demandados por tales operaciones de préstamo.

Posiblemente la incidencia en tales operaciones, y con relación a la importancia del problema de la vivienda que tenga la ley de sellos, pueda parecer insignificante, pero el valor de disposiciones de esta naturaleza, está más en el enfoque orgánico de la ley impositiva frente a un fin, que en su alcance directo. Es paradójico que el Estado fomente y favorezca por medio de sus organismos especializados una determinada política con el acuerdo de franquicias, y como sucede en otros casos, las mismas se vean anuladas o reducidas por efectos de una ley cuyos alcances no han sido tenidos en cuenta.

En forma de comentario general podemos decir, que si bien la ley de sellos contempla dentro de sus escasos límites, consideraciones de orden extrafiscal, en sus finalidades no se le observan otros merecimientos que precisamente los fiscales.

No obstante aún el favor que pudiera gozar persiguiendo únicamente ese fin, es dañoso, pues en definitiva recae en último análisis, sobre operaciones generadoras del mismo disponible gravado - con el impuesto a los réditos, ventas y ganancias eventuales.

Transcribiremos a continuación las conclusiones a que arribó con relación a esta ley la Comisión Consultiva en Materia Tributaria (1) en su despacho sobre reformas impositivas, expresando:

---

(1) Revista de Derecho Fiscal - T.V - Pág. 430.-

"En el panorama fiscal argentino, este tributo tiene evidentes aspectos arcaicos, reñidos con la técnica financiera moderna y sólo conservase retributivo de servicios sería aceptable su permanencia, si no fuera factible establecer una más ágil forma de recaudación de tales tasas."

"La administración, fiscalización e interpretación de la ley son de lo más costoso y complicados. Bastaría recordar que deben imprimirse estampillas y papel sellado de multitud de valores y formas, cuyas numeraciones, fechas de emisión y venta y existencias son minuciosamente controladas, que la fiscalización debe hacerse operación por operación, sobre millares de ellas para cada contribuyente y que la obscuridad de muchas de sus normas conduce a interpretaciones inseguras y fluctuantes, para convenir que su eliminación no sólo es posible sino necesaria."

"La Comisión entiende que la recaudación que por ello se perdiera puede ser recuperada mediante un ligerísimo ajuste de los impuestos a los Réditos, Ventas y Ganancias Eventuales".

No obstante la opinión expuesta, el decreto ley número - - 4073/56, dispuso el incremento de las tasas, lo que a juicio de la Comisión es una medida contraproducente ya que consolidará más aún el impuesto como recurso fiscal y por la fuerza de los intereses creados, demorará o hará más difícil, la simplificación que se obtendría eliminándolo.

De lo expuesto podemos concluir, que un impuesto como el de sellos solo se justifica como tasa retributiva de servicios, máxime si aún financiamente la recaudación no compensa adecuadamente su costo. Por otra parte, es un tipo de impuesto que no permite deducir acertadamente a priori su incidencia final, con la consiguiente dificultad para utilizarlo en cumplimiento de fines económicos y sociales.

El cuadro que sigue refleja la incidencia como recurso fiscal en el total de la recaudación de impuestos federales.

CUADRO Nº 3

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LOS SELLOS Y SU INCIDENCIA EN EL TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total (a)	Impuesto a los sellos (b)	b / a
	(en millones de m$n)		
1935	840.8	60.0	7.09
1936	879.2	59.8	6.35
1937	1.017.4	63.1	6.24
1938	1.012.9	63.6	6.29
1939	981.8	63.8	6.50
1940	963.0	64.6	6.71
1941	936.8	66.7	7.15
1942	1.028.5	71.2	6.91
1943	998.7	73.3	7.35
1944	1.306.6	91.3	7
1945	1.429.8	113.0	7.88
1946	1.895.4	142.4	7.52
1947	3.106.2	175.9	5.55
1948	3.839.8	211.4	5.50
1949	5.149.5	216.5	4.20
1950	6.948.3	301.3	4.34
1951	10.498.1	390.7	3.73
1952	12.340.3	450.1	3.65
1953	13.347.0	460.3	3.45
1954	14.999.3	501.8	3.35
1955	16.438.5	579.3	3.52
1956	19.906.1	919.7	4.62
1957 (1)	20.188.8	1.147.4	5.68

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.
Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.-
Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº 63 de marzo 1959.-

3).- Impuesto a las Ganancias Eventuales.-

El tratamiento impositivo aplicado a las ganancias de capital ha dado lugar a numerosas controversias, siendo uno de los argumentos básicos esgrimidos en su favor, el sostener que en muchos casos, una ganancia de capital representa una capacidad de pago similar a la correspondiente al ingreso ordinario.

Este parece ser el fundamento del Impuesto a las Ganancias Eventuales en nuestro país, sosteniéndolo así el comentario oficial al Decreto Ley 14.342/46 del 26/5/46. (1).

Dicho comentario expresa, como principio uniformemente aceptado en el campo de las finanzas, que la base de la distribución de las cargas impositivas debe fundarse en la capacidad contributiva de los sujetos de imposición, vale decir, tributación en relación al monto de sus ingresos, sobre los cuales goza de la protección jurídica y social del Estado.

Pero la capacidad contributiva de una persona no puede ser medida exclusivamente por sus ingresos alcanzados por la ley de impuesto a los réditos, sino que influyen decisivamente en ella las ganancias o beneficios de cualquier índole. No se ve porque razón ha de estar exenta de tributos una persona que en una operación determinada o por cualquier hecho eventual, gana $ 100.000.- y, en cambio, debe sufrir la carga del impuesto, aquella otra que ha obtenido idéntico beneficio en el desenvolvimiento de su profesión, comercio o actividad habitual.

Si bien no se puede negar la realidad de la afirmación precedente, también es cierto, tal como lo estiman otros autores, que el impuesto a las ganancias de capital puede ser "injusto y extraordinario, pues en períodos de inflación se corre el riesgo de gra

---

(1) Revista D.C.I. Nº 19 - Pág. 19.-

var una ganancia de hecho no existente (1). Precisamente en este sentido se plantea un problema de difícil solución. Aún aceptando como justo el fundamento referido anteriormente, o sea la justicia de gravar las utilidades tanto de capital como de otro origen, en la medida en que el precio de venta no exceda el alza de los precios en general, la ganancia gravable será ficticia.

Sin embargo este último argumento desfavorable no es decisivo en forma terminante, por cuanto rentas gravadas de distinto origen, en un período inflacionario también pueden ser ficticias, siendo aplicables aquí los comentarios del capítulo anterior sobre el particular.

Todos los beneficios obtenidos, a partir del 1/1/46, por personas de existencia física o ideal, o sucesiones indivisas, derivados de fuente argentina y no gravados por la ley del Impuesto a los Réditos, quedan sujetos al gravámen nacional de emergencia que establece la presente ley. Este impuesto regirá hasta el 31/12/63.

Así expresa la ley del Impuesto a las Ganancias Eventuales en su art. [illegible], según decreto 10.665 del 15 de junio de 1956. Quedan comprendidos en sus disposiciones, en cuanto no fueran alcanzados por el Impuesto a los Réditos, los beneficios que se obtengan en la venta y permuta de bienes muebles o inmuebles, premios de loterías, juegos de azar, y en general toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente exceptuado.

La ley del Impuesto a los Réditos declara exentas, las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya se efectúen los pagos en virtud de leyes especiales de previsión social civiles o contratos de seguro.

---

(1) EDUARDO T. Mc CORMICK - The Comercial and Financial Chronicle - New York-N 5248-20/8/53 - Pág. 18.-

Establece igualmente la ley que nos ocupa, la exención por los mismos motivos, pues de no hacerlo quedaría anulada en gran parte el beneficio otorgado por la anterior. Consideramos justas estas disposiciones tendientes a no gravar impositivamente, el resarcimiento percibido en cualquiera de las formas establecidas por el beneficiario ante contingencias adversas en la vida.

Deja asimismo desgravados los beneficios provenientes de la venta, canje o permuta de bienes muebles adquiridos para uso personal del contribuyente y sus familiares. Es una disposición atinada siendo pocos los casos, aparte los de lucro, que pueden inducir a un individuo a desprenderse de valores de uso personal, sobre todo no consideramos inclusive en esta disposición, los beneficios producidos por la venta de obras de arte, automóviles, o inversiones de lujo, vendidos en el año por un valor superior a $ 30.000.- en conjunto.

La tasa general para las utilidades afectadas es del 20%, tributando el 30% las provenientes de la venta de inmuebles en lotes que reúnan determinadas condiciones; quedan exentos del impuesto los primeros $ 6.000.- de ganancias de capital o ingresos ocasionales que perciba una persona en un año.

En materia de tasas y mínimo no imponible, la reciente modificación de la ley 14.780 establece con respecto al primer punto, que a partir del 1/1/59 las utilidades provenientes de la venta de muebles en lotes se gravarán con el 40% ampliando asimismo el mínimo de ganancia eventual no imponible a m$n 25.000.-

Las consecuencias de la inflación sobre los activos fijos, es tomada en cuenta, disponiendo la ley al fijar la base para determinar el monto imponible en la venta de inmuebles y automotores, una deducción adicional equivalente al importe que resulte de aplicar al costo los porcentajes del 6% hasta 1945 y 12% desde 1946 en adelante.

Este sistema, solo atenúa en una parte mínima los problemas - creados con respecto a este impuesto por la inflación, pues a parte de que los porcentajes señalados no son realistas, el establecer su aplicación de acuerdo a dos períodos (antes y después de 1945) origina situaciones de verdadera injusticia. Por ejemplo un bien vendido en 1955, permitirá incrementar su valor al efecto del impuesto - en un 60% si se adquirió en 1945 y en un 108% si lo fue en 1946.

Como ya expresáramos anteriormente, los porcentajes fijados - tampoco se ajustan a la realidad económica actual, siendo ilustrativas al respecto las palabras del Diputado Alende al tratarse la reforma de la ley en 1954. "Los porcentajes destinados a compensar la depreciación monetaria (el 5% y 10% posteriormente aumentados), no alcanzaban a cubrir ni lejanamente su finalidad, pues para el período 1946/1953 la compensación calculada sería del 80%, mientras para igual lapso el costo de la vida ascendió a más del 600% con relación al año 1943". (1)

Una forma de evitar o atenuar este desajuste podría ser la implantación de coeficientes separados por cada año aplicables sobre los valores originales a partir del momento de la inversión.

El decreto ley n° 4.610/58, art. 3°, inc. 2°, incluye a partir del 1/4/1958, una interesante y justa disposición, vinculada a un grave problema económico-social del país, como es el de la vivienda. Esta disposición contempla el caso de propiedades que constituyan la única vivienda de que el titular del dominio y su familia dispongan, con el fin de proceder al reemplazo de la casa habitación - propia. En este caso se podrá optar entre pagar el impuesto resultante de la venta o afectar la utilidad obtenida al costo del nuevo bien.

---

(1) Diario Sesiones Cámara Diputados - 7/12/54 - Pág. 2462/3.

Se propicia de este modo la aplicación del impuesto a las ganancias eventuales de un principio similar al que rige la ley de impuesto a los réditos, bajo la consideración social, de facilitar en la incidencia de la imposición, la adecuación a las actuales necesidades de la única propiedad disponible como vivienda. (1)

La aplicación de este gravámen con respecto a los beneficios originados en la compra venta de valores bursátiles pasó por diversas alternativas, habiéndose incluído entre las exenciones dispuestas por el art. 4° de la ley en el año 1951, por disposición de la ley 14.060 del 29/9/51 sobre reformas impositivas, exoneración que se otorgó para responder a las modificaciones introducidas por la ley 13.925 en materia de imposición de capitales mobiliarios, con un criterio que en realidad resulta difícil justificar y que exponemos a continuación: "como consecuencia de que las operaciones en el mercado bursátil se desarrollan dentro del más absoluto anonimato, lo cual naturalmente facilita la evasión del impuesto y las sumas que por tal concepto se recaudan resultan ínfimas, se propicia la desgravación atento al pequeño perjuicio fiscal que la supresión del gravámen sobre esas operaciones irrogaría y para obviar la anomalía de que actualmente solo lo satisfacen los contribuyentes excesivamente celosos de su deber para con el Fisco". (2)

A partir del 1/1/56 por disposición del Dto.Ley 4073, se deroga la franquicia comprendida en el inciso f) del artículo 4° de la ley, por lo que, los beneficios provenientes de la venta, canje o permuta de títulos, acciones, debentures y demás valores mobiliarios quedaron nuevamente sujetos a gravámen, cuando estas operaciones se efectúen en forma no habitual. No dudo mucho esta nueva disposición,

---

(1) Revista D.C.I. N°52 - Abril 1958.-

(2) Diario de Sesiones - Cámara de Diputados - Año 1951 - Pág. 1815.

el Dto. Nº 23.598 de diciembre de 1956 volvió a comprender entre las exenciones del I. Neto, el inciso f) suprimido por el mencionado vol viéndose así al régimen del año 1951. Evidentemente esta disposición ha seguido los vaivenes impuestos por las normas que han regido el anonimato de las acciones, si bien más por razones de orden práctico que ético, por otra parte el sistema impuesto por el Dto.4073/56 es decir la gravación de estas operaciones, en realidad nunca tuvo aplicación pues el Dto. 23.598 rigió a partir del 1/1/56, subsistiendo por consiguiente la franquicia desde el año 1951 sin interrupción.

El 14 de abril de 1958 por Dto. 4610 se suprime nuevamente el concepto inciso f) del artículo 9º, pero no obstante, esta disposición tampoco tuvo definitiva, ya que la ley 14.789 reimplanta la exención a partir del 1 de enero de 1959

De todo este cúmulo de disposiciones surge que a pesar de las mismas, desde el año 1951 se exime del pago del impuesto a los beneficios originados en operaciones de este tipo, con excepción del período 1º de abril de 1958 al 31 de diciembre del mismo año, lapso en que rigió el Dto. 4610/58.

Recientes del año 1956, en el dictamen de la Facultad de Ciencias Económicas, sobre aspectos relativos al anonimato en las sociedades de acciones, se comentó favorablemente la disposición del Dto. 4610/58, estimándose que no es ésta argumentación posible a favor de la desgravación de utilidades del origen comentado, o no ser la imposibilidad del fisco de verificar tales utilidades de no el régimen de falta de control de patrimonios, la negociación de estos valores debe estar sujeta al mismo régimen de deducciones e imposición que los bienes inmobiliarios.

Al margen de los comentarios específicos sobre las disposiciones mencionadas, es destacable que la gravación de ganancias de este origen en personas que no realizan de ellas una actividad habi—

tual, puede ser un utilísimo elemento contrictor de la especulación en valores bursátiles, máxime si se desea desviar hacia el ahorro o la inversión productiva la mayor cantidad de fondos.

Son aplicables las consideraciones realizadas sobre este impuesto en el capítulo referente al desarrollo económico, con las lógicas salvedades en cuanto a las ganancias de capital allí tratadas y las presentes, pero que en esencia responden a un solo objeto. Los planes de desarrollo necesitan de capitales para destinarlos a la inversión productiva, por lo tanto a nuestro entender la política tributaria debe propender a desalentar toda forma de inversión - especulativa. Es asimismo interesante mencionar otro aspecto favorable en las consecuencias de desalentar tal tipo de inversión en la compra venta de valores bursátiles, pues de esta manera el inversor buscará aquellas acciones que por su naturaleza y rendimiento le den más garantía, buscando en definitiva su cotización más relacionada con su propio valor y no con aspectos especulativos ajenos al mismo.

Creemos finalmente, que este impuesto se ha incorporado en forma definitiva al régimen tributario nacional y que permite dentro - de las consideraciones señaladas, servir como base de imposición a típicas situaciones configurantes de una real capacidad contributiva. (1)

El monto de su recaudación frente a los recursos impositivos federales totales, se señala en el cuadro que sigue.

---

(1) Comentario oficial al Decreto Ley 14.342/46 del 20/5/46.-

CUADRO Nº 4

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES Y SU RELACION FRENTE A LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS NACIONALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto a Gan.Event. b)	b / a
	(en millones de $m/n)		
1946	1.895.4	19.7	1.04
1947	3.100.2	143.7	4.61
1948	3.839.8	259.9	6.76
1949	5.149.5	313.7	6.06
1950	6.948.3	304.1	4.38
1951	10.498.1	383.5	3.65
1952	12.340.3	405.5	3.28
1953	13.347.0	514.1	3.85
1954	14.999.3	567.5	3.78
1955	16.438.5	474.6	2.88
1956	19.906.1	488.1	2.45
1957 (1)	20.188.8	482.7	2.39

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.

Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. nº 63 de marzo 1959.-

4).- Impuesto para Aprendizaje y Orientación Profesional.-

Más que un análisis del impuesto, se debe tener en cuenta el destino de su producido para encontrar su fundamento social y económico.

Como su denominación indica, se creó este gravámen para atender a la enseñanza y orientación profesional. Recae sobre el total de sueldos abonados por servicios prestados, pagados al personal empleado en los establecimientos industriales sin tener en cuenta la clase de trabajo que realizan. No obstante esta última parte de la disposición, en la liquidación del mismo se tiene en cuenta la actividad que desarrolla el personal referido.

Se recarga con este impuesto en una parte mínima el costo de las empresas que se verán beneficiadas con la mayor capacitación del personal cuyos servicios utilizan. La tasa es del 1% siendo reducida al 2‰ cuando los contribuyentes tengan organizados cursos de aprendizaje para menores de 18 años o participen de su sostenimiento, pero siempre que tales cursos estén aprobados por la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional.

Son responsables las Empresas del Estado y todas aquellas personas, sociedades o entidades privadas o mixtas, que ocupen cinco o más obreros, excluído el dueño cuando sean personas ilimitadamente responsables, sus cónyuges y ascendientes o descendientes directos.

Toda tendencia o propósito dirigido a la instrucción y capacitación de los integrantes de la sociedad, redundará en beneficio directo de los propios interesados, y de toda la colectividad. Capacitar la mano de obra y la inteligencia del obrero es asegurar el éxito de un programa industrial, con bases sólidas, cimentadas en la eficiencia humana sin la cual, los mejores planes y proyectos, aún acompañados de los medios materiales necesarios, se ven encaminados al fracaso.

La industria argentina necesita fundamentalmente de obreros y técnicos capacitados, que contribuyan con su aporte al engrandecimiento de la comunidad para beneficio de todos, y es función social del Estado facilitar por todos los medios el alcance de estos fines, por medio de la capacitación técnica.

Los beneficios de la recaudación de este impuesto, junto con otros ingresos menores de origen diverso y un aporte apreciable de "Rentas Generales", integran los recursos que para el cumplimiento de sus fines perciba la Comisión, cumpliendo sus tareas de enseñanza dividida en tres ciclos: Básico, Técnico y Universidad Obrera Nacional.

El Ciclo Básico tiene una duración de tres años y comprende los siguientes cursos: aprendizaje, medio turno y capacitación. Los cursos de aprendizaje están destinados a los menores de 14 a 18 años, que hayan cumplido el ciclo primario y concurren a ellos varones y mujeres en escuelas fábricas separadas por sexo, impartiéndose la enseñanza en los mismos con un regimen de enseñanza y producción, realizándose alternativamente actividades teóricas, culturales y prácticas de taller. Todo menor que trabaje tiene obligación de concurrir a dichos cursos.

A los cursos de capacitación obrera pueden concurrir obreros adultos que trabajen en la especialidad y los menores de más de 16 años con autorización de la Comisión Nacional para trabajar seis horas diarias.

Otras actividades de interés son los cursos de Capacitación Profesional para Mujeres, de características similares a los detallados, los preparatorios que tienen como finalidad actualizar y perfeccionar los conocimientos de los adultos para que puedan seguir sin dificultades los de capacitación mencionados, así como también, los cursos de pre-aprendizaje a los que concurren por espacio de dos horas diarias alumnos de 4 y 6° grado de las escuelas primarias.

La provisión de mano de obra especializada necesaria a las distintas actividades industriales que lo demanden, cuenta también con cursos acelerados a fin de alcanzar una mayor amplitud y urgencia en dichos requerimientos.

El ciclo técnico con una duración de cuatro años tiene por objeto la formación de personal técnico encargado de dirigir los establecimientos industriales en la parte correspondiente a los procesos de producción y por último el Ciclo Universitario, que abarca seis años, y es la culminación de los estudios iniciados en el Ciclo Básico.

Como es dable observar las actividades que desarrolla la Comisión son amplias, no obstante el producido del impuesto, que debe ser su fuente principal de recursos, no basta al cumplimiento de sus fines, debiendo recurrir al rubro del presupuesto Rentas Generales. En este sentido y a pesar que las cifras de recaudación total han sido en constante aumento como consecuencia del incremento de sueldos abonados por la industria, base de la liquidación del gravámen, sus mayores ingresos por tal motivo se han visto en la práctica anulados por mayores erogaciones, principalmente por la aplicación de convenios sobre salarios en el rubro enseñanza.

Las escuelas de la Comisión al dictar sus clases prácticas fabrican y confeccionan distintos productos que comprenden una amplia gama; máquinas, prendas de vestir, encuadernaciones, telas, etc., y que al no comercializarse se destinan a fines de enseñanza o en muchos casos se distribuyen entre los mismos alumnos o se donan a instituciones benéficas. Un ejemplo interesante habla de la conveniencia de aprovechar a su propio financiamiento el producido. Así, los fletes por transporte percibidos por un buque de la Comisión que realiza viajes de enseñanza por vía fluvial al norte del país, y en el cual se dictan clases prácticas a los alumnos de esa especiali-

dad.

No obstante lo expuesto, aún admitiendo que la inversión del producido podría contribuir al financiamiento de las actividades de la Comisión, tal aporte no tendría sino importancia secundaria, no evitando recurrir a Rentas Generales. Es decir, no cubriendo sus costos de funcionamiento con la recaudación del impuesto y la inversión del producido, quedaría como solución de financiamiento propio directo, elevar considerablemente las tasas actuales con su consiguiente repercusión en los costos industriales.

Por tales motivos, no siendo aconsejable el autofinanciamiento de la Comisión en condiciones como las señaladas y presumiendo no factibles de reducción sus actuales costos, nos inclinamos por la supresión del gravámen, haciendo depender financieramente a la Comisión de alguno de los organismos educacionales del país. De esta manera se lograría contribuir a la economía de recaudación y simplificación impositiva, y por otra parte a reducir los gastos de administración de la Comisión.

La dependencia de la misma a otro organismo del Estado en su aspecto educacional propiamente dicho, queda sujeta a consideraciones de otro orden ajenas al fondo del presente tema.

El cuadro Nº5 nos da una idea de la insignificante incidencia de la recaudación del tributo que nos ocupa, frente a la recaudación total de recursos impositivos federales.

CUADRO Nº 5

RECAUDACION DEL IMPUESTO PARA APRENDIZAJE Y ORIENTACION PROFESIONAL Y SU RELACION PORCENTUAL A LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto Aprendiz. b)	b / a
	(en millones de $m/n)		
1946	1.895.4	7.8	0.0041
1947	3.106.2	14.7	0.0046
1948	3.839.8	14.4	0.00376
1949	5.149.5	33.0	0.0064
1950	6.948.3	44.7	0.0064
1951	10.498.1	55.6	0.0053
1952	12.340.3	69.2	0.0056
1953	13.347.0	80.5	0.006
1954	14.999.3	85.2	0.0057
1955	16.438.5	118.6	0.0072
1956	19.906.1	125.3	0.0062
1957 (1)	20.188.8	142.0	0.0070

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.

Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº63 de marzo 1959.-

5).- Impuesto a los Beneficios Extraordinarios.-

Dejando algunos antecedentes aislados, puede decirse que el impuesto a los Beneficios Extraordinarios, adquirió verdadera importancia a partir de la primera guerra mundial. Algunos países que lo contaron aproximadamente desde esa fecha entre sus recursos fiscales lo abandonaron posteriormente, para reimplantarlo en la última guerra, momento en el que también otros lo incluyeron por primera vez en su elenco impositivo.

En razón de haber surgido en períodos anormales como los expuestos, se ha reconocido su fundamento por muchos autores, en la necesidad del Estado de contrarrestar fenómenos económicos generados precisamente en épocas tales, siendo uno de los más comunes la inflación. Si bien no es posible negarle acierto a los sostenedores de tal criterio, no podemos señalarlo como única causa, ya que también se ha recurrido a imposiciones de este tipo por otros motivos, tales la necesidad de consolidar la industria y comercio nacionales o bien respondiendo a necesidades de incrementar la recaudación.

La inflación origina graves problemas económicos con consecuencias sociales, sobre todo durante y después de las guerras. De resultas de éstas se produce un desequilibrio o trastrocamiento entre la masa de bienes de consumo y el circulante en poder del público. Las especiales situaciones económicas que tienen origen en estas contingencias, como la incrementación o creación de industrias de guerra, la atención solamente de lo que es imprescindible para el consumo, y en fin, una serie de situaciones anormales propias de esos momentos, hacen que se desvíen e incrementen los beneficios a determinadas industrias o sectores económicos.

Las industrias bélicas se incentivan gradualmente por la demanda sin fin de los Estados, de materiales de abastecimiento de guerra, lo que facilita el ofrecimiento de mayores salarios. Estos se

constituyen en la fuente del incremento del circulante en la población, que constreñido a la adquisición de determinados productos ante la escasez de otros, deriva por factores no sólo económicos sino también psicológicos, en la demanda de bienes de consumo.

La inflación producida por estas situaciones anormales de la economía de paz, es origen de grandes ingresos y en consecuencia, - grandes beneficios. El impuesto a los beneficios extraordinarios es uno de los medios empleados por los estados para controlar o reducir la inflación, entre otros como el racionamiento, precios máximos, etc.

Estas consideraciones hacen más al origen que a la esencia del impuesto, así por ejemplo en nuestro país, si bien las finanzas y la economía se veían afectadas en la época de su sanción por la situación internacional, los argumentos que pesaron más, fueron aquellos que sostenían la necesidad de que el Estado participara de las ganancias extraordinarias, que como consecuencia de la acción del propio Estado ante la situación internacional, habían podido percibir determinadas individualidades.

"La República Argentina impelida hoy a aumentar las entradas fiscales, debe recurrir a este impuesto, que al par de contribuir a afrontar el déficit, persigue el propósito de excluir a los sectores de la población con cuya contribución no se puede contar, a riesgo de reducir el nivel de vida, agravado en este momento, por el encarecimiento general de los precios" (1), tales conclusiones de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados en el año 1942, parecen indicar los fines perseguidos por el impuesto argentino.

En general podemos decir, que si bien la sanción del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios puede ser motivada por razones eco

---

(1) El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios - ALBERTO T. LOPEZ 2da. edición - Año 1951 - Pág. 20.-

nómicos, utilizándolo como elemento moderador de la inflación o como recurso fiscal, se empera también en consideraciones sociales ya que persigue la recaudación en quién está en mejor condición de efectuarla.

El primer antecedente en nuestro país, es relativamente reciente, pues el primer proyecto presentado a la consideración del Congreso por el Poder Ejecutivo es del 21 de abril de 1941. En el año 1943 se puso en vigencia otro proyecto, modificado el 16 de agosto de 1944 por el Dto. 16.230 aprobado por ley nº 12.922 a partir del 1º de enero de 1947.-

En el breve análisis que haremos a continuación de sus actuales disposiciones, seguiremos la ordenación del Dto.16.654 del 15 de junio de 1956.

Establece la ley, con carácter transitorio por el término de 23 años (vence el 31 de diciembre de 1970), un impuesto a los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria, y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición patrimonial de bienes. Quedan excluidos de este impuesto los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, condicionando esta exención, a que la obtención de tales réditos no dependa también de una inversión de capital.

El decreto reglamentario, aclara esta exención determinando expresamente que quedan comprendidos en la misma, los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales, y de la actividad de corredor, viajante de comercio, y despachante de aduana; los provenientes de la locación de inmuebles, cuando no es consecuencia necesaria del giro o negocio gravado. Establece también, que están exentos los beneficios provenientes de la prestación de servicios, separadamente de aquellos mencionados en la primera parte del párrafo anterior, pero condicionando a que el capital gravado a ta-

los actividades no supere los m$n 100.000.-

Al efecto determina, cuando los réditos de comisionistas y demás auxiliares de comercio provengan exclusivamente de servicios personales prestados, se considerará capital al efectivamente empleado en el proceso de la producción de los beneficios y no el 50% de las utilidades del ejercicio.

Otras disposiciones del Decreto reglamentario referentes al tema, demuestran la tendencia de la ley a no gravar con este impuesto los beneficios extraordinarios que se producen como consecuencia de la actividad del individuo.

El impuesto recae sobre el comercio, industria y actividades de transformación o disposición de bienes, es decir, de los beneficios extraordinarios producidos en actividades en los que tiene preponderancia fundamental el capital. En rigor, de ningún fundamento racional sería el pretender gravar el beneficio extraordinario producido por la actividad personal del responsable.

Por otra parte, el límite de beneficios razonables o justos para compensar la actividad, capacidad o contracción, que realice el individuo, traduciendo su esfuerzo personal, es de un carácter subjetivo de muy difícil apreciación.

Ahora bien, el impuesto grava los beneficios o rentas que se estiman superior a las normales, por lo tanto es un punto fundamental el establecer que se considera por renta o utilidad normal.

Dos sistemas se pueden aplicar para determinar las utilidades consideradas ordinarias a saber: en función del beneficio obtenido en un período base, o bien tomando como utilidad normal un porcentaje determinado calculado sobre el capital invertido. Ambos sistemas merecen objeciones, principalmente técnicas, habiendo optado la ley argentina por el señalado en segundo término.

En su artículo 2º expresa que considera sujeto a este impues-

to toda utilidad que exceda del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen, señalando que entiende por utilidad el beneficio establecido de acuerdo a la ley de Impuesto a los Réditos, con algunas modificaciones.

El decreto reglamentario especifica la determinación del capital computable a los efectos de aplicar el porcentaje señalado, complementando la disposición en este sentido, expresando que se considerará como capital y reservas libres, la diferencia resultante entre el activo y el pasivo ajustados de esas empresas o explotación, no admitiéndose revaluaciones o asignaciones de valores a los bienes del negocio, salvo en los casos en que el revalúo sea computable.

Las tasas del impuesto fluctúan entre el 10% sobre las utilidades que van del 12/17% del capital y reservas libres hasta el 30% cuando las ganancias excedan el 32% del mismo, estando exentos los primeros m$n 30.000.- del beneficio extraordinario determinado. En la liquidación del gravámen serán deducibles m$n 1.200.- por cada socio que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa y en concepto de Impuesto a los Réditos el 20% de la utilidad del año ajustado conforme a las normas de la ley.

Este impuesto en en líneas generales de extrema complejidad en cuanto a su liquidación y determinación, presentando numerosas situaciones no resueltas por la ley o su reglamentación en forma contradictoria y que dan origen a diversas interpretaciones, cuya crítica y comentario hemos omitido, por no ser de la esencia del tema.

Haciendo un análisis económico-social del Impuesto a los Beneficios extraordinarios, debemos concluir que tal como está implantado en la ley argentina, no cumple con un propósito definido orientado en dicho sentido, ya que su fin eminentemente fiscal, hace que no actúe como neutralizador de fenómenos inflacionarios ni como co-

rrector de enriquecimientos amparados en situaciones normales, es en concreto un adicional del Impuesto a los Réditos.

Este tipo de imposición adolece en cuanto a su naturaleza de un problema de fondo, que no es patrimonio exclusivo de la ley argentina, y es la arbitrariedad de su aplicación ante la imposibilidad material de calcular las verdaderas ganancias extraordinarias, con la precisión que debe alcanzar una ley tributaria. La rentabilidad adecuada del capital invertido varía mucho según la industria; una rentabilidad elevada es típica de empresas arriesgadas o que nuevos campos, en tanto que un interés relativamente moderado puede bastar para atraer el capital hacia actividades tradicionales, por consiguiente la tributación diferencial de las utilidades, sobre una determinada rentabilidad tiende a desalentar el desarrollo de nuevas industrias en los campos que se caracterizan por su elevado riesgo.(1)

Por lo expuesto, este tributo solo es aconsejable aplicarlo en períodos cortos y excepcionalmente ante situaciones de emergencia.

En favor de esta última consideración cabe agregar que si el plazo de duración es como en nuestro país prolongado, se plantea otro problema de fondo. El margen de utilidades normales está dado por un porcentaje fijo sobre el capital computable, ahora bien, si el mismo permanece estático y las utilidades se incrementan en términos de moneda depreciada en un período inflacionario, sucede que se están imponiendo ganancias que se estiman excesivas y que en realidad no lo son o pueden serlo en un grado mucho menor. Es decir, si la utilidad que se relaciona con el capital, no es en términos de valores más o menos estables, se gravan ganancias que de ser comparadas con la misma inversión de capital a valores actuales no serían

---

(1) C.E.P.A.L. - Desarrollo Económico en la Argentina - Pág. 165.-

alcanzados.

En conclusión, este impuesto al perseguir fines exclusivamente fiscales, sin una orientación económico social valedera, presenta más defectos que virtudes, no justificando su existencia en la legislación impositiva en forma permanente, pues el propósito de recaudación perseguido se podría cumplir igualmente, incrementando en forma prudente las tasas del impuesto a los réditos y procediendo a la eliminación del tributo que hemos tratado.

Aún en el aspecto puramente fiscalista no cumple con los fines perseguidos pues si bien el monto de su recaudación ha ido en constante aumento, hasta el año 1952 en que se alcanzó su cifra máxima, en los años posteriores decayó dicho monto sin volver a un límite similar, siendo por otra parte su significación frente al total de recursos federales impositivos de importancia decreciente.

El cuadro de recaudación total y comparativa que sigue, refleja lo expuesto.

CUADRO Nº 6

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y SU RELACION FRENTE A LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto Ren. Extr. b)	b / a
	(en millones de m$n)		
1944	1.306.6	57.6	4.40
1945	1.429.8	83.4	5.85
1946	1.895.4	83.5	4.41
1947	3.106.2	194.6	6.26
1948	3.839,8	281.2	7.33
1949	5.149.5	353.0	6.86
1950	6.948.3	400.7	5.89
1951	10.498.1	499.3	4.76
1952	12.340.3	692.5	5.61
1953	13.347.0	447.9	3.35
1954	14.999.3	449.2	2.99
1955	16.438.5	473.8	2.87
1956	19.906.1	521.7	2.62
1957 (1)	20.188.8	506.9	2.51

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.

Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº63 de marzo 1959.-

6).- Impuestos Internos.-

Hemos visto en capítulos anteriores, (clasificación del Impuesto), que los impuestos internos al consumo y a las transferencias y los cambios integran el rubro de los impuestos indirectos.

Este tipo de imposición que persigue en el gasto su fundamento como expresión de riqueza, tiene como atenuante estudiado socialmente la clase de consumos o cambios gravados, así como las exenciones que puede ocasionalmente establecer la ley.

Dentro de los impuestos internos son considerados los de importación y exportación, pudiendo en su caso ser reguladores de especiales situaciones económico-sociales, así al proteger a determinadas industrias nacionales garantizan fuentes de trabajo. Mucho más extensas podrían ser las consideraciones sobre esta división de los impuestos internos, ya que regulando por su intermedio la entrada de artículos del exterior pueden encarecer desproporcionadamente artículos de producción nacional, llevando prácticamente a crear monopolios de producción.

Los impuestos internos al consumo han existido desde una antigüedad remota y la determinación de los artículos gravables así como el monto de las tasas, han dependido de situaciones económicas, sociales y políticas que escapan a la naturaleza intrínseca de los mismos.

Desgraciadamente, tomando en cuenta su productividad en las economías menos desarrolladas, es donde precisamente se ha necesitado recurrir a gravar los artículos más necesarios pues son los de mayor consumo. El lujo, los consumos suntuarios y los superfluos pueden ser alcanzados con éxito fiscal en economías desarrolladas, pues hacerlo en las del primer tipo puede resultar inocuo como fuente de recaudación, he ahí la paradoja a que puede dar lugar su utilización como fuente de ingresos fiscales.

Diversos procedimientos pueden adoptarse para su percepción, al ejercicio del fabricante, permiso o licencia sobre la base de una cantidad presumida de producción, como adicional a la contribución territorial para ciertos cultivos, sobre cada acto de consumo y en forma de monopolio. (1)

Due (2), señala cuatro bases fundamentales por las que puede justificarse la imposición de determinadas clases de gastos de consumo. En primer lugar, puede considerarse a tales gastos como una unidad más adecuada de la capacidad consuntiva de los gastos totales de consumo, en segundo lugar pueden basarse en el deseo deliberado de restringir el consumo de bienes cuyo empleo conduce a costos mayores para la sociedad que los incurridos en su producción y/o a castigar a aquellas personas que continúan empleando los artículos a pesar del gravámen. La tercer base fundamental puede centrarse en el principio de distribuir la carga impositiva en relación a los beneficios recibidos, y la cuarta en la utilización del gravámen como instrumento de racionamiento a fin de restringir el empleo de artículos particularmente escasos sin necesidad de medidas de control. Estas consideraciones, concluye Due, han servido de base a la estructura actual del tributo en gran medida, aunque en modo alguno en forma enteramente lógica, habiéndose impuesto en muchos casos con el único propósito de obtener ingresos fiscales sin justificación particular alguna.

Como en el caso de los demás impuestos indirectos, las reglas o más bien los lineamientos expuestos anteriormente sobre la difusión, se aplican a este tributo, así el tipo de demanda, el régimen de monopolio o libre concurrencia y las posibilidades de utilizar productos sucedáneos, actúan para determinar quién será en definiti

---

(1) G. [illegible] - Ob. Cit. - Pág. 951/2

(2) JOHN F. DUE - Ob. Cit. - Cap. 19 - Pág. 337.-

va el que soporte el impuesto.

En nuestro país el primer proyecto data del 18 de Diciembre de 1890, como consecuencia de la difícil situación económico-financiera que se atravesaba. Este proyecto se convirtió en ley el 26 de enero de 1891, recayendo sobre tres artículos, alcoholes, cervezas y fósforos. Posteriormente distintas leyes fueron ampliando los alcances de los impuestos internos, gravando sucesivamente los naipes bebidas artificiales, tabaco, cigarros, cigarrillos, perfumes, específicos, etc.

Actualmente por disposición de la ley de Impuestos Internos y según ordenamiento del Decreto N° 10.656 del 15 de junio de 1956 se hallan alcanzados por el tributo los siguientes rubros: tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, encendedores, seguros y capitalización, combustibles y aceites lubricantes, naipes, vinos, sidras e hidromieles, artículos de tocador, artículos suntuarios, cubiertos, hilados, y tejidos de seda, fósforos, cervezas y azúcar.

La ley dispone la inscripción del responsable en el Registro respectivo, estableciendo diversos requisitos de acuerdo al producto de que se trate. Los responsables de los mismos serán en su caso los productores fabricantes o importadores en el acto de salir los productos de la fábrica, la Aduana o depósito fiscal, según lo establecido en el art. 5° de la ley.-

Si bien se establece quienes son los responsables ante el fisco, sabemos que este tipo de impuesto es pasible de traslación con las consideraciones que para cada caso en particular se han realizado. Ante esta situación y sabiendo en definitiva que el consumidor será quien soporte el gravámen "in fine", queda por analizar como - estudio económico social del consumo, qué tipo de producto grava, - que excepciones establece y en resumen, cual es la tendencia de la ley.

Un elevado impuesto se fija para el rubro tabacos, se abonará por medio de estampillas fiscales y será del 52% al 75% sobre el precio de venta al consumidor incluso impuesto, por cada unidad de diez cigarrillos. Al respecto y a modo de puntualizar solamente que en el caso de artículos gravados según su precio de venta, se considerará como tal, el que se cobra al consumidor, de acuerdo a lo dispuesto por el decreto reglamentario. Otros de los artículos gravados son los alcoholes, pero en este renglón se hacen una serie de disquisiciones en cuanto a su uso y naturaleza. Este impuesto sobre los alcoholes, excepto los destinados al encabezamiento de vinos en bodegas, y el caso de los que utilicen en preparaciones medicinales o veterinarias de uso interno los establecimientos que reúnan las condiciones requeridas por el Poder Ejecutivo, estarán exentos en la proporción que el mismo determine tanto de la tasa básica como de la adicional. Cuando los alcoholes desnaturalizados en forma reglamentaria se destinen a uso externo medicamentoso o preparaciones medicinales y veterinarias de igual aplicación, a la fabricación de vinagres y artículos de tocador quedan exentos de la tasa adicional.

El decreto reglamentario es preciso en cuanto a la exención según sea el uso interno para su propio consumo de laboratorios de establecimientos oficiales, entidades mutualistas en condiciones determinadas, cooperativas y sindicatos obreros reconocidos por el Ministerio de Trabajo y entidades privadas de obra social organizadas o reconocidas en tal carácter, e instituciones privadas que presten servicios gratuitos. En líneas generales determina las mismas excepciones en el caso de medicamentos de uso interno veterinario. Los alcoholes empleados con intervención del Ministerio de Agricultura para combatir plagas agrícolas tampoco están sujetos al impuesto.

Gozan asimismo de exención los alcoholes que formen parte cons

titutivo de las especialidades medicinales introducidas al país, en envases originales.

No deja de lado la ley en materia de excepciones, en lo que se refiere a los recaudos de desnaturalización, aparte de los alcoholes utilizados en la atención médica o veterinaria a que nos hemos referido anteriormente, los que se empleen con fines científicos o de enseñanza para las universidades, museos de historia natural y laboratorios oficiales. La proporción le determinará la Dirección General Impositiva.

Grava como bebidas alcohólicas a todas aquellas que tengan 16° o más de alcohol en volúmen, estableciendo distintas escalas de acuerdo a su naturaleza. Excluye de este aspecto los vinos e hidromieles, que junto con las sidras les da un tratamiento especial. Grava los encendedores en cualquier tipo, que sustituyan al fósforo. Las compañías de seguros, cuyo capital y dirección no estén radicados en el país pagarán el 19½% sobre las primas de los seguros que celebren, con excepción de los de vida que pagarán el 6% y los agrícolas sobre cuyas primas no pagarán impuestos. Para las compañías argentinas rige igual sistema con diferentes tasas; siendo del 8½ % 2½% respectivamente, no pagando tampoco sobre los seguros agrícolas. El decreto reglamentario equipara los seguros por accidentes de trabajo y riesgos personales, al seguro de vida.

En materia de combustibles y lubricantes el producto de este impuesto se destina al Fondo Nacional de Vialidad, gravando la nafta, aceites lubricantes, y todo combustible proveniente de la destilación de petróleo que no sea nafta cualquiera sea su destino.

El art. 80 de la ley grava los naipes tanto de producción nacional como extranjera por juego.

Son alcanzados por este tributo, el que se aplicará en forma que incida sobre una sóla de las etapas de la circulación y aplicándose sobre su expendio, los siguientes productos: azúcar, hilados de seda, fósforos, cervezas, artículos de tocador, objetos sanitarios, cubiertos, hilados de seda o mezcla. Estos impuestos serán a

bonados calculando su monto sobre el precio neto de venta de los artículos gravados. Son responsables del mismo los fabricantes y los importadores por la transferencia o importación de los productos que alcanza el gravamen.

Dentro del rubro artículos de tocador se incluyen los que se usan o son susceptibles de ser usados en el cuidado, arreglo, aseo, higiene del cuerpo en punto a su belleza o apariencia, estando a cargo del decreto reglamentario un detalle enunciativo aclaratorio de los mismos. En el mismo decreto se exceptúan del impuesto los jabones de tocador y afeitar en sus diversas formas, desodorantes y antitranspirales, dentífricos y talcos y polvos para el cuerpo.

Como objetos suntuarios se consideran las piedras preciosas, objetos con platino, oro, porcelana, marfil, etc., monedas de oro con sedimentos extraños en su cuño, prendas de vestir confeccionadas con pieles de peletería y tapices y alfombras confeccionados a mano. Cuando estos objetos integran instrumental científico, los indispensables ritualmente para oficios religiosos, anillos de alianza matrimonial, etc., no son considerados suntuarios.

Es interesante destacar que contrariamente a lo determinado por la ley en materia de exenciones, otorgan o por lo general de un tratamiento especial a instituciones públicas, en el caso del impuesto a los artículos suntuarios el decreto reglamentario expresa textualmente en el art. 103, inc. b) que es determinantedel pago del impuesto en cuestión, su venta en remate, incluso cuando sea realizada por instituciones públicas.

Es oportuno consignar que el gravamen no alcanza a la venta privada no habitual de estos objetos cuando estén afectados a uso personal, ni la transferencia de sus instrumentos representativos, situación esta alcanzada en las condiciones determinantes por el Impuesto a las Ganancias Eventuales.

En el capítulo relativo a las cubiertas, las hace pasibles de un impuesto de m$n 14.- por kg. y entiende como tales las destinadas para neumáticos de carruajes, y rodados en general, locomóviles, sean o no automotores. Se incluyen también las llantas de goma maciza para vehículos de tracción mecánica. Libera de este impuesto las cubiertas para neumáticos utilizables en tractores, motonetas, bicicletas, bicicloes y juguetes, triciclos y los provenientes de recauchutaje total o parcial.

El Dto. 8717/57 suprimió esta franquicia para las cubiertas de motonetas e incluyó las utilizables en tractores e implementos agrícolas.

Por último, son gravados con una tasa del 10% los hilados y tejidos de seda, del 20% las cervezas y del 0.02% por kg. de azúcar. Los fósforos que según la ley tributarían una tasa del 45%, por Dto. 46.689/46 y tratando de favorecer el no encarecimiento de productos de amplio consumo popular modifica la base de imposición, estableciendo la misma por unidad básica y de acuerdo al tipo.

En razón de que las modificaciones introducidas por la ley 14.789 en este impuesto, y cuyas disposiciones regirán a partir del 1/2/59 se reducen a una ampliación de las tasas, las comentaremos a continuación en conjunto.

Dispone incrementar al doble los impuestos oportunamente señalados en los rubros alcohol etílico, vinos compuestos, vermouths, las bebidas que contengan de 10° a 39° de alcohol por cada envase hasta 50 centilitros y al triple las bebidas de graduación alcohólica entre 40 y 65 grados.

Las bebidas ya gravadas con los impuestos mencionados que se expenden con la denominación de whisky o cognac, pagarán un adicional de $2.- y $4.-, según la capacidad del envase. Por último se eleva la tasa del vino común, no común y champagnes a $ 0,50, $3.- y $7.- respectivamente.

En forma general hemos visto las disposiciones que se refieren a los artículos alcanzados por el impuesto interno, y el estudio ha sido con el propósito de determinar cuál es el sentido que da la ley al tributo por medio de los artículos gravados y las exenciones e interpretaciones determinadas en cada caso.

No obstante, antes de continuar con las consideraciones sobre el tema, trataremos un aspecto importante, separado de una norma general en la orientación impositiva argentina referente a las penalidades establecidas por falsas declaraciones con fines de defraudar.

El art. 12 de la ley establece: "Cualquier falsa declaración, acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos establecidos en este título, será penado con multa que se graduará en la forma establecida en el art. 14°, pudiendo aplicarse por los tribunales la pena de arresto al autor, por un término que no baje de tres meses, ni exceda de un año, en caso de grave defraudación, de reincidencia general o concurso de infracciones."

Se observa la importancia y gravedad que da la ley a la defraudación en este impuesto, gravedad e importancia que parece desconocer en otros. Por otra parte son también extensibles las sanciones a la complicidad de los empleados fiscales, aparte de la inhabilitación especial hasta 10 años, reprimiéndolos con iguales sanciones corporales que los autores principales, aclarando posteriormente que la condena condicional no es aplicable a las multas por infracciones de este tipo.

El decreto reglamentario establece una interesante disposición de carácter especial, acordando la exención, menos en el caso de combustibles y lubricantes, a los responsables directos que vendan o transfieran artículos comprendidos en el gravámen al Instituto Nacional de Acción Social.

El fin perseguido por estas disposiciones frente a una institución de carácter social está específicamente señalado en el mismo decreto al disponer que los vendedores comprendidos dentro de las disposiciones referidas deberán disminuir sus precios de venta en los importes del impuesto que hubiera correspondido tributar.

Las tasas fijadas por ley, si bien son elevadas en algunos artículos, no lo son en comparación de impuestos similares establecidos en la mayoría de los países del mundo (1).

En términos generales, los impuestos al consumo son claramente justificables y deseables, tal como expone Due (2), si sirven como medio de distribuir los costos de la actividad gubernamental en función del beneficio recibido, cuando las circunstancias tornan aceptable el empleo del principio del beneficio, o bien si restringen la producción de bienes, que de otro modo alcanzaría niveles altamente antieconómicos. Reconoce asimismo que la discriminación entre los individuos y la regresividad de la distribución de la carga sugiere que el gravámen se desvía de los principios de equidad generalmente aceptados en el campo impositivo.

Estimamos que en este impuesto correspondería una reducción y redenominamiento total de carácter amplio, en el caso argentino, de forma que el mismo se oriente no sólo hacia la apreciación de la capacidad contributiva del responsable de derecho, "sino hacia la pulsación económica del contribuyente de hecho, que integre la masa anónima consumidora de productos gravados, la cual es en definitiva la que satisface los impuestos al adquirir los artículos para uso o consumo". (3). Ello se podría obtener buscando una redistribución más equitati

---

(1) Revista D.G.I. - Febrero 1955 - Nº14 - Pág. 278.-

(2) John F. Due - Ob. Cit. - Cap. 19 - Pág. 352.-

(3) C.E.P.A.L. - Desarrollo en Argentina - Ob. Cit. - Pág. 185.-

va, teniendo en cuenta su incidencia económica y social, aplicando - para ello un mecanismo que simplifique la percepción, y grave el consumo de forma que contribuya a que los aumentos del ingreso nacional se canalicen hacia la inversión productiva y no se inviertan en consumos no esenciales.

Las cifras de recaudación incluídas en el cuadro nº 7 nos indican en el aspecto fiscal, que en el año 1943 alcanzaron su mayor significación en relación a los recursos impositivos federales, para declinar posteriormente y mantenerse en un promedio aproximado del 16% hasta 1954. A partir de ese momento su incidencia se ha acrecentado nuevamente, alcanzando un porcentaje aproximado del 26%.

CUADRO Nº 7

RECAUDACION DE IMPUESTOS INTERNOS UNIFICADOS Y SU RELACION PORCENTUAL A LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuestos internos b)	b / a
	(en millones de $m/n)		
1935	840.1	193.6	22.4
1936	879.2	219.8	25
1937	1.017.4	246.9	24.2
1938	1.012.9	251.6	24.8
1939	981.8	256.8	26.4
1940	963.0	259.7	27
1941	936.8	268.9	28.7
1942	1.028.5	282.3	27.5
1943	998.7	295.7	29.5
1944	1.306.6	331.6	25.3
1945	1.429.8	360.7	25.2
1946	1.895.4	410.4	21.7
1947	3.106.2	511.4	16.4
1948	3.839.8	613.7	16
1949	5.149.5	673.4	13.1
1950	6.948.3	924.9	13.3
1951	10.498.1	1.818.3	17.4
1952	12.340.3	2.104.0	17.2
1953	13.347.0	2.137.9	15.9
1954	14.999.3	2.686.7	17.9
1955	16.438.5	3.558.2	21.6
1956	19.906.1	5.545.3	27.8
1957 (1)	20.188.8	5.244.1	25.9

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.
Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº 63 de marzo 1959.

7).- Impuesto a las Ventas.-

El impuesto a las ventas es un producto de disturbios financieros como consecuencia de las dos guerras y la depresión de 1930. Prácticamente ningún impuesto a las ventas se remonta con anterioridad a la primera guerra mundial.

Ha alcanzado rápida difusión, señalándose que difícilmente otro, con excepción del impuesto sobre la nafta, lo haya realizado en forma tan veloz.

Las variadas formas que adopta hacen posible su confusión con otros de tipo parecido, pues puede presentarse gravando en un solo impuesto entradas provenientes de otro orden.

Para ubicarlo buscaremos en él la característica común que lo define con precisión en términos generales: "grava la transferencia de dominio de los bienes dentro del campo de las relaciones comerciales, y que la alícuota del impuesto es constante o fija, y no progresiva, cualquiera sea el volumen de las transacciones, no teniendo en consecuencia relación el tributo a pagar con los beneficios o capitales invertidos" (1).

Es un impuesto indirecto, cuyas posibilidades de traslación están en función del tipo de demanda, propia del artículo que grave siguiendo en este sentido los lineamientos expuestos al tratar anteriormente la difusión del impuesto.

Dos son sus clásicas formas de percepción, al librarse al consumo o al vender el productor. Es decir, en el primer caso el impuesto está en suspenso hasta que el último productor lo entrega al consumo, por consiguiente éste es el responsable del mismo. En el ca-

---

(1) ENRIQUE J. REIG - El Impuesto a las Ventas. - 3a. edición - Pág. 14 - Año 1952.-

se señalado en segundo término, cada etapa de producción tiene un - responsable, quien deduce la materia gravada que ya abonó el impuesto y paga sobre la diferencia; concretamente el impuesto recae sobre - el valor agregado.

Otra distinción es la realizada en cuanto a las etapas de la producción sobre que recae. Ya hemos visto que en las formas de - percepción señaladas, cualquiera fuera el criterio aplicado, grava en definitiva una sola etapa, variando únicamente el responsable.

Los impuestos a las ventas que gravan múltiples etapas de la producción, son conocidos como de "cascada", adquiriendo en este caso la forma de un verdadero impuesto a las transacciones.

John F. Due (1) ha realizado un interesante estudio en este - sentido con relación a los países de Europa Occidental, clasificándolos en dos grupos: aquellos en que el impuesto recae en una sola etapa de la producción y en los que recae en múltiples. Los del primer grupo comprenden a los países escandinavos, Suiza, y en forma - muy calificada a Gran Bretaña, estando incluídos en el segundo la mayoría de los países del Oeste y centro de Europa e Italia. España, primer país que hizo uso de un impuesto similar (alcabala) los eliminó en 1.11, si bien es cierto actualmente aplica una amplia - contribución de usos y consumos.

En nuestro país en el año 1931 el Gobierno Provisional implantó el impuesto a las Transacciones, modificado posteriormente por el Congreso en junio de 1933 y sancionado en forma definitiva en 1934, bajo la ley N° 11.680.-

Este impuesto tenía como vencimiento el 31 de diciembre de - 1934, pero a pesar de haber sido propuesta la prórroga con fecha 28 de diciembre de 1934, el P. Ejecutivo remitió al Congreso el proyec

---

(1) National Tax Journal. - Vol.VIII - N° 2 junio 1955.
Traducción Revista D.G.I. N° 25 y siguiente. Enero 1956.-

to de creación del Impuesto a las Ventas, suprimiendo el de las Transacciones.

A partir del 1º de enero de 1935, comenzó a regir la ley Nº 12.143, que con sus posteriores reformas, es la actualmente en vigencia.

Este impuesto como su nombre lo indica y de acuerdo con lo determinado expresamente en el artículo 1º de la ley Nº 12.143-T.O. 1956; grava "las ventas de mercaderías, frutos y productos, realizadas en el territorio de la República Argentina, en forma que incida sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería". Hemos transcripto textualmente el artículo de la ley, pues no escapará a la atención, que siendo este uno, sino el principal de los impuestos al consumo, es importante destacar que gravará una sola de las etapas de que es objeto la negociación, surgiendo como consecuencia importante, la exclusión total del impuesto para las mercaderías de reventa. Es interesante hacer notar que al establecer la ley una diferenciación como la supuesta, es necesario precisar cuales son las mutaciones que puede sufrir una mercadería que importen su transformación en otra.

Este problema no es posible solucionarlo en una sola disposición, pues si al permitirse deducir los productos gravados con anterioridad, que forman parte integrante del nuevo se establece la norma general, de continuo los organismos correspondientes y la justicia deben expedirse sobre la procedencia o no del tributo en casos determinados. Para obviar inconvenientes la D.G.I. ha confeccionado una guía especial para este impuesto donde se precisa el producto y su situación frente al impuesto, o sea si está exento o gravado y en este último caso qué tipo de tasa le corresponde. (1).

La tasa referida es del 8% en general, habiendo tasas reducidas, 5% y 1,25% a ciertos rubros de vestuario y a varios productos

---

(1) Revista D.G.I. Abril 1958 - vol. 8 Nº52 - Pág. 357.-

del petróleo respectivamente, siendo responsables del impuesto los productores e industriales nacionales, los importadores y los exportadores.

La ley 14.789 suprime la tasa reducida del 5%, por lo cual los productos beneficiados por ella pasan a partir del 1/1/59 a tributar al 8%.

La tasa general del impuesto no contempla dado su uniformidad le mayor o menor absorción del gravámen por algunos productos, siendo en este sentido, la aplicación de tasas diferenciales por grupos de artículos que determinados con un criterio económico podría redundar en positivos beneficios. Al respecto, Reig (1) propone entre otras reformas, el establecimiento de este tipo de tasas, aconsejando que al graduar las mismas "deberá facilitarse la actividad económica gravando solo con las tasas más reducidas y aún, permitiendo la negociación con el gravámen en suspenso, cuando se trate de ventas entre industriales, de partes no consumibles en el estado en que se negocian, semielaboraciones, elaboraciones accesorias, venta de matrices y moldes, materias primas y suministros de uso industrial, y demás artículos que no sean de consumo, en sentido económico, en el estado en que se negocian, sino materia de directa o indirecta - transformación ulterior para que lleguen a satisfacer necesidades - humanas".

Si en el mercado interno podemos estimar como elevada la tasa de este tributo, en el caso de las exportaciones es notoria la falta de liberación de la misma a los valores internacionales de diferentes productos, particularmente de aquellos que gozan de exención en el mercado interno. Las múltiples reducciones de la tasa para - productos de exportación, que llegaron en algunos casos hasta su ex

---

(1) Revista Derecho Fiscal - T. V - Pág. 254.-

exención total, son el mejor barómetro de la falta de adecuación a que hicimos referencia. La reducción de la tasa en materia de exportaciones, complementada con el pago del impuesto en el momento de verificarse la exportación, creemos sería una modificación de interés, pues a la vez que actuaría como estímulo a las exportaciones, prevendría la evasión fiscal, originada en falsas declaraciones y en exportadores esporádicos, que inscriptos como contribuyentes a los efectos de evitar la retención del impuesto en más o del descuento de reintegro, posteriormente no lo tributan.

En materia de exenciones y aplicando a este impuesto la división genérica en tal sentido tendremos:

a) Exenciones de carácter real.

b) Exenciones de carácter personal.

Las primeras son aquellas que han sido concedidas respecto a la mercadería o producto comercializado, pero sin tomar en cuenta la calidad de las personas que efectúen la operación. Estos productos reciben la denominación de productos exentos, mientras los demás se designan como productos gravados.

Por contraposición a las exenciones de carácter real llamamos exenciones de carácter personal, a aquellas en que la desgravación está regida por la persona de uno de los contratantes de la compraventa, sea el vendedor o el comprador.

Al respecto comenta E.J. Reig (1), "las exenciones encuentran su fundamento en que, en general, en razón de la sanción de leyes fiscales es posible favorecer el consumo de determinados productos, cuyo abastecimiento relativo se considera conveniente fomentar desde el punto de vista social, en virtud de satisfacer requerimientos premiosos de la alimentación, sanidad, higiene o vivienda del pueblo". Hay asimismo otras exenciones inspiradas no en un criterio social,

---

(1) E.J. REIG - Impuesto a las Ventas - 3a. edición - Año 1952 - Pág. 154.-

sino fiscal o parafiscal económico ya que se busca la manera de evitar superposiciones de impuestos, o bien no trabar o favorecer el desenvolvimiento económico de alguna determinada rama de actividad.

Así las excepciones de ley se fundan en razones de fomento de determinadas actividades, de estimaciones de artículos como de primera necesidad, de índole financiera o bien de fines que persiguen el mejoramiento de la vivienda popular. Hay asimismo otro tipo de excepciones que podríamos denominar de orden general y que atienden a requerimientos económicos de actividades determinadas.

En el extenso art. 11 de la ley, texto ordenado referido, se incluye en el inciso i) entre las demás exenciones, las ventas que realicen los productores y artesanos. El art. 26° del Decreto Reglamentario, aclara que se entiende por "pequeño industrial" aquel que efectúe ventas netas totales de mercaderías de su producción o elaboración que no excedan de m$n 50.000.- anuales. Esta excepción fundada en el deseo de favorecer la producción autónoma y en pequeña escala, en relación directa con el esfuerzo del propio productor observa un claro propósito, que no se concreta eficientemente en la práctica. La determinación de "pequeño industrial" dada por el monto de ventas, carece de realidad y sería preferible que la determinación base de la exención fuera, por las características propias de la explotación, aspecto este vinculado íntimamente a las disposiciones que en relación a estos artesanos, proponemos para la ley de Réditos, comentarios a los que nos remitimos.

Las excepciones en el mercado interno de productos tales como carne, comestibles, productos lácteos, sal, vinos, pan, harina, frutas frescas, verduras, café y otros alimentos así como también jabón, productos agrícolas sin elaborar, minerales, productos de granja elaborados dentro de un régimen de trabajo familiar, libros, periódicos y especialidades medicinales, parece que logran su propósito de

sustraer en gran parte la incidencia del impuesto en las clases económicamente menos capacitadas.

En el informe de la Cepal para la República Argentina se realizan al respecto interesantes observaciones (1). Por lo menos la mitad de los gastos de una familia de clase trabajadora en Buenos Aires y tal vez una fracción bastante mayor está exenta del Impuesto sobre las Ventas. Es indudable que los rubros exentos constituyen una proporción mucho menor del consumo de los grupos más acaudalados. Sobre la base de ponderaciones en 1953, para el índice oficial del costo de la vida y los precios de 1955, una familia de clase trabajadora de Buenos Aires compuesta de cuatro miembros destinaba el 49,3% de su presupuesto a alimentos y el 3,7% a arriendo y luz. El estudio de la lista de rubros que figura en el presupuesto de 1943, en el cual se basa el índice, señala que la mayoría de los productos alimenticios estarían exentos del Impuesto. El arriendo y la electricidad también están exentos, aunque el primero puede verse afectado indirectamente. Por otra parte, muchos de los otros rubros que consume una familia típica de la clase trabajadora no pagan impuesto.

Las reformas introducidas por la ley 14.789, modifican parcialmente estas consideraciones. Hemos mencionado la supresión de la tasa reducida del 5% que precisamente amparaba artículos y productos de primera necesidad, y de consumo indispensable, por ejemplo guardapolvos, y delantales de brin, overalls, jardineras, sacos y pantalones para trabajo de brin y algodón cardado, zapatillas de lona con suela de goma vulcanizada, ropa interior de algodón cardado, etc., productos todos de especial consumo en sectores modestos.

Es lamentable el retroceso que en materia de política tributaria social implica una resolución de este tipo, máxime si se tiene en cuenta, que dentro de la actual legislación existen resortes de

---

(1) Desarrollo Económico en la Argentina - C.E.P.A.L. - Op. Cit. - Pág. 155 y siguiente.

mayor eficacia y justicia a que recurrir si se persigue incrementar la recaudación. Por otra parte, sin considerar el aspecto social de esta resolución, la modificación sancionada que incrementa en un 3% la imposición sobre los artículos señalados, no constituye ninguna solución a los urgentes problemas fiscales.

Asimismo, y confirmando lo expuesto, la misma ley al reemplazar el inciso a) del art. 11 suprime la exención a partir del 15/1/59, de otros tipos de productos tales como cerveza, salames, mortadelas, dentífricos, sal, sidra sin gasificar, chorizos frescos, comidos frescos, cerdo azucarado, etc.

El mismo artículo, en su inciso c) establecía la exención de las ventas efectuadas a las cooperativas de consumo constituídas de acuerdo a la ley 11.388 e inscriptas como tales en el Ministerio de Comercio e Industria. Decíamos establecía, porque en virtud del Decreto Ley Nº 8718/57, art. 3º, inciso 2), tal exención fue derogada. La aparición de uniones de empresarios, comerciantes e industriales que constituídos en sus propias cooperativas de consumo solicitaron ser comprendidos en los beneficios legales acordados a aquellas cooperativas, por la disposición original de la ley, dieron motivo a que con anterioridad a la derogación del Decreto Ley 8718/57, se fijara un régimen legal especial para las cooperativas, comprendidas en la disposición del inciso c) del artículo 11. Este régimen fue establecido por el Decreto Ley 23.598/56, art. 2º, inciso 1) que dispuso que a partir del 1º de febrero de 1957, la exención que nos ocupa tendría lugar únicamente cuando se trate de bienes destinados a satisfacer necesidades de carácter personal y del hogar de los asociados.

La Resolución Ministerial Nº 1269 fijó un alcance distinto a la exención tratada, aclarando que la misma procedía respecto de todos los bienes de cualquier naturaleza que vendieran las cooperati-

vas mencionadas.

Este tratamiento no responde a las finalidades perseguidas con la exención, como tampoco es procedente su actual derogación lisa y llana.

Vieiro (1) analiza exhaustivamente la situación y estima que el criterio correcto a aplicar es el establecido por el Decreto Ley 23.698/56 y a la interpretación restrictiva del mismo, vale decir, la adquisición por dichas entidades de otro tipo de artículos o con destino distinto al mencionado por el Decreto, no debe hacer nacer derecho alguno de la exención prevista por la ley.

El fin perseguido con la exención es lo que debe privar, en - el criterio a sostener, es decir, los fines de las cooperativas de consumo son elevar el poder adquisitivo del salario, por lo tanto - el Impuesto a las Ventas no debe gravar las adquisiciones de cooperativas que tiendan a este fin, lógicamente siempre que se trate de satisfacer necesidades de carácter personal y del hogar de los asociados, tal como lo dispone el Decreto 23.698/56, que estimamos cumple con los fines sociales económicos que deben dirigir la política tributaria.

Volviendo a lo manifestado en el artículo de referencia por - Vieiro, es interesante señalar tal como lo hace su autor: "la necesidad de contemplar el caso particular de las cooperativas agrarias, de tan fundamental importancia para nuestra vida campesina y nuestra economía rural, previendo una norma que exima del impuesto a las ventas que se les efectúen, no sólo de elementos indispensables para las labores del campo, sino también de elementos y herramientas para uso de la chacra".

El artículo 11° en su inciso e), dispone la exención a las ve

---

(1) RAUL O. VIEIRO - Diario "El Pueblo" - 30/6/58 - El Impuesto a las Ventas y las Cooperativas de Consumo.-

tas efectuadas a entidades de obra social y las que estas realicen a sus afiliados. Entre los fundamentos dados al Decreto 8718/57, expuesto más arriba, se expresaba que algunos productos que pueden considerarse prescindibles escapaban al impuesto por la sola circunstancia de efectuarse a cooperativas de consumo. Correspondería la misma objeción a la disposición del inciso e), ya que de no ser así no se aplicaría un criterio único.

Cabe agregar que la ley 14.789 ha dispuesto la supresión de esta exención no obstante, tal como hemos sostenido en el caso anterior, los fines de las instituciones son los que deben determinar la política a seguir por el impuesto, por ello tratándose de organizaciones cuyo objeto sea realizar en sus múltiples aspectos, obras de carácter filantrópico, entre los que corresponde destacar la acción que algunas de estas asociaciones desarrollan en favor del estudio, prevención y tratamiento de determinados males, así como la prestación de ciertos servicios asistenciales, deben ser eximidas.

En resumen, el impuesto a las ventas en nuestro país no posibilita a críticas muy enérgicas frente al aspecto social, a no ser algunas de las observaciones precedentes y de solución relativamente simple. En su consideración económica, no sucede lo mismo, ya que grava la producción con una tasa elevada que repercute en las inversiones de capital. Por otra parte, no contempla el caso de muchos productos que teniendo un costo bajo de materias primas por lo tanto de poca deducción, la valorización del mismo está dada por otros factores, por ejemplo mano de obra, o como en el caso de especialidades determinadas en que la venta está en función directa de la propaganda, factor éste no contemplado, y que precisamente posibilita la venta origen del impuesto.

Por su interés mencionaremos otras de las reformas propuestas en el artículo ya citado de Reig (1) y que se refieren; al manteni-

---

Revista Derecho Fiscal - Tomo V - Pág. 254.-

miento de las exenciones en todas las etapas de la circulación económica que obedezcan a propósitos de fomento general de la economía, a la adopción del criterio de "integración financiera" en el precio, en lugar del de"integración física" vigente, a la exención del gravámen en el mercado interno que favorezca la competente producción nacional e inclusive a las importaciones destinadas al reequipamiento; a la exención de la obligación del pago hasta la última etapa mayorista, ya sea trate de productor o intermediario; proponiendo - por último la eliminación progresiva del impuesto sobre las ventas al exterior a medida que la posición de los productos en el mercado internacional lo permita.

Las reformas sugeridas contemplan el impuesto a las ventas con un criterio económico elevando las consecuencias de la imposición a fines superiores a los meramente fiscales, sin descuidar este último aspecto.

Por otra parte es lógico suponer, que de establecerse tasas - diferenciales y disponiendo la deducción, de acuerdo al método que permite incluir en la misma no sólo las mercaderías que integran físicamente el producto a venderse y que ya tributaron el impuesto, sino también de las que lo integran financieramente (impuesto abonado en la compra de bienes de consumos en el primer uso o de carácter durable utilizados por la industria), es probable que se contrajera el monto de la recaudación de este tributo. En este caso sería factible considerar un eventual aumento de la tasa, ya que si se tiene en cuenta que la repercusión final en los artículos de consumo se mantenga constante, y se alcanzan a la vez fines superiores de proyección económica, no habría ningún inconveniente en ello.

Tanto el tributo que nos ocupa, como en forma general en todos los impuestos al consumo, es necesario valorar la regresividad de la carga, aspecto este que implica una tarea dificultosa y que ha sido uno de los argumentos principales contra la utilización de impues-

tos de tipo semejante. Al respecto nos remitiremos a lo expuesto - por Due (1), quien expresa: "la regresividad de un impuesto no es un argumento concluyente en contra de su empleo en un sistema tributario con elementos altamente progresivos".

"Su justificación se apoya en gran medida en relación al Impuesto a los Réditos, en su superioridad como fuente de recursos fiscales en circunstancias que no sea factible la administración de impuestos a los réditos altamente productivos como ocurre en países subdesarrollados".

En el cuadro N°8 se observa que si bien el monto de recaudación se ha mantenido en ritmo ascendente, su relación frente al total de recursos federales impositivos ha declinado en los últimos años.

---

(1) J. DUE - Ob. Cit. Cap. 18 - Pág. 327/9.-

CUADRO N°8

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SU RELACION PORCENTUAL A LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto a las ventas b)	b / a
	(en millones de m$n)		
1935	840.8	30.0	3.54
1936	879.2	43.9	5.64
1937	1.017.4	42.3	4.17
1938	1.012.9	40.7	4.03
1939	981.8	44.2	4.49
1940	963.0	44.4	4.61
1941	936.8	48.1	5.14
1942	1.026.5	52.8	5.14
1943	998.7	55.9	5.61
1944	1.306.6	72.4	5.30
1945	1.429.8	91.0	6.36
1946	1.895.4	111.4	5.87
1947	3.106.2	165.1	5.28
1948	3.839.8	203.8	5.31
1949	5.149.5	940.1	18.3
1950	6.948.3	1.565.7	22.5
1951	10.498.1	2.253.4	21.5
1952	12.340.3	2.483.7	20.1
1953	13.347.0	2.544.4	19.1
1954	14.999.3	2.880.6	19.2
1955	16.438.5	3.026.5	18.4
1956	19.906.1	3.340.4	16.8
1957 (1)	20.188.8	4.103.3	20.3

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.
Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. N°63 de marzo 1959.-

8).- Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, y Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes.-

El Impuesto sucesorio, de profunda gravitación económica y social, ha sido uno de los más discutidos en el curso de su larga existencia. Su trascendental importancia no sólo en el campo tributario, sino en el amplio panorama doctrinario de ideas políticas, económicas y sociales, ha hecho de él un elemento importante en el desarrollo de los mismos, dado su íntima vinculación con instituciones de tan honda raigambre como la familia, la propiedad y el Estado.

Entre los fundamentos de este Impuesto, encontramos los que identifican el mismo con una especie de tasa que cobra el Estado, en retribución a la garantía otorgada al heredero, de la integridad de los bienes que debe recibir en ese carácter. Otros asimilan en cambio, el Impuesto sucesorio a una prima de seguro, que garantiza por así decirlo, la efectividad de la herencia.

Adolfo Wagner (1) sostiene que este impuesto completa el régimen sucesorio y representa la participación de la fortuna pública que el Estado, en virtud de su derecho, percibe de la fortuna individual en el momento de la transmisión hereditaria. Para los socialistas es un impuesto que procura nivelar las riquezas, opinión ésta que concreta la corriente opuesta a la transmisión hereditaria, también sostenida por Stuart Mill (2) expresando que la única riqueza de que se tiene derecho a disponer es la creada por uno mismo, de todo que no hay ataque al derecho de propiedad cuando el Estado grava un impuesto sucesorio grava el capital, pues es una riqueza que el heredero no ha creado con su trabajo.

Siguiendo la tendencia actual de la legislación tributaria -

---

(1) ADOLFO WAGNER - Science Finances. París 1909 - Pág. 352.-

(2) JOHN STUART MILL - Principios de Economía - 2da. edic. castellana 1951 - Fondo de Cultura Económica - Méjico - Pág. 686.-

en cuanto a la función social del impuesto, podemos deducir, que si bien son encontradas las opiniones de los autores, es innegable que el impuesto sucesorio por medio de la progresividad de la cuota, limitación del grado sucesorio, exenciones de fortunas mínimas y de legados con finalidades filantrópicas, científicas o sociales, grava como fin inmediato, una manifestación de la capacidad contributiva, regulando la incidencia del gravamen como fin ulterior, en principios de justicia social.

Due (1), sintetiza estos conceptos expresando que el empleo de los impuestos sucesorios es basado en dos consideraciones fundamentales: el reconocimiento de la capacidad contributiva que implica la adquisición de un patrimonio por vía hereditaria o donación, y utilizándolo con el deseo deliberado de subdividir las grandes fortunas por razones de política social, jugando en este último sentido un rol político de gran importancia.

La ley argentina no escapa a estas consideraciones como veremos en las disposiciones de la ley 11.287 del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes de acuerdo al ordenamiento del decreto 10.658 del 15 de junio de 1956.

Este tributo, alcanza según el artículo 1º de la ley a todo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registro, que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes, muebles e inmuebles, créditos, valores, etc. Grava estas transmisiones desde la sanción de la ley, independientemente de la fecha de la muerte del causante, cuando la transmisión es por fallecimiento y recae sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación. El mismo artículo señala que la transmisión a título gratuito u oneroso

---

(1) DUE - Op. Cit. Cap. 20 - Pág. 357.-

de bienes raíces, será considerada como anticipo de herencia o legado, quedando por lo tanto sujeta al pago del impuesto, cuando se hubiere realizado a favor de personas que por ley llegasen a ser herederos o legatarios del enajenante.

El sistema adoptado para la liquidación del gravamen es progresivo en relación al monto de la herencia, legado o donación y al grado de parentesco.

El máximo de impuesto de acuerdo a lo especificadamente calculado por la misma no podrá exceder en ningún caso del 33% (Dto. 23.588/56, art. 10). Esta categoría de parentesco son las consideradas agrupando en la primera a padres, hijos y cónyuges, en la segunda otros ascendientes y descendientes, en la tercera, cuarta y quinta a los colaterales en 2°, 3° y 4° grado respectivamente, quedando la última para otros parientes y extraños.

Por decreto del mes de julio de 1957 N° 8718, art. 6°, punto 1), el P. Ejecutivo amplía a $ 50.000.- el monto no sujeto a impuesto, para las donaciones y sucesiones en línea recta, ascendiente o descendiente y entre cónyuges.

Este mínimo no imponible que antes de la modificación era sólo de $ 8,000.- fue incrementado con el fin de entender las reiteradas franquicias impositivas en armonía con los intereses sociales, culturales y económicos de la población. Desgrávanse por el mismo decreto (incluye otras disposiciones relativas a diferentes leyes impositivas) en forma total las transmisiones a favor de asociaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad y beneficencia, teniendo en cuenta los fines de beneficio público que persiguen. Asimismo, el Dto. 4831 del 15/4/58 incluyó entre las exenciones la transmisión de libros, revistas, diarios y periódicos.

Con anterioridad al decreto 8718/57 las asociaciones y entidades del carácter de las mencionadas en él, no estaban exentas del

gravamen en forma total, sino que la ley dispone se aplique con arreglo a la escala para la transmisión entre padres, hijos y cónyuges, aclarando que este franquicia surte efectiva siempre que los importes respectivos se destinen a los fines de creación de la institución y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente entre los socios.

La ley declara exentos del impuesto las herencias, legados o donaciones a favor del Gobierno Nacional, provincias o municipalidades, pero siempre que estén destinados a la construcción o sostenimiento de hospitales, asilos, o establecimientos de asistencia social o de instrucción pública. Incluyen en la exención total del gravamen también a la transmisión de viviendas comprendidas en el régimen especial de la ley 11.157/45, en el caso de muerte del propietario y siempre que los herederos fueren comprendidos por el artículo 3545 del Código Civil, y a la transmisión del "bien de familia" cuando ella se opere en favor de las personas que menciona el artículo 36 de la ley 14.394, pero a condición que no resultare afectado dentro de los cinco años de operada la transmisión. Tratándose de herederos directos, libera totalmente del impuesto la transmisión de propiedades a que se refiere la ley 9677, y tratándose de herederos colaterales se reduce la exención en el 50%.

Al referirse a la liquidación del impuesto, se dispone que se liquidará sobre el activo neto, deducidos los bienes gananciales que correspondan al cónyuge supérstite. No permite deducir como gastos los causídicos y los originados por el entierro y los funerales del causante.

Esta última disposición no condice con el espíritu que orienta la ley, por cuanto puede impulsar a herederos poco escrupulosos, sobre todo en los casos de aquellos que heredan en categorías alejadas y por ende tienen un elevado impuesto, a restringirse en lo

posible en gastos de naturaleza como los tratados, cuando en realidad serán un gasto post-mortem del causante y no de los herederos, por lo tanto imputables al haber hereditario.

Dispone la ley que los jueces no harán declaratorias ni ordenarán transferencias de fondos pertenecientes a una sucesión indivisa, sin que previamente se haya garantido o abonado el impuesto sucesorio.

En los casos de indivisión previstos en la ley 14.394 de bienes hereditarios, la Dirección General Impositiva a pedido de los interesados podrá acordar plazos para el pago del impuesto sin interés, con o sin fianza hasta un máximo de cinco años o hasta el término de la indivisión si esta fuese menor.

No obstante esta prerrogativa para los casos de indivisión, cuando se demore más de un año desde la muerte del causante sin abonarse el impuesto, este se pagará con un recargo del ½% mensual, a contar desde un año del fallecimiento, del 1% mensual cuando fuese la demora de dos años a contar de la misma fecha anterior.

Las excepciones de la ley y el decreto ampliatorio de los mismos que hemos comentado, resguardan del impuesto a las pequeñas sucesiones y a las que se refieren a propiedades protegidas o comprendidas por leyes especiales de carácter social, pero no contempla el caso de muchas otras sucesiones que siendo de montos pequeños o excedan los límites mínimos no la omiten o se integran principalmente por bienes no comprendidos dentro de las calificaciones requeridas, obligando por imperio de las circunstancias y a fin de no caer en el supuesto del recargo, a malvender dichos bienes.

Ha sido costumbre muy común, particularmente tratándose de patrimonios pequeños y medianos, preferir dejar en herencia propiedades inmuebles, que se consideran como más estables y menos expuestas a las fluctuaciones de la moneda. El esfuerzo del trabajo

del padre de familia se condensaba muy generalmente en la construcción de no sólo la vivienda familiar, sino cuando la situación económica lo permitía, de otras propiedades con objeto de obtener una renta baja pero segura, y por sobre todo transmitir a sus herederos el tipo de bien considerado como mejor.

Desgraciadamente, el impuesto obligaba a estos herederos que no poseen un disponible personal o propio de la sucesión a realizar los bienes inmuebles, con el evidente perjuicio representado por las ventas apresuradas, sin contar el sacrificio de intimidad que muchas veces significa, o bien se debe recurrir a préstamos con intereses elevados a fin de salvar esa situación.

Por otra parte, dentro del régimen del impuesto sucesorio, se eximen las acciones de las sociedades, que se gravan con un impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes, cuya tasa del 1% se aplica sobre el capital y reservas de las mismas. Este último impuesto surgió como necesidad para evitar la evasión que podía producirse con respecto a las donaciones y legados de acciones nominativas, pero es evidentemente incompatible con el principio de un impuesto escalonado que difiere según las clases de herederos y donatarios. En realidad la sanción de este gravamen completó en su oportunidad el ocultamiento de capitales mobiliarios amparados por el sistema de anonimato de las acciones.

Se estableció por el término de diez años, gravando los capitales resultantes de los diez balances anuales que se ofrecen a partir del 31 de diciembre de 1951. En esencia los contribuyentes según las sociedades anónimas, en comandita por acciones y de economía mixta; estas últimas en la parte correspondiente a los accionistas particulares, que abonarán el impuesto en proporción al monto del capital accionario.

Las disposiciones en vigor permiten la evasión legal del im-

puesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, mediante el denominado "pase" de acciones.

La crítica más importante que se puede hacer al sistema, en razón de admitir tal posibilidad y que el uso ha demostrado, es la evidente injusticia representada por no ser universal, siendo razonable extenderlo a otras formas jurídicas y aún a los particulares.

En el caso señalado en último término, un sistema factible sugiere el de incluir a los particulares en las disposiciones del Impuesto Sustitutivo ya sea por el total de su patrimonio o por una parte individualizada perfectamente de él, estableciendo simultáneamente, que para evitar el acogimiento solo en oportunidad favorable se estableciese que los beneficios no se acordarían sino a partir del cuarto o quinto año del acogimiento al sistema por el contribuyente. Asimismo sería necesario establecer que la donación o transmisión gratuita de acciones que no tuvieran lugar por causa de muerte, solo gozaría de las ventajas que acuerda la ley si el transmitente las ha poseído por un plazo prudencial a fijar y el beneficiario las conserva por un plazo similar después de la transmisión.

Resumiendo, estimamos que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes debería mejorar el tratamiento dispensando a las sucesiones menores tomando en consideración la constitución del haber hereditario, y a la vez dispensar una mayor facilidad de pago del tributo para aquellas sucesiones, que no empozando un límite prudente no tengan la liquidez necesaria para hacer efectivo el impuesto. Con respecto al Impuesto Sustitutivo sería aconsejable extenderlo a otras formas jurídicas y a los particulares, otorgándole de esta manera el carácter universal de que actualmente carece.

Por otra parte la recaudación del Impuesto Sustitutivo de-cuando a la forma propuesta, permitiría al fisco el ingreso contínuo

y permanente de recaudación por ese concepto, y a los contribuyentes que así lo deseaban, evitar a sus herederos los problemas derivados del pago del impuesto sucesorio.

Las cifras de recaudación de estos impuestos tributarios que a continuación se incluyen manifiestan la mayor incidencia en la recaudación fiscal del Impuesto Sustitutivo con respecto al de Transmisión Gratuita de Bienes.

CUADRO Nº 9

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES Y SU RELACION PORCENTUAL CON LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS NACIONALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto a la Trans.Grat. de Bienes.b)	b / a
	(en millones de $m/n)		
1935	840.8	14.7	1.73
1936	879.2	18.8	2.12
1937	1.017.4	15.9	1.56
1938	1.012.9	17.8	1.70
1939	981.8	17.9	1.83
1940	963.0	15.3	1.59
1941	936.8	20.9	2.14
1942	1.028.5	26.1	2.61
1943	998.7	30.5	3.09
1944	1.306.6	36.4	2.79
1945	1.429.8	30.3	2.12
1946	1.895.4	51.3	2.71
1947	3.106.2	47.9	1.53
1948	3.839.8	79.5	2.07
1949	5.149.5	74.5	1.45
1950	6.948.3	116.0	1.67
1951	10.498.1	105.8	1.01
1952	12.340.3	133.4	1.07
1953	13.347.0	152.6	1.14
1954	14.999.3	206.3	1.37
1955	16.438.5	145.7	0.88
1956	19.906.1	168.1	0.84
1957 (1)	20.188.8	154.2	0.76

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuentes: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956.

Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº63 de marzo 1959.-

CUADRO Nº 10

RECAUDACION DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES Y SU RELACION FRENTE A LA TOTAL DE RECURSOS INTERNOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total a)	Impuesto a la Sust.Grat. de Bienes. b)	b / a
	(en millones de m$n)		
1952	12.340.3	103.2	0.035
1953	13.347.0	303.8	2.25
1954	14.999.3	270.7	1.81
1955	16.438.5	313.3	1.90
1956	19.906.1	378.6	1.90
1957(1)	20.188.8	304.2	1.50

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina + Ministerio de Hacienda 1956.-
Años 1956 y 1957 - Revista D.O.I. Nº63 de marzo 1959.-

9).- Impuesto a los Réditos.-

) Disposiciones Legales.-

La renta en su sentido económico, implica el rendimiento de un capital determinado sin afectar la subsistencia del mismo. Ellorso de una idea de periodicidad en su manifestación, pudiendo definir- entre las muchas definiciones al respecto, que renta es la riqueza afluyente durante períodos más o menos definidos, de la que puede - disponer su propietario para cocteur sus consumos, de modo que no g fecte el capital. En su sentido fluent el concepto de renta es un poco más amplio y abarca no sólo como todos e las originadas en la productividad de un capital material, sino a aquellas que se produ- cen o surgen del trabajo personal únicamente.

Uno de los elementos esenciales configurantes del rédito sujeto a impuesto, es el ejercicio de la llamada actividad o profesión habitual", la que si bien no siempre es fácil determinar, señala una condición de la misma esencia del impuesto a la renta; no grava "utilidades accidentales", posición esta admitida en forma general, por la doctrina.

De lo expuesto surge de conserto con los principios clásicos - de la materia, los caracteres distintivos del rédito, periodicidad, e habitualidad de la fuente y habitualización y permanencia de la misma(1).

Los orígenes del impuesto a la renta no son tan remotos, y no nos dan en la forma que actualmente los conocemos, siendo Inglaterra la cuna del sistema a partir del año 1797. En ese año como consecuencia de las dificultades originadas en las guerras con Francia y ante la insuficiencia de los recursos, Pitt propuso una serie de impuestos sobre los a sos y el lujo terminando por base la renta. La -

---

(1) [illegible] - Impuesto a los Réditos - 4a. edición - Tomo I Año 1951, pág. 45.-

ley "Aid and contribution act" del año 1798, organiza un impuesto conocido como triple contribución, que dividió a los contribuyentes en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada uno de los mismos. No fue un impuesto al rédito en el sentido actual, no obstante si bien careció de progresividad, liberó a los beneficios inferiores a 60 libras. Fue muy resistido aún después de su sanción y después de pasar por un nuevo proyecto de Pitt en 1798 fue suprimido en 1802.

Addington, sucesor de Pitt recurre nuevamente a él en 1803, en carácter temporario, dividido por primera vez en cédulas, estableciendo su percepción en la fuente y liberando las rentas inferiores a 150 libras provenientes del trabajo.

Después de haber sido suprimido nuevamente en el año 1806, durante el ministerio de Peel se consiguió reimplantarlo con ligeras modificaciones, incorporándose al mismo el principio de discriminación de rentas "ganadas y no ganadas", en el año 1907 durante el ministerio de Asquith y Lloyd George en 1909, sin introducir la progresividad general, incorpora un impuesto adicional aplicado a las rentas superiores de 500 libras. En el año 1920 se sancionaron nuevas graduaciones, por recomendación de la Royal Commision. (1)

Nos hemos detenido brevemente en la historia del impuesto inglés, por ser el primer antecedente histórico del impuesto a la renta, ya que los demás países los sancionaron con posterioridad, así en Alemania fue sancionado en el año 1913, reconociendo un primer antecedente en la ley Prusiana de 1891; Francia lo incorporó a su legislación tributaria en 1914 y Estados Unidos en 1913, si bien en los dos últimos países se registran antecedentes en los años 1848 y 1894 respectivamente (2).

---

(1) G. AHUMADA - Tratado de Finanzas Públicas - Ed.1956-T.II - Pág. 601 y subsiguientes.

(2) G. AHUMADA - Ob. Cit.-Tomo II Pag. 608 y siguiente.

En Sudamérica el primer país que lo sancionó fue Brasil por ley del 27 de diciembre de 1923, poniéndolo en vigencia nuestro país por decreto del 19 de enero de 1932, siendo con ligeras reformas sancionado por el Congreso el 30 de junio de dicho año, para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1934.-

Con prioridad a la consideración de las disposiciones de la ley actual y a modo de introducción, nos referiremos a algunos antecedentes legislativos de la misma.

La primera iniciativa concreta en el país, se presentó al Congreso durante la presidencia del Dr. Hipólito Yrigoyen, siendo Ministro de Hacienda el Dr. Domingo Salaberry en el año 1917. Es interesante destacar que frente a la necesidad de cubrir el déficit presupuestal el Poder Ejecutivo buscó la implantación de un impuesto a la renta, que debía entrar en el sistema fiscal como un impuesto de substitución de otros muchos "que provocaban el encarecimiento de la vida e impedían el desarrollo de la producción general. Ese viejo e inicial propósito aún no ha sido cumplido y a más de medio siglo de dicho proyecto, la legislación tributaria argentina sigue padeciendo iguales males, sin haber recurrido nunca a remedios de fondo sino a soluciones circunstanciales.

Continuando con el comentario del proyecto referido, diremos siguiendo el pensamiento del Dr. Oría (1), que el mismo era moderado y más bien parecía afrontar el problema de dar aplicación general sobre todo el territorio de la Nación a un impuesto que afectara las rentas, que iniciar un régimen de progresiones. El proyecto pasó a la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados y el Dr. Víctor Molina, proyectó sobre sus bases un nuevo impuesto, con la escala progresiva más acentuada.

---

(1)OMIA - Ob. Cit. - Pág. 642.-

En el año 1923 el Dr. Herrera Vegas presenta un nuevo proyecto con la colaboración del Dr. Salvador Oría, que el Congreso no llegó a considerar, pues no estaba resuelto el aspecto legal, es decir su constitucionalidad.

Estos han sido a grandes trazos, los antecedentes al decreto del año 1932 que implantó como ya dijimos el Impuesto a la Renta en nuestro país.

Seguiremos en nuestros comentarios el texto ordenado de la ley 11.682, de acuerdo al decreto 10.653 del 15 de junio de 1956 y sus posteriores modificaciones.

La estructura del impuesto argentino, se asemeja a la de algunos países en que este tipo de impuesto ha alcanzado pleno desarrollo. En líneas generales se ubica entre los del tipo cedular en cuanto a su forma, pero en su fondo sin embargo, con una tasa básica y adicional uniformes para todas las categorías, configura un típico impuesto global.

La ley distingue cuatro categorías teniendo en cuenta el origen de las rentas, correspondiendo la primera a la renta del suelo, la segunda a la renta de capitales mobiliarios, la tercera a las rentas del comercio, industria, etc. y la cuarta y última a la renta del trabajo personal.

La actual estructura de la ley, si bien conservó la que fue dada por la primera o sea la Nº 11.586, modificó parcialmente la naturaleza del gravamen. Así la ley Nº 11.586 implantó dos impuestos: uno cedular que gravaba los réditos agrupados en cuatro categorías con tasas proporcionales liquidándose y cobrándose separadamente por cada cédula; y otro global, de tasa progresiva a cobrarse sobre el conjunto de réditos cuando sobrepasa dicho monto. Al convertir la actual legislación el primer gravamen de real en personal, el sistema adquirió uniformidad, el impuesto tomó en forma íntegra su carácter de directo personal.(1)

---

(1) MARCOS ROBINOVICH - Revista de Derecho Fiscal. - Tomo III - Pág.

No obstante la clasificación en categorías señalada, la diferenciación que existe en la tributación de las mismas, radica en la exención mayor que gozan los réditos provenientes de la cuarta o sea la renta del trabajo personal. Nuestra legislación concede este preferencial tratamiento siguiendo tendencias generales en la imposición y considerando acertadamente la notable diferencia entre la renta del capital y del trabajo, la que consiste en el distinto carácter de la relación existente entre el rédito y la actividad personal de su titular, pues mientras en el primer supuesto esta conexión viene a ser casi nula, en el segundo es amplia e inmediata. (1).

Hemos visto hasta aquí, la estructura que el impuesto a la renta ha tomado en nuestro país, veamos ahora que se interpreta como rédito y quienes son los responsables del impuesto.

El art. 2º establece que a los efectos de la ley son réditos, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se encuentren incluidos en ellas, las rentas de cualquier denominación o especie, dando a continuación una enumeración enunciativa y aclaratoria.

Dejamos de lado por su extensión, los distintos alcances que han dado los tratadistas al concepto económico del rédito, tratando de concretar el criterio fiscal que rige la materia.

Al mismo podemos localizarlo en las conclusiones a que oportunamente arribó al respecto la Suprema Corte de Justicia, que siguió las doctrinas de más arraigo en la materia, llegando en definitiva a señalar los caracteres distintivos del rédito: periodicidad, existencia de la fuente y habitualidad y permanencia de la misma. La habitualidad, uno de sus caracteres determinantes, es tra-

---

(1) MARCOS RABINOVICH - Revista de Derecho Fiscal. - Tomo I. - Pág. 171.-

tado en el artículo 3° de la ley que si bien intenta una definición no es absoluto, siendo necesario para su total comprensión examinar las disposiciones relativas el alcance del impuesto a las Sociedades Eventuales.

Son responsables del impuesto quienes perciban réditos de fuente argentina, ya se trate de personas de existencia visible o ideal cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia, así como las sucesiones indivisas mientras no haya declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla igual finalidad.

Esta disposición se complementa, con la señalada en el artículo 17 de la ley N° 11.683 que enumera a las personas obligadas a pagar el impuesto con los recursos que administren o de que dispongan, como responsables de cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rigen para aquellos, o que especialmente se fijen para tales responsables y bajo las penas y sanciones de la ley.

Establece asimismo la ley de réditos que el impuesto será devengado sobre el rédito neto, el que se obtendría restando del rédito bruto, los gastos necesarios efectuados para obtener, mantener y conservar dichos réditos y cuya deducción admite la misma. La tasa del gravamen será aplicada sobre la suma que resulte de restar al rédito neto, las deducciones que se acuerden por concepto de renta mínima no imponible y cargas de familia.

El artículo 20° de la ley, fija con relación a los dos últimos puntos señalados, que las personas de existencia visible residentes en el país, tendrán derecho a deducir de sus réditos, en concepto de renta no imponible, la suma de $ 7.200.- anuales, elevándose esta cifra en $ 2.400.- para los contribuyentes que tengan

cargas de familia. A partir de 1º de enero de 1957, a raíz del decreto 23.598/56, sin perjuicio a la deducción señalada, también derecho a una adicional, igual al excedente de dicha suma y hasta un máximo de $ 20.000.-, los contribuyentes comprendidos en el art. 62, es decir de cuarta categoría.

En concepto de cargas de familia el artículo 21, acuerda la deducción de $ 2.400.- anuales por el cónyuge, de $ 1.800.- por cada descendiente en línea recta, siendo varones deben ser menores de edad o incapacitados para el trabajo y en el caso de mujeres sin limitación. También establece deducción de $ 1.800.- anuales por cada ascendiente, al igual que por cada hermano, suegros, y yernos. En los casos mencionados de hermanos y yernos, se aplica igual criterio con respecto al sexo que tratándose de descendientes.

Cuando las cargas de familia, con exclusión del cónyuge excedan de dos, se permitirá una deducción adicional de $ 600.- anuales, por cada una.

La reciente ley 14.789 del 1º de enero de 1959 modifica los mínimos no imponibles y las deducciones por cargas de familia, aumentando a partir del 1 de enero del corriente año aumentos en los montos señalados que se detallan y comentan en este mismo capítulo inciso E.-

En materia de exenciones se ha dispuesto las mismas atendiendo a la calidad del titular de la renta o a las finalidades perseguidas por éste y considerando también razones de orden práctico.

Dentro de las disposiciones especiales que las determinan podemos agruparlas en: exenciones a los réditos del fisco, nacional, provincial o municipal y sociedades de economía mixta en la parte que corresponda a los primeros; a los réditos de entidades expresamente exentas por leyes nacionales, las utilidades de sociedades cooperativas, instituciones religiosas, asociaciones de asistencia

social, entidades mutualistas, asociaciones deportivas y de cultura física, las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por diplomáticos y agentes extranjeros, las dietas de los legisladores, los intereses en caja de ahorro, etc. Exime también a las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causa de muerte o incapacidad producido por accidente o enfermedad excluyendo en forma expresa las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, y las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por preaviso y despido.

La ley del impuesto a la renta en nuestro país, fijado en sus artículos Nº25 y 26 recargos por ausentismo, esto es una sanción impuesta a los contribuyentes que obtengan una determinada clase de renta de fuente argentina, por la circunstancia de residir habitualmente en el exterior, donde se suponían consumidas las mismas.

Estas disposiciones han quedado recientemente sin efecto en virtud de lo establecido en la ley 14.789 en su art. 6 , por el cual se derogan todas las normas en este sentido.

Un principio fundamental en materia de réditos es señalar concretamente el ejercicio fiscal en que nace y termina el período de imputación de ingresos y egresos, a fin de establecer el rédito gravable. Nuestra ley establece la anualidad del gravamen y fija las fechas en que comienza y termina el año fiscal; al respecto el artículo 17 señala que el mismo comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. La fijación o elección del ciclo anual, se encuentra en la necesidad de correlacionar el monto y la periodicidad de los gastos de la administración pública con los recursos para hacerle frente. (1)

(1) ALBERTO T. LOPEZ - Ob. Cit. - Pág. 105 - Tomo I.-

Antes de concluir con las breves consideraciones realizadas al título I de la ley, relacionado con las disposiciones generales, haremos referencia al tiempo, la época y el momento en que los réditos se convierten en imponibles. Son dos los sistemas que se pueden aplicar a saber: en el momento de materializarse el crédito, es decir cuando fue percibido, o bien en el momento en que se conocen antes de percibirse, es decir cuando son devengados.

En el artículo 15° del Decreto Reglamentario de la ley 11.682 se establece que se considerarán réditos del ejercicio los percibidos o devengados en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente. Sintetizando; el Impuesto debe declararse en general tomando como base el sistema del percibido, aceptándose u obligándose en determinados casos el método del devengado, siendo la condición esencial para la adopción de uno u otro, su homogeneidad y carácter constante. Aplicando uno de estos criterios no es posible cambiarlo sin la autorización expresa de la D.G.I. En el título II la ley del Impuesto a los Réditos, trata en forma especial de cada una de las cuatro categorías adoptadas.

En la primera categoría, los réditos deben ser declarados por el propietario de los bienes raíces o por los locatarios en casos de sublocación. En esta categoría deben declararse por el sistema del devengado, por expresa disposición en el art. 17, inc. b).

Son réditos de primera categoría el producido de la locación de inmuebles urbanos y rurales, cualquier contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o arrendamiento, las mejoras no indemnizadas realizadas por inquilinos o arrendatarios que constituyan un beneficio para el propietario, los gravámenes sobre la propiedad que el inquilino haya tomado a su cargo, los ingresos abonados por

los inquilinos o arrendatarios por usos o servicios que suministre el propietario y el valor locativo computable por la ocupación de inmuebles por sus propietarios o cedidos gratuitamente o en un precio no determinado.

El art. 45 de la ley nos determina los réditos de la segunda categoría a saber: los derivados de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, etc. y en general toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago; los réditos de locación de cosas muebles y derechos, regalías o subsidios periódicos, rentas vitalicias o ,anticipaciones en seguros sobre la vida; ingresos que se perciben por la transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, etc., las utilidades que distribuyan las cooperativas excepto las de consumo, las sumas percibidas por las obligaciones de no hacer; y los dividendos de acciones de sociedades constituídas en el país.

A diferencia de la categoría anterior, el impuesto debe declararse siguiendo el sistema del percibido, al igual que en la cuarta categoría, no así la tercera que admite ambos sistemas.

Es dable mencionar que la reciente reforma tributaria ha incluído en las disposiciones del art. 17 , inciso b) referido al sistema a adoptar para declarar los réditos, a los originados en jubilaciones o pensiones liquidadas por las cajas de jubilaciones, que podrán ser imputados por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan.

Los réditos de tercera categoría, los derivados del ejercicio del comercio, la industria, la minería, la explotación agropecuaria y de cualquier actividad que constituya negocio de compraventa,cambio o venta o disposición de bienes. También se incluyen en esta categoría los derivados de actividades de comisionista, rematador,

consignatario y auxiliares del comercio no incluídos expresamente en la cuarta, las participaciones en los beneficios de cualquier clase de sociedades que tengan por objeto la obtención de lucro y todos los demás réditos no incluídos en las otras categorías.

Se establecen a continuación una serie de disposiciones que contemplan casos particulares o especiales que se pueden presentar en la determinación del rédito gravable, así como también se establecen las normas a que deberá ajustarse para la determinación de los beneficios, aspectos ambos ampliados en forma considerable en el Decreto Reglamentario.

Las sociedades de capital reciben un tratamiento especial, estableciéndose en el art. 56 de la ley, que quedan sujetas a la tasa del 30% que se abonará en carácter definitivo y sin perjuicio de lo que corresponda abonar en concepto de ausentismo, las sociedades en comandita por acciones en la parte que corresponde a los comanditarios y las asociaciones civiles y demás asociaciones organizadas jurídicamente como anónimas o otra forma comercial, que obtienen sus recursos en todo o en parte de la explotación de juegos, espectáculos y actividades similares.

Tratándose de sociedades de capital constituídas en el extranjero que tengan en el país un establecimiento comercial, industrial o de otro tipo, organizado como empresa estable abonarán la tasa del 35%; la ley 14.789 elevó este porcentaje al 38%.

El art. 50 en su última modificación por la ley referida, expresa asimismo que cuando las sociedades mencionadas precedentemente, abonen dividendos o utilidades a sus beneficiarios, deberán retener e ingresar a la Dirección General Impositiva el 6% de las sumas pagadas, salvo cuando los tenedores hayan declarado los valores respectivos a la Dirección. En materia de cobro de dividendos han regido en la ley dos sistemas: individualización, cobro de dividen

dos sin r tención y desaparición del requisito de individualización y retención con carácter general, sobre todos los dividendos. Las disposiciones actuales otorgan la opción al contribuyente de individualizarse, no correspondiendo en ese caso la retención en el momento del cobro.

Adoptado este último temperamento opcional, por Resolución General N 424 de la D.G.I. se determina que las personas o entidades que perciban dividendos en acciones al portador y deseen evitar la retención del 8% que fija el artículo 56º de la ley, deberán solicitar a la Dirección una tarjeta de individualización, mediante la presentación de una declaración jurada en la que conste la totalidad de las acciones al portador que posean a la fecha de la declaración. La Dirección se reserva el derecho de negar la entrega de dicha tarjeta cuando no se pruebe en forma fehaciente la propiedad de las acciones declaradas.

Por disposición de la ley 14.799, los beneficiarios de réditos originados en dividendos, debentures y otros valores al portador, que optaren por no individualizarse, no computarán dichos réditos para la determinación de la renta neta imponible y podrán no incluir los capitales respectivos en la declaración anual del patrimonio. Si se trata de títulos públicos, nacionales, provinciales o municipales, podrá seguirse el mismo procedimiento.

Cerrado el paréntesis efectuado, dado la importancia posterior para el desarrollo del tema del tratamiento dispensado a las sociedades de capital, continuaremos el análisis de las disposiciones de la ley para la cuarta categoría de réditos.

Se comprenden en esta última categoría los réditos del trabajo personal y se incluyen en ella, el desempeño de los cargos públicos, el ejercicio de profesiones liberales y oficios o la prestación de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturale

en en cuanto no se hallen incluídos precisamente en la tercera categoría; el desempeño de funciones de albacea, síndico, gestor y actividades similares, trabajo personal en relación de dependencia, ejercicio de actividades de corredor, viajante y despachante de aduana, y servicios personales prestados por socios en cooperativas de trabajo. Se consideran asimismo dentro de esta categoría las jubilaciones, pensiones, retiros, o subsidios de cualquier naturaleza, que tengan su origen en el trabajo personal.

En sus títulos III y IV se ocupa de las deducciones y disposiciones específicas con relación a esta categoría aspectos estos no esenciales a nuestro tema, así como también las disposiciones transitorias del título VI.

Como referencia final, el título V se ocupa de la tasa básica proporcional del 7% y otra adicional progresiva para réditos superiores a m$n 10.000.-

Ambas tasas en conjunto gravan con el 9% un ingreso imponible de m$n 10.000.- hasta el 43% sobre el excedente de réditos de m$n m$n 4.000.000.- con una tasa fija de m$n 1.511.000.-

La ley 14.789 incrementó la tasa básica señalada al 9%, modificándose también la progresiva, que en definitiva gravan en conjunto con un 11% un ingreso imponible de $ 10.000.- hasta el 45% sobre el excedente de réditos de $ 4.000.000.- con una tasa fija de $ - - - $ 1.645.250.-

B).- Críticas y Comentarios a la Ley de Réditos.-

Hemos hecho hasta aquí un somero análisis de las disposiciones legales del Impuesto a los Réditos en nuestro país, dejando los comentarios y críticas sobre el mismo; que trataremos a continuación.

a) Categorías

La técnica actual clasifica con éxito las rentas diferenciándolas por su origen y por su monto; con el establecimiento de las cuotas progresivas, fundadas en el origen de las mismas rentas y en aspectos económicos y sociales, para distinguir las que provienen del capital o del trabajo llamándolas rentas activas o pereceosas; con la aplicación de ciertas cuotas proporcionales a determinadas rentas y los mínimos de exención para quienes tienen lo indispensable para la vida, con las sobretasas a los márgenes superiores de las rentas ingresadas y la larga serie de minuciosos elementos de ordenación que tienen las leyes contemporáneas, logrando de esta forma el impuesto a la renta alcanzar un grado apreciable de justicia.(1)

La división en las cuatro categorías que realiza la ley es en principio correcta, habiendo servido de criterio para establecerlo el origen de la renta, que proviene de tres fuentes; el capital, el trabajo y la combinación de ambos. La división en categorías es principalmente importante desde el punto de vista administrativo ya que se trata de un impuesto personal y se grava la imposición sobre la renta neta total.

La ley no sigue rigurosamente el principio cedular en la imposición al rédito, habiendo incluído en ciertas categorías réditos cuyo origen es distinto, así en la primera categoría figuran entre la renta del suelo, los importes abonados por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios suministrados por el propietario. Las regalías sin limitación ninguna que se incluyen en la segunda categoría correspondiente a la renta

(1) ORIA - Ob. Cit. -Pág. 605.-

de capitales mobiliarios, admite en consecuencia las regalías originadas por los inmuebles. (1)

En realidad lo apuntado precedentemente no tiene otra importancia que la de mantener una pura técnica impositiva, pues la forma adoptada para la liquidación del gravámen hace que el mismo no se vea afectado por desviaciones de esa naturaleza.

Es distinta la situación cuando la ley, como en el caso de los auxiliares de comercio, los incluye en tercera categoría, o sea dentro de los réditos originados en el comercio y la industria, privándolos de las desgravaciones que les correspondería de ser incluídos en la cuarta categoría que contempla los réditos producidos por el trabajo personal.

La principal objeción que nos merece la ley de Réditos en cuanto a la división en categorías es precisamente en este sentido.

Aceptado y reconocido el derecho a que los contribuyentes de réditos originados en su actividad personal gocen de algunas exenciones o privilegios, queda por analizar quienes deben ser favorecidos por estos beneficios.

Se hallan incluídos en tercera categoría los artesanos y pequeños comerciantes o industriales, que deben generalmente el origen de sus réditos al esfuerzo y capacidad personal más que a la productividad de los capitales empleados. No es tarea fácil medir la incidencia de uno y otro aspecto en actividades de esta naturaleza, pero sería factible incorporar una nueva categoría que agrupara a los mismos, sin necesidad de que fueran considerados obligatoriamente en las disposiciones de la que contempla el trabajo personal.

De esta manera sería posible regular los distintos casos calibrando con precisión las condiciones a que se deberían ajustar este tipo de explotaciones para ser incluídas en la eventual nueva cate-

(1) MARCOS RABINOVICH - Revista Derecho Fiscal - Tomo XV-Pág. 57.-

goría.

De igual modo, los profesiones liberales se podrían incluir - dentro de la misma categoría, excluyéndolas por lo tanto de la tercera y la cuarta respectivamente, y reglamentando con precisión los casos en que por configurar más una actividad comercial que personal, caerían en las disposiciones generales que gravan réditos de la naturaleza antedicha.

La división en categorías tiene su fundamental importancia en el tratamiento especial que puede otorgar a los réditos de distintas procedencias, para ello la mayor discriminación contribuiría a una más justa imposición. Los dos casos señalados no tienen otro - alcance que el de meros enunciados, ya que un estudio detenido del tema quiera arribar a conclusiones más extensas y minuciosas.

Es interesante a título de ejemplo, señalar la división en categorías que adopta la ley de Impuesto a la Renta en Grecia, en que fija los siguientes: (1)

A - Inmuebles.
B - Arrendamientos de tierras.
C - Capitales mobiliarios.
D - Comercio e Industria.
E - Agricultura.
F - Sueldos y salarios.
G - Honorarios de profesiones liberales.

En conclusión una división más completa permitirá una mayor e justicia para poder graduar la imposición, de acuerdo a las necesidades que en el orden económico social requieran encausar la política tributaria.

---

(1) Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol. IX Nº12- Enero/Abril 1955.-

b) Mínimo no imponible y cargas de familia

El principio de generalidad del impuesto da la idea de quien o quienes debían el mismo, y conexo a tal principio se desprende el problema de las exenciones impositivas y del mínimo no imponible y cargas de familia. Para la determinación de la renta neta sujeta a impuesto es necesario deducir de la renta bruta los importes correspondientes a los conceptos señalados.

Realizar la justicia es gravar a los iguales como iguales y no los distintos como si fueran iguales, la idea moderna de la igualdad está en función de la idea de sacrificio y es alrededor de la cual giran todas exenciones, excepciones, discriminaciones, cargas de familia, mínimo no imponible, etc. que justifican caso por caso, que algunos ciudadanos o grupos de ciudadanos no paguen determinados impuestos o gocen ciertas ventajas compensatorias de la desigualdad económica y social en que viven. (1).

En todos los casos se persigue, con equidad, evitar la incidencia del impuesto sobre la parte del crédito que el contribuyente y los familiares a su cargo necesitan para solventar su mantenimiento indispensable dentro de las condiciones de una vida digna.

La determinación precisa dentro de ideales de justicia del - "quantum" del mínimo no imponible y las cargas de familia es en sí una tarea ardua, máxime cuando juegan factores tan complejos como el alza del costo de la vida e inflación creciente.

La universalidad del impuesto llevada a su práctica efectivización, origina serias dificultades en las tareas de recaudación y control, pero ellas deben superarse para que no se provoque además de una irritante desigualdad un perjuicio fiscal por la pérdida de una legítima recaudación, y como contrapartida la gravitación sobre

---

(1) G. ARMANDA - Ob. cit. - Pág. 647 - Tomo II.-

otras clases de contribuyentes, que por vía de mayores tasas habrían de soportar la pasividad para con los privilegiados.(1)

En la post-guerra, el valor real de los mínimos no imponibles y cargas de familia se redujo considerablemente debido al alza de los precios, no guardando una relación entre el ingreso medio y los gastos de mantenimiento del contribuyente y su familia.

En repetidas oportunidades las modificaciones impositivas en estos rubros han buscado morigerar esta evidente injusticia siempre apelando a ajustados recursos, es decir el aumento de los importes deducibles por mínimo no imponible y cargas de familia.

A partir del 1/1/57 por Decreto 23.598/56 los contribuyentes de cuarta categoría, con réditos superiores a $ 7.200.- tendrán derecho a una deducción adicional hasta m$n 28.800.-, la ley 14.789 incrementó este monto a $ 38.400.-

No obstante todas estas modificaciones, las deducciones en este sentido, en un proceso económico de los caracteres del argentino no pueden necesariamente adecuarse a un sentido de justicia.

Es ilustrativo al respecto lo manifestado por Alfonso Lago en el ya mencionado artículo del diario "La Nación"(2), donde expone, que basado en las estadísticas oficiales (3) los costos de sostenimiento equivalían en el año 1943 a 1/16 de los de la actualidad, siendo en esa época la base no imponible de $ 2.400.- anuales. Aplicando sobre dicha base el costo actual, tendríamos que la ponderación de la misma la llevaría a un mínimo de $ 38.400.- Confrontando este cálculo con los mínimos anteriores observamos que únicamente se aproxima a la base calculada, la relativa al trabajo personal que es

---

(1) ALFONSO LAGO - Diario "La Nación - 25/8/58.-

(2) 28/8/58.-

(3) Ministerio de Hacienda - Direc. Nac. de Estadísticas y Censos.-

de $ 36.000.- (7.200.- + 28.800.-), quedando como es notorio bastante alejada la base de $ 7.200.-. Ahora bien, aceptando la base de $ 36.000.- como aproximadamente ajustada, no a la realidad, pero sí a una relación constante al mínimo establecido para el año 1943 y el incremento de costo, la misma correspondería a la persona sin cargas de familia y con réditos exclusivos de cuarta categoría, sería admisible la mitad de dicho importe para los réditos de las otras tres categorías, es decir $ 18.000.- en lugar de $ 7.200.-

Si admitimos pues como deducción para el contribuyente la suma de $ 18.000.-, en las condiciones expuestas, si el mismo constituye un hogar, dicho costo se duplicaría, es decir que un contribuyente por el solo hecho de tener cargas de familia incrementaría su base mínima no imponible a $ 36.000.- Este argumento se ve reforzado si observamos que la legislación vigente hasta el 31/12/58 reconocía en este caso $ 2.400.- de incremento, el que aplicándole el coeficiente de ponderación utilizado inicialmente, nos llevaría a una suma doble de la propuesta.

Ahora bien, quiere decir que hasta aquí, siguiendo el planteamiento empleado tendríamos el mínimo no imponible siguiente:

	Categoría	
	1-2-3-	4
Contribuyente s/cargas de familia	18.000.-	36.000.-
Contribuyente c/cargas de familia	36.000.-	54.000.-

Al mismo hay que adicionarle los importes correspondientes a las cargas de familia, para las cuales será necesario aplicar el mismo criterio, es decir, si admitimos como costo del mantenimiento del contribuyente $ 18.000.- podemos tomar igual suma para el cónyuge y la mitad para las demás cargas.

Con fines aclaratorios, incluiremos ejemplos típicos para contribuyentes con cargas de familia:

	Categoría 1-2-3-	4
Casado sin hijos	54.000.-	72.000.-
Casado con dos hijos	72.000.-	90.000.-

Si proporcionáramos los casos específicos de la cuarta categoría, tendremos que un contribuyente sin cargas de familia no sería posible de imposición hasta un sueldo mensual de $ 3.000.-; un casado sin hijos hasta $ 6.000.- y casado con dos hijos hasta $ 7.500.-

Si tenemos en cuenta los aumentos crecientes que en materia de salarios se han debido admitir para compensar las necesidades urgentes de la clase trabajadora, que aunque no sea el camino aconsejable, ha sido el utilizado, veremos que los montos a que se arribó no son exagerados, y están más cerca de la realidad económica social, que los dispuestos por la ley o aún por muchos de los proyectos presentados últimamente.

La ley 14.789 promulgada el 10 de enero de 1959 dispone incrementar los mínimos no imponibles y cargas de familia, a los siguientes montos:

	Hasta el 21-12-58	A partir 1-1-59
1) Mínimo no imponible para todas las categorías	7.200.-	12.000.-
2) Adicional cargas de familia	2.400.-	6.000.-
3) Deducción por cónyuge	2.400.-	6.000.-
4) Deducción por cada una de las otras cargas	1.800.-	3.600.-
5) Deducción adicional cuando las cargas excedan de dos	600.-	1.200.-
6) Deducción adicional para rentas del trabajo personal	28.800.-	38.400.-

De la tabla comparativa que precede surge claramente que los

aumentos mencionados no responden a las necesidades reales de los contribuyentes y menos aún a la importancia que les dió el propio mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de reformas impositivas, calificándoles como fundamentales.

Aplicando las nuevas deducciones por mínimo no imponible y cargas de familia al ejemplo que hemos realizado anteriormente resultaría:

Categorías 1, 2 y 3	Hasta 31-12-58	Desde 1-1-59	Según ejemplo
Casado sin hijos	12.000.-	24.000.-	54.000.-
Casado con dos hijos	15.000.-	31.200.-	72.000.-
Categoría 4			
Casado sin hijos	40.800.-	62.400.-	72.000.-
Casado con dos hijos	44.400.-	69.600.-	90.000.-

Es decir que de acuerdo a la nueva ley, son imponibles los sueldos superiores a $ 5.200 para un casado sin hijos y de $ 5.800, para la familia tipo. Relacionando estos sueldos con los que surgen de nuestro ejemplo, tendremos una diferencia mensual de $ 800.- para el primer caso y de $ 1.700.- para el segundo.

Si bien las diferencias referidas no son de proporciones exageradas, recordaremos en el ejemplo tomado en comparación, que calculamos los costos de sostenimiento actuales en 15 veces los de 1943, y teniendo en cuenta, según las publicaciones de la Dirección Nacional de Estadísticas y Censos (1) que el aumento del costo de vida para los primeros meses de 1959 ascendió al 2066 %, vemos que aún el cálculo del ejemplo mencionado ha quedado fuera de actualidad.

Una pregunta surge espontáneamente al proponer deducciones que

---

(1) Boletín Mensual - Marzo 1959 - Pág. 293.-

a primera vista pueden parecer elevados, se cómo el Estado podrá compensar el menor ingreso.

En realidad, la contestación a esta pregunta va implícita en las conclusiones generales de este trabajo, pues para poder llevar a cabo un proyecto semejante, es necesario condicionarlo a otros aspectos fiscales y económicos sin los cuales, hacerlo sería contraproducente.

Es destacable asimismo, que más del 60% de los contribuyentes para el Impuesto a los Réditos, han declarado una renta neta (sin deducciones de carga de familia) de hasta aproximadamente $ 30.000.- y han pagado impuestos en un promedio inferior a $ 1.700.- Un 38 % de los contribuyentes ha tenido rentas/promedio de $ 15.500.- y abonado impuestos por $ 330.- aproximadamente (1). Teniendo en cuenta el costo de la recaudación, sería de reflexionar sobre la conveniencia de sostener este tipo de imposición, habiéndose propuesto en algunas oportunidades anteriores, modificar el sistema e implantar un impuesto fijo para tales contribuyentes.

La ley 14.789 agrega al artículo 21 de la ley de procedimiento varios párrafos por los cuales se exime de presentar declaraciones juradas a los contribuyentes que no hayan tributado más de $ 3.000.- anuales, en un período base a establecer, debiendo ingresar en concepto de impuesto, una suma equivalente a la determinada en el año base, siendo los pagos definitivos si la declaración de tal año es exacta. Si los ingresos aumentaran en un 25% en cualquiera de los años en que rija el sistema deberá volverse a la presentación de declaraciones.

El sistema propuesto regirá únicamente, de no mediar disposición especial del Poder Ejecutivo, para la primera, segunda y cuarta categoría.

---

(1) Revista Economic Survey Nº 593 del 30/1/57.-

Esta reforma constituiría un verdadero adelanto en la materia, pero como se advierte, los pequeños negocios solo entrarán al sistema por vía excepcional, siguiendo los de cuarta categoría sujetos a la retención obligatoria a cargo de sus empleadores.Comentan al respecto Alberto T. López y Francisco C. González (1) que los beneficiados de estas disposiciones son principalmente los contribuyentes de ingresos "congelados" y la reducción a que se aspira en la masa de papeles a mover por el fiscalizador y su consecuente disminución de costos, no se operará posiblemente en la forma presumida, pues el número de obligaciones no decrecerá, pues las escalas de sueldos e ingresos, producto de la inflación, superan con facilidad los aumentos dispuestos por los mínimos no imponibles.

En lo que respecta a una reforma de fondo, el sistema de fijar mínimos no imponibles y deducciones adicionales de carácter estático, no aportan sino soluciones temporarias que es necesario corregir periódicamente. Otro tipo de solución más dinámica y permanente sería la de que anualmente se fijara con anticipación cuáles serían dichos montos.

En cuanto al proceso o forma de su determinación podrían adoptarse dos caminos, por medio de una ley anual, o bien estableciendo los mismos en forma matemática, mediante una relación directa entre el mínimo no imponible y las cargas de familia, y por ejemplo el índice del costo de la vida y el ingreso medio por habitante.

De los dos métodos, el segundo nos parece más aceptable y práctico, ya que el primero podría producir inconvenientes por no sancionar la ley en forma oportuna o prestarse a que se introduzcan reformas subrepticias a la misma. Por otra parte, de aplicar el segundo, siempre quedaría el recurso de la reforma de la ley ante situaciones especiales que no permitieran mantener el criterio estable

---

(1) Revista de Derecho Fiscal - Enero 1959 - Nº91 - Pág. 262.-

cido.

Un aspecto de interés en la materia lo constituye la determinación de la unidad más adecuada para la aplicación del impuesto, siendo evidente que en este sentido ella sería la familia, dado que en último análisis es la productora y consumidora del rédito.

Considerando el núcleo familiar formado por los padres y los hijos exclusivamente, el tratamiento a dispensar debemos dividirlo en dos aspectos, el que puede darse a los réditos de los esposos y el de los hijos.

Los réditos de los esposos pueden recibir principalmente tres distintos tratamientos; consistiendo el primero en considerar a los esposos como socios pudiendo en tal forma presentar declaraciones individuales, dividiendo el rédito en partes iguales, sin considerar quien lo obtuvo. El segundo método consiste en que el marido y mujer presenten una sola declaración al igual que un contribuyente - soltero, con la salvedad de las deducciones adicionales; admitiendo el tercer sistema la presentación optativa de una sola declaración conjunta o bien dos separadas.

El tratamiento a dispensar a los hijos que sigan viviendo con los padres debe también ser motivo de análisis. Por ejemplo, la legislación impositiva de EE.UU. dispone al respecto que mientras son cargas de familia legalmente, su rédito propio hasta 600 dólares, se halla libre de gravámenes, y son deducibles como carga de familia. Sugeridos los máximos establecidos, o bien si por otras causas dejan de ser considerados como cargas de familia, la ley los trata como contribuyentes independientes.

Este método tiene el inconveniente de que tratándose de rentas patrimoniales, la transferencia de las mismas a los hijos los transforma en contribuyentes individuales, con las consiguientes ventajas, aún cuando continúen siendo parte de la familia, inconveniente

éste también observable en el caso de los rentas de cuposos cuando se aplica el método de las declaraciones individuales.

Vickrey (1), como solución del problema, estima que debe considerarse a todos los miembros del núcleo familiar partícipes en la obtención del rédito, sumando el total de la renta y dividiéndola entre los componentes, considerando a los hijos partícipes parciales con un cociente menor que uno.

La ley argentina atribuye al marido en forma total los réditos provenientes de bienes gananciales, disponiendo asimismo que no rigen a los fines del Impuesto a los Réditos las disposiciones del Código Civil con respecto, al carácter de todos bienes. Exceptúa de este tratamiento a los bienes gananciales adquiridos por la mujer, cuando ésta tenga la administración de los mismos en virtud de resolución judicial, o bien cuando exista separación legal de bienes. Los réditos que la ley atribuye a cada cónyuge son los provenientes de actividades personales, de bienes propios, o bien de aquellos adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, en este último caso se trate de la mujer y haya hecho previamente constar en la escritura de adquisición que el origen de los fondos proviene de alguno de los conceptos señalados.

Con respecto a los hijos se establece en el art. 3º de la ley (T.O. 1956) que los réditos de los hijos menores de edad deberán ser declarados por la persona que tenga el usufructo de los mismos, a tal efecto los réditos del menor se adicionarán a los propios del usufructuario.

Otro aspecto de interés para analizar, es la irregularidad del rédito, que crea complicaciones en la determinación de los beneficios de un período determinado, si se pretende la igualdad en el tra

---

(1) W. VICKREY - Agenda for Progressive Taxation - Cap. IV-X-XI-XIII New York - Ronald Press 1947.-

tamiento, con aquellos otros tipos de réditos que son constantes. Parte de este problema lo constituyen las exenciones personales que acuerdan las leyes impositivas y que de no mediar rédito en un período o ser este reducido, no puede utilizar el beneficio acordado beneficio que no se acrecienta si en el subsiguiente período tuviere réditos gravables. Por esta razón si acumuláremos los réditos de una persona con rentas fluctuantes en un número de períodos determinados, y fueran en su monto total iguales a los de otro que ha mantenido un flujo de ingresos constante por sobre los límites gravables, veríamos que pagarían distintas sumas de impuestos.

El gravamen se agrava si la tasa aplicable es progresiva y las variaciones del rédito que llamaremos irregular es pronunciado.

La ley argentina no contempla situaciones como las previstas, o no ser la compensación de quebrantos por un período máximo de cuatro años, que evidentemente no aporta una solución a nuestro problema, y la injusticia tributaria que surge de la falta de disposiciones que contemplen situaciones como las tratadas se ha visto claramente reflejada en los casos de pago de retroactivos salariales y jubilaciones acumuladas.

Siguiendo a J.F. Due (1) en las soluciones factibles que se pueden encontrar tendremos las siguientes:

a) sistema de promedios móviles: comprende el cálculo del impuesto anual sobre la base de un promedio móvil, suavizando las variaciones pero conduciendo a una obligación tributaria considerable cuando el rédito disminuye bruscamente.

b) promedio simple a opción a un nuevo cálculo: el contribuyente puede optar por un nuevo cálculo de su obligación tributaria de años anteriores y tomar el promedio de la renta gravable. Es este un método que brinda una mayor equidad, si bien crea complicaciones se

(1) J. Due - Cap. 10 - Página 167- Ob. Cit.

rios en cuanto a su fas práctica tanto al contribuyente como a la - administración. En general este método posee méritos suficientes - sin ser una solución perfecta.

c) promedio acumulativo: propuesto por Vickrey, este sistema prescin de de la necesidad de un nuevo cálculo del impuesto de años anteriores y de mantener comprobantes de ejercicios pasados, principales críticas al método anterior.

El sistema consiste en acumular el total de renta gravable, sobre este total se calcularía por medio de una tabla el impuesto. El impuesto acumulado y pagado al principio de cada año se restaría del impuesto total a pagar sobre el rédito acumulado al cierre del año fiscal para hallar la suma de impuesto exigible por el período. Este método de complejidad aparente dificulta su adopción.

En definitiva, el permitir a los contribuyentes trasladar las exenciones no empleadas de un año al otro, opción que merecería pocas objeciones, podría aconsejarse como una solución inmediata al problema, pero de carácter transitorio, hasta tanto el estudio detenido permita adoptar el sistema definitivo más conveniente dentro de las consideraciones generales expuestas precedentemente.

Resumiendo, la ley argentina necesita como una de sus reformas urgentes, adecuarse más a la realidad económico-social, comenzando por reactualizar los mínimos no imponibles y las cargas de familia, solucionando de una vez el problema, a fin de que no se presente nuevamente una situación como la actual, en la que merced al sistema imperante, frente a sueldos elevados y deducciones reducidas, el impuesto incide en forma desproporcionada frente al ingreso.

Concordante con la política a seguir tendiente a favorecer las clases económicamente menos dotadas, es necesario que se proyecten medidas de importancia que se complementen entre sí y que concurran

armónicamente al mejor logro de esos objetivos.

c) Sociedades de Capital

Hemos visto oportunamente cual es el tratamiento que la ley - argentina dispensa a las sociedades de capital, las que están sujetas en forma definitiva y sin perjuicio de los recargos por ausentismo a una tasa del 30%. Conexo a estas disposiciones debemos considerar las que determinan las condiciones para el pago de dividendos a los accionistas, y así también ya hemos señalado, que se retendrá e ingresará el 20% de las sumas pagadas salvó que los tenedores hayan declarado los valores gravados, disposiciones estas vigentes hasta el 31/12/58.-

Este sistema no es el que siempre rigió la materia, siendo su inmediato antecedente el aplicado de 1950 a 1954. En ese período - las sociedades pagaban un impuesto del 24% sobre las utilidades y retenían el 6% de los dividendos, no necesitando los accionistas incluir los ingresos gravables de este tipo en las declaraciones juradas individuales. En 1955 se modificó el sistema pero no en forma substancial, aumentándose el impuesto correspondiente a la sociedad al 30% y suprimiéndose la retención; es decir, el 6% de retención anterior se incorporó al impuesto societario directamente.

La actual legislación ha sido comentada al tratar las disposiciones de la ley de Réditos.

En el informe económico de la Cepal para la República Argentina (1), se hace referencia al sistema vigente al 31/12/58 comentando que el mismo no lleva a su conclusión lógica, ninguna de las dos teorías admitidas como plausibles acerca de la relación entre los - impuestos sobre las sociedades y sus accionistas. Una de estas teo

---

(1) C.E.P.A.L. - Desarrollo Económico de la Argentina - Pág. 162.-

rías hace hincapié en que las sociedades y sus accionistas son entidades jurídicas independientes y además, a veces no están muy vinculadas desde el punto de vista económico. La otra teoría se apoya en que el ingreso de una sociedad es, en realidad el ingreso de sus accionistas, debiendo por lo tanto gravarse las utilidades de la sociedad con las mismas tasas que rigen para los ingresos de otras fuentes. Gravar las utilidades no distribuídas exactamente - en la misma forma que los ingresos de otras fuentes de los accionistas es una tarea prácticamente imposible, los partidários de la teoría señalada en segundo término admiten como justo el tratar de igualar los impuestos sobre las utilidades distribuídas y otros ingresos personales, recaudando por otra parte un impuesto de tasa - fija sobre las utilidades no distribuídas.

Este aspecto de la legislación impositiva es motivo de intensas discusiones englobando también otros problemas conexos bajo el nombre de "anonimato". En los hechos, el punto saliente de la discusión obedece más que a la forma de tributación de las sociedades de capital, a la posibilidad brindada por el sistema de facilitar la creación de un procedimiento mediante el cual se pueda o no justificar el origen de determinadas inversiones.

De acuerdo a las nuevas disposiciones sancionadas por la ley 14.789, el acogimiento del anonimato significa, que los contribuyentes cuyas rentas se originen en valores mobiliarios tendrán una tasa máxima del 30% pagado por la entidad, más el 8% sobre el 70% restante, lo que en conjunto configura una tasa del 35,6%. Si consideramos que de acuerdo a las nuevas tasas, los contribuyentes pueden abonar por sus rentas totales hasta un máximo del 54%, es fácil deducir quienes serán, aparte de otras consideraciones, los que optarán por acogerse al anonimato.

La modificación introducida por la ley comentada no altera -

los términos anteriores en cuanto a la justificación de incrementos patrimoniales, pues la no inclusión del capital en valores mobiliarios en la declaración jurada por quienes se acogen al sistema de anonimato, se mantiene, mientras tales capitales estén invertidos en dicha forma. En el caso de liquidar estas inversiones, reinvirtiendo su producido en otro tipo de bienes, el incremento patrimonial que se opere deberá justificarse, probándose con que rentas se adquirieron, a diferencia del sistema imperante hasta la modificación del Dto. Ley 4.073/56, que ligitimaba todo incremento patrimonial con solo demostrar que los mismos provenían de la venta de títulos y acciones.

Ya hemos señalado con anterioridad, el sistema de la ley argentina para el Impuesto a los Réditos, que si bien se divide en categorías haciendo pensar en un impuesto cedular, es en realidad un impuesto global, pues el cálculo se efectúa sobre los réditos totales del contribuyente, admitido que para el cálculo del rédito neto se dispensan tratamientos propios para cada categoría.

Lo decir, dispensando un tratamiento especial para los réditos originados en dividendos de sociedades se introduce un cambio fundamental al sistema tributario, rompiendo con uno de los fundamentales principios que dan al impuesto a la renta un verdadero sentido de justicia tributaria, la progresividad de la cuota.

Al respecto, la Facultad de Ciencias Económicas de Bs. As. emitió su opinión, que hizo llegar en oportunidad de la discusión del proyecto de reformas impositivas a la Cámara de Diputados de la Nación. Tal dictámen se basó en el criterio sustentado por la Cátedra de Teoría y Técnica Impositiva, por los Dres. Enrique Reig, Alberto T. López, Francisco González y Nicolás Scotti.

La conclusión en relación al anonimato que propició el proyecto de ley, en líneas generales similar al que rigió hasta el a-

En 1955, fue la siguiente: "puede decirse que sería difícil encontrar una manera más eficaz de introducir mayores perturbaciones al régimen impositivo del país. Afectaría gravemente la justicia tributaria y la posibilidad de tomar efectivas medidas para contrarrestar la evasión de impuestos. Desde el punto de vista económico - produciría mayores inconvenientes que ventajas. Pero aún cuando no fuera así, debe reflexionarse que nada firme, conveniente y perdurable para los elevados intereses del país podrá construirse, sino se apoya sobre una inequívoca base moral, de la que carece la legitimación automática de capitales.

García Vázquez, en oportunidad de su disertación sobre el tema "Consecuencias económicas y fiscales del sistema del anonimato" realizada en la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires (1) se expidió más o menos en los términos señalados precedentemente, agregando que la reforma proyectada (sistema de anonimato) " contribuiría muy considerablemente a empeorar la equidad del sistema impositivo argentino, sumamente quebrantado en el último decenio - mediante una serie de medidas encaminadas a gravar el consumo de artículos necesarios y la transformación de impuestos personales en reales".

La principal crítica al sistema de gravar a los beneficios - de las sociedades de capital con una tasa fija, excluyendo los mismos de los réditos globales del contribuyente, es aparte de no permitir la exacta aplicación de la progresividad, el dar lugar a un verdadero privilegio en favor de los fuertes tenedores de acciones.

En realidad siguiendo una política de técnica impositiva depurada, que debe asentarse fuertemente sobre principios de equidad el sistema del anonimato no es admisible.

Pero antes de llegar a una conclusión terminante al respecto,

---

(1) Diario "La Razón" - 28-8-58.-

es imprescindible considerar el enfoque económico de la cuestión.

Se apoyan muchos de los sostenedores del sistema del anonimato en nuestra ley, en la necesidad de incorporar a las actividades económicas del país capitales "negros" originados en numerosas y distintas operaciones que escaparon al control del fisco en su oportunidad.

El fin perseguido de incorporar capitales de este tipo a la actividad económica podría tal vez justificarse si los mismos se hicieren hacia actividades productivas, no así hacia un mayor movimiento bursátil especulativo o a operaciones simuladas con el objeto de justificar incrementos patrimoniales, siendo de esta forma un fin contraproducente, pues las violentas fluctuaciones de este carácter, alejan más que acercan al genuino inversionista.

Un argumento de peso esgrimido por los opositores al sistema del anonimato, es que desde la implantación del Impuesto a los Réditos en el año 1932 hasta 1949, la forma adoptada para la imposición a las sociedades de capital y a los dividendos de acciones, era la individualización de los tenedores de esos valores, cumpliendo con tradicionales y aceptadas normas de tributación.

Durante ese prolongado lapso, de casi 20 años, el sistema funcionó sin inconvenientes y las actividades bursátiles se desarrollaron también sin ninguna dificultad, siendo regular la afluencia de capitales hacia inversiones mobiliarias (1).

Por otra parte, la vigencia entre 1949/55 del régimen de anonimato, no originó una mayor afluencia de capitales, sino por el contrario, la necesidad actual según algunos de recuperar capitales evadidos es la prueba más evidente de la poca eficacia del sistema. Esta afirmación se basa en el siguiente razonamiento, si hubo even

---

(1) EUGENIO BLANCO - Revista T. y E. I. Nº 34 - Octubre 1956.-

tualmente formación de capitales ocultos en el período 32/49, tales capitales tuvieron oportunidad de incorporarse durante el período en que rigió el anonimato, 49/55. Es decir podemos presumir con certeza dos aspectos; los incrementos patrimoniales no declarados habidos durante el primer período no se incorporaron a pesar de la franquicia 49/55 o bien que no los hubo. Lógico es suponer que de las dos conclusiones optamos por la primera.

Por lo tanto, a los capitales formados al márgen del impuesto hasta 1949 debemos sumarles, los similares de los años 1949/55 - con más razón, de donde surge que los incrementos patrimoniales a la fecha estarían formados por capitales no declarados y originados entre 1932 y 1955, que por"razones distintas" al régimen impositivo no se declararon, y por los originados entre 1955 y 1957 que admiten las dos posibilidades, a saber por razones impositivas o - por razones de otro orden.

Resumiendo; el argumento en favor del anonimato para facilitar el ingreso de capitales ocultos solo alcanzaría a una fracción de los creados en el lapso 1955/1958.

Si comparamos ambos períodos, veremos el argumento invocado de poca consistencia, y para lograr el fin perseguido en este sentido, sería más procedente otorgar garantías de otro orden, tales como estabilidad jurídica, estabilización monetaria, y rentabilidad productiva.

No olvidaremos reforzar estas conclusiones, con el argumento, de que aparte del período de vigencia del anonimato, la declaración de incrementos patrimoniales no justificados del año 1955, posibilitó asimismo el ingreso de capitales del tipo tratado en condiciones favorables.

Dentro del tema Sociedades de Capital, nos faltan considerar otros puntos de interés, así el tratamiento a dispensar al pago de dividendos en acciones y el impuesto sobre las utilidades no distribuídas.

Con respecto al primer punto diremos que el Dto. 4610/58 dispuso exceptuar el pago del impuesto a los Réditos, a los dividendos que se recibieran en acciones liberadas, teniendo en cuenta con - buen criterio, tal como lo expresara la Comisión Consultiva en Materia Tributaria, (1) si han de cumplirse los propósitos de capitalización y ahorro de modo satisfactorio, las acciones liberadas recibidas por vía de dividendo deben estar exentas de impuesto en manos del accionista, cuando no ha tenido la opción para cobrar en otra forma. Es en realidad un contrasentido no dar un trato preferencial a las utilidades reservadas en las empresas, precisamente cuando se los pone al abrigo de toda distribución futura.

Tal como lo observara en su oportunidad la ya mencionada Comisión, seguir este temperamento implicaría problemas de otro orden así el tratamiento impositivo a dar a la ulterior evolución de esas acciones en manos del accionista. Podría ser una solución dejar - tales acciones ingresar al patrimonio del accionista y hacer recaer sobre su eventual realización los impuestos que correspondan a operaciones similares, asimismo sería necesario tomar recaudos a los efectos de prevenir las posibles evasiones que se podrían realizar bajo el pago del dividendo en acciones liberadas en forma simulada, por ejemplo de rescate posterior por la empresa.

La reciente ley 14.789 derogó las disposiciones al respecto del Dto. 4610/58 que tuvo validez hasta el 16 de enero de 1959, fecha en que entró en vigencia la nueva ley.

Con respecto al impuesto sobre utilidades no distribuídas nos remitimos a las consideraciones económicas sobre el particular efectuadas en el capítulo II completando lo expuesto con la opinión de que sería oportuno otorgar en la medida de lo posible a las uti

---

(1) Revista Derecho Fiscal - Tomo V - Pág. 432.-

lidades no distribuídas por las empresas y acorde con lo expuesto respecto al pago de dividendos en acciones liberadas, un tratamiento especial que impulse a las mismas a la capitalización de utilidades con miras a fomentar las inversiones productivas.

En conclusión, el régimen actualmente en vigencia para las sociedades de capital y los dividendos de los accionistas podemos admitirlo como un régimen transaccional entre ambos extremos, no desconfiando la posibilidad de admitir la eventual incorporación de capitales hasta ahora no declarados, en forma más o menos similar a la empleada en 1956, pero ahora por ley discutida en el Congreso dentro del libre juego de las instituciones republicanas.

Es necesario dejar constancia, que procedimientos como el propuesto, tampoco son aconsejables de ser utilizados repetidamente, pues desnaturalizan la justicia que debe ser el punto de mira principal en la tributación.

d) Cuarta Categoría

Entre el empleado y el comerciante se interpone un elemento distintivo: el capital.

En oportunidad de tratarse las modificaciones impositivas en el año 1941 el entonces Diputado Dr. Araujo, expresó: "el empleado carece de capital en la generalidad de los casos; sus entradas no permiten consolidar mediante el ahorro un patrimonio, porque apenas le alcanzan para subvenir las necesidades mínimas, menos aún puede capitalizar parte de su sueldo cuando debe afrontar el creciente encarecimiento de la vida que hoy se experimenta" (1). Estas palabras a 17 años de su expresión se aplican en un todo a la situación actual, aún con mucha más razón si consideramos los índices del costo de la vida en su ascensión vertiginosa.

Ya hemos visto oportunamente, al tratar el mínimo no imponi-

---

(1) Revista de Derecho Fiscal - Pág. 171 - Tomo I.-

nible, los incrementos indispensables a realizar para adecuar un poco el impuesto a la realidad actual, y en especial para la categoría que nos ocupa.

La situación de injusticia tributaria se ha hecho en este sentido más odiosa en los últimos tiempos, ante el aumento òperado en los salarios y el mantenimiento de los mínimos no imponibles y cargas de familia en los mismos niveles sin seguir el proceso económico real, las retenciones sobre tales sueldos se han convertido exageradamente onerosas.

Situaciones como la mencionada se podrían subsanar adoptando, tal como ya hemos visto, un sistema móvil de deducciones siguiendo índices reales. Si los aumentos de sueldos y salarios obedecen a razones de orden económico-social tendientes a ayudar a la clase trabajadora a soportar el creciente costo de la vida, es inadmisible, no actualizar determinadas leyes impositivas que derivan parte de dichos aumentos a manos del Estado.

Entre las rentas de cuarta categoría la ley incluye en sus disposiciones a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

La ley 14.789 adopta el sistema de lo devengado para los réditos de este origen liquidadas por las cajas de jubilaciones, corrigiendo de este modo una defectuosa interpretación de la ley, que en los casos de liquidación de haberes correspondientes a muchos meses o aún años por culpa imputable a los institutos jubilatorios, establecía que el total percibido era del año en que se recibió.

Ahora bien, la jubilación es un seguro social a la vejez y a la incapacidad, en el cual por medio de un aporte se cubre el asegurado del riesgo representado para éste, por dejar de ser un elemento activo en la producción, es decir, cubre en definitiva el riesgo que un individuo tiene de estar incapacitado para sostenerse él y

su familia, como consecuencia de su vejez o incapacidad.

Hemos criticado la injusticia representada para los trabajadores en relación de dependencia por la rigidez de la ley impositiva. En el caso de las jubilaciones el problema se complica, pues tratándose de aumentos de haberes jubilatorios y manteniendo las deducciones, la situación de los jubilados sería igual a la de los elementos activos y por consiguiente válidos los argumentos sostenidos, pero no sucede lo mismo cuando no se registran aumentos ni en uno ni en otro sentido.

Al que se encuentra en actividad le resulta posible compensar un ingreso reducido con un mayor esfuerzo hasta un límite razonable que le permita obtener mayores retribuciones, siendo a la par más factible obtener el aumento de sus ingresos normales. Los ingresos jubilatorios, salvo raras excepciones, quedan rezagados en un proceso general de aumentos, y la obtención de un incremento se hace mucho más difícil.

Se podrá objetar el razonamiento basándose en sistemas jubilatorios en los cuales los beneficiarios obtienen su jubilación cuando aún se hallan en condiciones de ser elementos activos, permiténdoles equilibrar un haber reducido con otras actividades. Resulta de este modo, la jubilación un negocio más que la compensación de un esfuerzo. A estas razones podemos responder que en casos como el descripto, el mal debe buscarse en el sistema de la propia ley jubilatoria desnaturalizante del seguro social.

Estas consideraciones persiguen solamente un fin, el de precisar la inconveniencia en el aspecto social de la imposición al incluir los haberes jubilatorios como rentas imponibles.

Por otra parte el hecho de que no se incluya como ingreso los descuentos jubilatorios no modifican substancialmente las precedentes conclusiones, creyendo que en última instancia, si el no in-

cluir los mismos es la razón para gravar los beneficios, sería más razonable imponer al contribuyente cuando está en condiciones productivas normales y no cuando se transforma por imperio de las circunstancias en un elemento pasivo, por necesidad. La aplicación de los sistemas de jubilación móvil recientemente sancionados modificarían parcialmente los comentarios realizados en relación a la situación de los jubilados en un proceso creciente de alza en el costo de la vida.

Para concluir y siguiendo el mismo orden de ideas, podrían incluirse en la desgravación impositiva propuesta, las pensiones, retiros, y subsidios cuando tengan origen en fundamentos sociales, haciendo extensiva la misma a las indemnizaciones por despido, que en su razón cubren una situación adversa en la vida del individuo, y siendo en definitiva ese el principio que orienta todas estas retribuciones, no tiene el Estado derecho en participar en ellas.

Con respecto a las tasas, además de la básica, determina la ley que los réditos excedentes de m$n 10.000.- pagarán una tasa adicional "progresiva".

Esta duplicidad de tasas no tiene razón de ser, siendo posible que la misma se deba únicamente al mantenimiento del criterio sustentado en este sentido por la ley de réditos original. Se justificaba en esa oportunidad, dado el sistema cedular implantado que gravaba cada categoría de réditos separadamente sin relación alguna con las otras categorías ni con la personalidad de su título, siendo su tasa proporcional y otro, global, que se abonaba sobre el conjunto de los réditos cedulares que formaban el monto total percibido por el contribuyente tomando en cuenta la situación personal del mismo, cuya tasa era progresiva (1).-

---

(1) Revista Derecho Fiscal - M. Rabinovich. - Tomo IV - Pág. 491.-

Actualmente, el carácter personal y global del impuesto a los Réditos en nuestro país, no justifica el mantenimiento de estas disposiciones siendo aconsejable la modificación de ambas o mejor dicho modificar la tasa adicional con la inclusión de la básica.

El monto de recaudación del Impuesto a los Réditos ha ido en constante aumento, no obstante su incidencia frente a la total de Recursos Impositivos Federales ha sufrido altibajos, siendo su máxima incidencia de alrededor del 30%. El cuadro N°11 incluído a continuación refleja lo expuesto.

CUADRO Nº 11

RECAUDACION DEL IMPUESTO A LOS REDITOS Y SU RELACION PORCENTUAL A LA TOTAL DE RECURSOS IMPOSITIVOS FEDERALES

Años	Recaudación		Porcentaje de relación
	Total	Impuesto a los Réditos b)	b / a
	(en millones de $m/n)		
1935	840.8	80.5	10.6
1936	879.2	86.3	9.83
1937	1.017.4	120.1	11.8
1938	1.012.9	130.5	12.9
1939	981.8	134.9	13.7
1940	963.0	151.8	15.7
1941	936.8	154.1	16.5
1942	1.028.5	239.7	23.3
1943	998.7	259.0	26.1
1944	1.306.6	388.1	29.7
1945	1.429.8	380.6	26.6
1946	1.895.4	474.7	25.0
1947	3.106.2	933.1	30.1
1948	3.839.8	1.066.2	27.8
1949	5.149.5	1.215.1	23.6
1950	6.946.3	1.896.3	27.4
1951	10.498.1	2.911.5	27.8
1952	12.340.3	3.791.3	30.8
1953	13.347.0	3.791.6	28.4
1954	14.999.3	3.900.8	26.2
1955	16.438.5	4.593.9	27.9
1956	19.906.1	5.650.4	28.3
1957 (1)	20.188.8	6.229.8	30.8

(1) Corresponde a la recaudación enero-octubre, no incluyendo Contribución Inmobiliaria.

Fuente: Años 1935/55 - Realidad Económica Argentina - Ministerio de Hacienda 1956
Años 1956 y 1957 - Revista D.G.I. Nº63 de marzo 1959.-

C O N C L U S I O N E S

En mérito a la visión de conjunto, no hemos profundizado algunos puntos de indudable importancia, que un análisis específico de la materia hubiera requerido. Aún así, arribar a una conclusión sintetizada, no es tarea fácil, pues es evidente que a pesar de ser el punto de mira el análisis panorámico, no es posible sustraerse a determinados comentarios o críticas, que hacen al fondo del tema no siendo de orden general. Las que hemos insinuado en el curso del presente trabajo, configuran aspectos salientes de los respectivos impuestos y que en ningún modo estimaremos excluyentes.

Hemos expuesto que el sistema impositivo debe responder a una orientación definida de política económicosocial, que sólo puede lograrse efectivamente, por medio de una reestructuración total de la legislación, pues carece de sentido ensayar modificaciones independientes con la esperanza de obtener resultados como los señalados. Por sobre toda consideración, es menester lograr sanas bases económicas generales, sin las cuales todo plan fiscal está condenado al más estrepitoso fracaso, e intentando asimismo obtener la colaboración de los propios responsables, que solo se conseguirá llevando a su ánimo el convencimiento de que el sistema es justo y que se aplica con rigor y en igual forma para todos.

La reforma tributaria no debe tender al aumento de los gravámenes, sino a reajustar la imposición fiscal, según la capacidad contributiva de la población, pero a la vez debe ser ayudada con una política progresiva de contención de gastos públicos, que permita asimismo atenuar la carga fiscal reduciendo los impuestos.

La mayor recaudación se puede lograr con más bajas tasas, pero para eliminar los fraudes y la evasión, sería menester afrontar una reforma profunda y eficiente del régimen actual, modificando el

reparto de las cargas públicas. Debe evitarse asimismo, en lo posible, recurrir a la amnistía, solo admisible como medida heroica, que en última instancia sólo pone de manifiesto la ineficacia del sistema.

No cabe duda que desde un punto de vista general y sin ponderar las razones de hecho que son su determinante, la amnistía constituye una mala práctica que beneficia a quien ha omitido el cumplimiento de sus obligaciones frente a quien, sobrellevando todas las dificultades ha pagado normalmente sus impuestos.

Nuestro país, ha olvidado el viejo axioma de que el mejor impuesto es siempre el más moderado, y se ha pretendido cubrir el déficit de un presupuesto desequilibrado por múltiples razones, mediante el recurso más contraproducente, buscar el incremento de la recaudación aumentando las tasas de los gravámenes y a la vez abarcando nuevas fuentes de imposición.

No son éstas las soluciones adecuadas ni las más efectivas para que la política tributaria contribuya al restablecimiento y desarrollo de nuestra economía, que necesita urgentemente del ahorro y la inversión productiva, aspectos que debe estimular y no desalentar, no olvidando tampoco, que los aumentos masivos e indiscriminados de los impuestos gravitan acentuadamente en el alza del costo de la vida con sus indudables repercusiones sociales.

En este último sentido es fácil demostrar como una política fiscal desacertada puede al multiplicar los gravámenes, llevar al erario público, una importante masa de circulante, que si la autoridad administrativa vuelca en el mercado en forma improductiva, provoca en forma directa el alza de precios. Las compras que realiza el Estado inciden directamente sobre las demandas de producción corriente, pudiéndose transformar en un factor preponderante en la incidencia de la demanda de productos, haciendo su intervención sentir

los efectos en la actividad privada.

Pero por otra parte los impuestos se necesitan para compensar los efectos inflacionistas de los gastos públicos, induciendo una reducción o previniendo un aumento en el nivel de los gastos privados, siendo necesarios también para compensar similares efectos de los gastos monetarios privados, resultantes de los pagos oficiales de subvenciones, subsidios e intereses. (1).

Lo expuesto nos permite vislumbrar la gran complejidad de factores que se vinculan íntimamente con la tributación, por lo que resulta incomprensible que aún se sigan realizando reformas tributarias, que tal como la ley 14.789, se mantengan dentro de un estrecho criterio fiscalista, que desconoce o pretende desconocer la trascendencia económico social de la materia, y que sólo persigue el incremento de la recaudación por la elevación de tasas.

Carece de sentido actualmente intentar un plan de desarrollo integral, ensayando reformas parciales al sistema impositivo, que tal como ha sucedido hasta el presente distorsionan cada vez más una legislación que carece de un sentido orgánico y definido, opinión ésta referida exclusivamente al orden nacional, sin entrar a considerar los problemas que los impuestos provinciales y aún municipales originan por falta de una política coherente.

Resumiendo; estimamos que la legislación impositiva Argentina reclama una reestructuración formal y completa, que le haga participar eficazmente en la tarea de la recuperación nacional, siendo imprescindible para ello favorecer la creación de nuevas empresas, estimular la ampliación de las existentes, actuar como real elemento antiinflacionista, perseguiendo el bienestar y progreso social, desgravando a aquellos sectores de población con menores ingresos, pro

---

(1) KARL R. RALPH - Teoría de la Economía Fiscal - Madrid 1958 - Pág. 117.-

pendiendo a la protección del trabajo personal y estimulando la acción social en todas sus formas.

Al hablar de reestructuración total, no queremos expresar que la misma debe realizarse en un solo acto, pero sí, que sobre un planeamiento definido y concreto, se vayan sucediendo las reformas necesarias, para así contar en un plazo prudencial con un cuerpo de leyes impositivas acordes a los fines perseguidos. Esto es necesario ya que atendiendo precisamente a la trascendencia de la imposición en la esfera económica y social, no es posible operar un cambio drástico, sin consecuencias que pueden ser imprevisibles.

Del análisis realizado en el capítulo III, sobre los aspectos económico sociales de la legislación argentina y en consonancia con los principios generales expuestos en los demás capítulos, de intentar la reestructuración comentada precedentemente, deberían ser de preferente atención los diversos aspectos que a continuación se señalan.

Es fundamental, por sobre toda otra consideración, lograr el respeto y cumplimiento que las obligaciones tributarias merecen de parte de los responsables, ya que la solidaridad nacional exige el correcto cumplimiento de las mismas. En nuestro país se ha relajado fuertementeeste respeto, lo que ha contribuído a intensificar en medida por demás imprudente la evasión, con toda la secuela de males que de ella se originan. Si bien no ha sido en el curso de este trabajo objeto de análisis dicho problema, ya que el mismo se ha orientado exclusivamente al comentario de la legislación vigente,no por ello desconocemos su trascendencia, siendo el efecto de causas profundas, que en el pronunciamiento del Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (1) ha condensa

---

(1) Revista de Ciencias Económicas - Julio-Agosto-Septiembre 1958- Comentarios Impositivos - Pág. 311.-

do en los siguientes puntos, que en definitiva son males de nuestra legislación y estructura impositiva:

a) fuerte presión tributaria;
b) inmoralidad en el manejo de los fondos públicos;
c) falta de seguridad en el contribuyente motivada por la deficiente organización de la entidad fiscal;
d) predominio de la interpretación fiscalista en la aplicación de los gravámenes;
e) aumento de tareas para el contribuyente como consecuencia de los múltiples tributos;
f) fiscalización deficiente;
g) debilitamiento de la situación económica de los contribuyentes;
h) complejidad de las disposiciones fiscales.

En las recomendaciones del mismo pronunciamiento, a fin de solucionar tales males, se incluyen: la necesidad de una política que tienda al equilibrio monetario; la austeridad en el uso de los dineros públicos; la eliminación de la discrecionalidad y otorgamiento de mayor jerarquía de la D.G.I.; la creación de tribunales fiscales; el restablecimiento de la igualdad entre ambos sujetos tributarios; extremar la idoneidad y moralidad del personal técnico; y, finalmente, la revisión del régimen tributario para atemperar la tributación reduciendo las tasas de los impuestos, a medida que la mayor recaudación lo permita, simplificando el sistema y suprimiendo los tributos inaceptables.

Como vemos, no sólo se preconiza la reforma impositiva en el deseo de dar a tal legislación una nueva orientación, sino que surge también como necesidad ineludible para evitar la evasión, lo que logrado, permitirá disminuir la presión tributaria, llevándola al nivel que admite la capacidad económica de la población.

El Impuesto a los Réditos convenientemente estructurado debe convertirse en el centro principal de la imposición, ya que por su carácter directo y personal, se presta magníficamente a los ideales de justicia tributaria, a la vez que imposibilitando la traslación es posible controlar mejor su incidencia en los ámbitos del campo económico y social. Hemos visto que en países subdesarrollados con un área tributaria reducida, no es posible utilizar el impuesto sobre la renta en la medida de lo aconsejable, no así en nuestro país que no contando con un grado de desarrollo suficiente cuenta en cambio con un área tributaria de capacidad aceptable.

Para ello es necesario adecuarlo más a la realidad que en los aspectos señalados vive el país, así es imprescindible comenzar, por reactualizar los mínimos no imponibles y cargas de familia, llevando tales márgenes en consonancia con los reales costos de vida, incrementando los mismos en forma dinámica en base a los porcentajes que determinen los organismos especializados para cada año. Se impone asimismo una reordenación de las categorías, pero principalmente contemplando más favorablemente las rentas provenientes del trabajo personal en cualquiera de sus manifestaciones.

En este sentido creemos oportuna la subdivisión de la cuarta categoría contemplando especialmente el trabajo en relación de dependencia, el ejercicio de profesiones liberales y los réditos provenientes de la pequeña industria y comercio o artesanías.

Las rentas fluctuantes deben ser consideradas asimismo con más detención y análisis, ya que la simple compensación de quebrantos actualmente establecidos no constituye solución al problema, pudiéndose admitir aceptablemente el traslado de exenciones no utilizadas de un año a otro.

Gravar la fuente verdaderamente productora y a la vez consumidora del rédito, la familia, sería otra reforma de interés, a la que

se podría llegar mediante un detenido estudio del problema.

Por la repercusión económica y su consecuente trascendencia social, el régimen a aplicar a las sociedades de capital debe ser motivo de cuidadoso análisis. El anonimato en cuanto implique justificación de incrementos patrimoniales debe ser definitivamente desechado, pudiéndose admitir el actual régimen de declaración optativa de los capitales mobiliarios, justificando su origen en el momento de su realización e inversión en otro tipo de capital. Estas disposiciones deben complementarse con las que al respecto rijan para el Impuesto a las Ganancias Eventuales, estimando, que no siendo alcanzados por la ley de Réditos las ganancias que se obtengan en la compra venta de valores mobiliarios por quienes no realizan habitualidad de tales operaciones, el impuesto señalado en primer término debería imponerlas con el fin de desalentar las inversiones especulativas.

Si por un lado se persigue tal fin, es necesario por el otro alentar todo otro tipo de inversión que no sea de esta naturaleza a fin de canalizar la mayor parte de ahorro hacia las inversiones productivas propiamente dichas. El tratamiento a emplear para alcanzar propósito semejante puede ser variado, con la salvedad que su elección debe guardar relación con las condiciones económicas imperantes y las posibilidades de orden técnico, debiendo las utilidades reinvertidas contar con un tratamiento preferencial.

Continuando el mismo orden de ideas, el pago de dividendos en acciones liberadas debe estar exento de impuesto si el accionista no ha tenido opción de cobrar en otra manera, sin olvidar las precauciones que en materia de evasión por operaciones simuladas deben tomarse, como asimismo el tratamiento posterior en caso de venta de acciones de este tipo por el beneficiario.

Llevando a la práctica principios como los expuestos, princi-

palmente los relativos a incentivos de inversiones y tratamientos especiales para utilidades no distribuídas, surge la ineficacia del impuesto a los Beneficios Extraordinarios, que aparte de ser un recurso aplicable en casos de emergencia y no en forma permanente, constituye una traba a los incentivos de reactivación que se persiguen, por otra parte es un tributo perfectamente asimilable al Impuesto a los Réditos, aspecto éste que posibilitaría su absorción por el mismo con las lógicas conveniencias en materia de simplicidad y economía.

Es nuestra convicción la necesidad de que la legislación impositiva nacional se reestructure totalmente tomando como base el Impuesto a los Réditos, convenientemente modificado, con miras al cumplimiento de fines superiores de economía y justicia social, siendo correlativos a estas consideraciones la absorción por este impuesto del actual a los Beneficios Extraordinarios.

En el caso del Impuesto a las Ganancias Eventuales, el mismo debe adaptarse a diferenciar más minuciosamente utilidades de origen esporádico, persiguiendo en forma más intensa aquellas que acrediten un tinte netamente especulativo.

Estructurado lo que podríamos denominar el núcleo central de la materia, correspondería luego abocarnos al trato a dispensar a los demás impuestos acorde con estos principios.

El Impuesto de Contribución Territorial, debería encauzarse más hacia el tipo de impuesto directo personal, es decir, admitiendo que pese también en su liquidación la situación personal del contribuyente, siendo admisible como solución, la adopción de un sistema básico real y un adicional de naturaleza personal. Su tasa asimismo debe adaptarse a principios de aliento a la actividad agropecuaria, graduando la misma, de forma tal que tienda a desalentar la posesión improductiva de la tierra, siendo admisible tam

bién en este sentido la aplicación de sobretasa.

El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes indica en forma mucho más directa un estudio de tipo netamente social que económico. Sin desconocer su importancia en este último sentido, es evidente que en el primero ha radicado preferentemente su larga discusión. Ateniéndonos a los montos recaudación, la disminución de su incidencia en las cifras totales de la misma es señalada, ya - que a partir del año 1943 en que marcó su índice más alto, con pequeños altibajos reflejó una tendencia decreciente.

Al determinarse el haber hereditario no se permite la deducción de los gastos causídicos y los originados por el entierro y funerales del causante, aspectos estos que no creemos deban mantenerse, como así también es necesario mejorar el tratamiento dispensado a las pequeñas sucesiones.

El Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes complementa por así decirlo al impuesto citado anteriormente, y - sin considerar los antecedentes de su sanción, podemos fundar la crítica principal en la posibilidad que otorga para evadir legalmente al anterior, y sobre todo en su falta de universalidad. La extensión de sus disposiciones a otras formas jurídicas y a los particulares, redundaría en ventaja para el fisco y los contribuyentes.

El producido del Impuesto para Aprendizaje y Orientación Profesional, se destina a una función de suma importancia, como es la de crear el elemento humano capacitado para facilitar el desarrollo industrial. El monto de su recaudación no alcanza a cubrir las necesidades que la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional requiere para su evolución normal, recurriendo a Rentas Generales.

Por lo expuesto estimamos oportuno proceder a la anulación - del gravamen, haciendo depender la comisión directamente en la fac

financiera de algún organismo estatal existente.

En el orden de los tributos indirectos tendríamos como primer observación a nuestra legislación actual, el mantenimiento de un impuesto que como el de sellos, se halla reñido con la técnica financiera moderna, aparte de constituir un elemento de muy difícil manejo y consecuencias ineficaces para fines como los que nos proponemos cumpla la ley tributaria en el orden económico y social. Sólo es admisible su existencia en cuanto cumpla funciones de tasa retributiva de servicios.

Por otra parte tampoco se justifica su existencia basada en consideraciones fiscales, por cuanto su recaudación no configura una cifra importante dentro de la total, máxime si consideramos su elevado costo.

Los Impuestos Internos considerados por su productividad se constituyen en los más importantes dentro de nuestro régimen tributario, alcanzando por sí solos alrededor del 26% de la cifra de recaudación total y aproximadamente del 50% del monto de los indirectos.

Su directa influencia en los consumos los hace particularmente significativos en lo que hace al aspecto económico social de la imposición, por lo cual merecen un estudio profundo en una reestructuración como la que proponemos. La gran amplitud de su alcance requiere un análisis cuidadoso de la materia gravada, limitándonos en este trabajo a sugerir únicamente la necesidad de que se oriente en línea general a gravar según la capacidad económica del contribuyente de hecho, que integra la masa consumidora y en quien recae en definitiva. Para ello debe tenerse en cuenta la naturaleza de los artículos gravados y quienes serán en definitiva sus normales consumidores, desalentando el consumo suntuario y vicioso, y facilitando el necesario.

Completando el panorama de los impuestos indirectos estudiados, nos encontramos con el Impuesto a las Ventas, que al igual que

los internos pesa sobre el consumo, mereciendo críticas y sugestiones más o menos similares. El Impuesto a las Ventas debe encauzarse hacia una orientación más económica, en consonancia con fines superiores de economía y en detrimento de aspectos puramente fiscales. En este orden de ideas será necesario primordialmente adoptar el criterio de integración financiera en las deducciones, establecer tasas diferenciales según los tipos de productos y reajustar la tasa en relación de las modificaciones que se operen en el ámbito de los demás impuestos, que tanto directos como indirectos afecten la producción.

Asimismo sería importante adecuar la tasa en el caso de exportaciones en relación a valores internacionales de mercado y hacer efectivo su cobro en el momento preciso de la exportación.

Hemos dejado de lado en las reformas tributarias que proponemos los impuestos a la exportación e importación, juzgando que por su naturaleza se ven incididos tanto o más que por las cuestiones internas por las externas, aspecto éste que ha quedado fuera de los límites del presente trabajo.

Estas han sido en líneas generales las observaciones que con respecto a cada impuesto en particular estimamos como fundamentales, pero volvemos a recalcar, lo que verdaderamente importa es la tendencia general, y ella es la que debe orientar hacia la mayor importancia de la imposición directa, teniendo como base un Impuesto a los Réditos perfectamente legislado, acompañado de un cuerpo de leyes, que lo complementen y que no olvidando objetivos fiscales tampoco los antepongan a los económicos sociales.

Aún buscando el incremento de la recaudación como fin de la imposición, criterio fiscalista, se logrará más fácilmente en forma indirecta, ya que la justicia tributaria alienta en el cumplimiento de las obligaciones a los responsables, y el desarrollo de la economía en todas sus formas amplía las fuentes de tributación.

Todo este panorama requiere asimismo la existencia de sanciones efectivas a los infractores de las obligaciones fiscales, pero concomitante a ello la seguridad de que sus derechos y reclamos serán convenientemente atendidos y resueltos para lo cual se hace indispensable quitar a la D.G.I. el papel de juez y parte, acordando la creación de Tribunales Fiscales independientes, que garantizarán el normal cumplimiento de la ley impositiva.

Se impone en consecuencia la reestructura total de nuestra legislación en forma que estimulando la producción posibilite el consumo en todos los sectores, lo que en definitiva se reflejará en el mejoramiento social y el desarrollo económico.

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

TEXTOS

GUILLERMO AHUMADA - Tratado de Finanzas Públicas - Imprenta de la Universidad de Córdoba - 2da. edic. Año 1956.

JOHN F. DUE - Government Finance and Economic Analysis - Homewood - 1954 - Edit. Richard D. Irwin Inc. Illinois.

LUIGI EINAUDI - Principios de Hacienda Pública - Aguilar - Méjico 1948.-

ALLAN G. B. FISHER - Progreso Económico y Seguridad Social - Fondo de Cultura Económica - 1ra. edic. castellana - Año 1949 - Méjico.-

GIDE Y RIST - Historia de las Doctrinas Económicas - 2da. edición Instituto Editorial Rens - Madrid.-

HAROLD M. GROVES - Financing Government - 5ta. edic. - H. Holt and Company - New York 1958.-

RENE GONNARD - Historia de las Doctrinas Económicas - M. Aguilar Méjico - Traducción: J. Campo Moreno - Año 1948.-

URSULA K. HICK - 1) Hacienda Pública - Edit. Aguilar - 2da. edic. Madrid 1956.-

2) Public Finance - James Nisket and Co. Ltd. and Cambridge University Press.

ALBERT HENSEL - Diritto Tributario - Traducción: Dino Jarach - Milano 1956 - Dott. A. Ginffré.-

DINO JARACH - Curso Superior de Derecho Tributario - Liceo Profesional "Cima" - Bs.Aires 1957.-

HENRY LANFENKURGER - Finanzas Comparadas - Fondo Cultura Económica Méjico - Bs. Aires 1951.-

W. ARTHUR LEWIS - Teoría del Desarrollo Económico - 1ra. edición en castellano - Méjico 1958.-

ALBERTO T. LOPEZ - Impuesto a los Beneficios Extraordinarios - Ediciones de Contabilidad Moderna - 2da. edición 1951.-

Impuesto a los Réditos - Ediciones de Contabilidad Moderna - 4ta. edición - Año 1951.-

JOHN STUART MILL - Fondo Cultura Económica - Traducción M. Ortiz 2da. ed. castellana - 1951 - libro V - Cap. II Pág. 686 - Principios de economía con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social.-

FRANCISCO NITTI - Traducción Salvador Oría - Talleres Gráficos Argentinos - L. J. Rosso - Bs. Aires - Año 1931 -

SALVADOR ORIA - Finanzas - Edit. Guillermo Kraft - Año 1948.-

EARL R. RALPH - Teoría de la Economía Fiscal - Edit. Aguilar - Madrid 1958.-

ENRIQUE J. REIG - El Impuesto a las Ventas - Edic. Contabilidad Moderna - 3a. edic. - Año 1952.-

DAVID RICARDO - Principios de Economía Política y Tributación. Fondo C. Económica - 1a. edic. castellana - Méjico-Cap. 8 - Pág. 114.-

ADAM SMITH - Investigación de la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones - Edit. Aguilar - Madrid 1956.-

SMITHIES Y BUTTERS - Lecturas sobre Política Fiscal - Traducción: Miguel Paredes - The American Economic Association - Madrid 1955.-

H. M. SOMERS - Finanzas Públicas e Ingreso Nacional - Fondo Cultura Económica - 1952 .-

JOSE A. TERRY - Finanzas - 4ta. edición 1927 - Edit. Jesús Méndez.

ADOLFO WAGNER - Science Finanzes - París 1909.-

Revistas y Publicaciones.-

DERECHO FISCAL - Revista mensual de legislación, jurisprudencia y doctrina - Tomos I al VIII - Junio 1951 - julio 1959.-

BOLETIN DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA - Nos. 1 al 70.

IMPUESTOS - Revista de jurisprudencia, doctrina y legislación - Nos. 180/200.-

REVISTA FINANZAS Y CONTABILIDAD - Méjico Vol. 16 N°1 4/8.-

ECONOMIC SURVEY - Buenos Aires - Dr. R. Katz.-

DIARIOS "LA PRENSA", "LA NACION", "CLARIN", "EL PUEBLO".-

REVUE DE SCIENCE FINANCIERE - París N° 1. - Enero-marzo-1958 - Pág. 66/85.-

NATIONAL TAX JOURNAL - 1) Algunos problemas de política impositiva en Latinoamérica - Joseph N. Froamkin-Lancaster - N°4 - Dic. 1957 - Pág. 370/379.

2) Hacia una teoría social de los impuestos progresivos - Harold M. Groves - Pensilvania N°1 - Marzo 1956 - Pág. 27/34.-

REVISTA DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS - Bs. Aires - N° 2 - Enero/marzo 1958 - Pág. 70/73.-

REVISTA DE LA CAMARA ARGENTINA DE COMERCIO - 1) Año 1959 - N° 334 - Política Fiscal en la Pcia. de Bs. Aires - Año 1958 - H. G. Belsunce.-

2) La Carga Impositiva - Floyd A. Harper - N° 332.-

NACIONES UNIDAS - 1) La política tributaria y el desarrollo económico en Centroamérica. - E/CN - 12/486 - Año 1957.-

2) El desarrollo económico en la Argentina - CEPAL - E/CN - 12/429 - Tomos I al V.-

REVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENCIA DELLE FINANZE - Bases - para la imposición - Milano N°2 - Julio 1957 - Pág. 121/134.-

THE REVIEW OF THE RIVER PLATE - Evasión Fiscal - Alberto T. López . N° 3294 - 28/6/57 - Pag. 22/23 y 40/41.-

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA - Igualdad Fiscal - Jiuliano Ubaldo N° 2 - Marzo/abril 1956 - Págs. 57/74.-

SELECCION CONTABLE - Contribuyentes antieconómicos - Jaijo Héctor Bs. Aires - N°61 - agosto 1956 - Págs. 15/19.

REVISTA DE CIENCIAS ECONOMICAS - Reestructuración del régimen impositivo - N°55 - Sept.-oct. 1955 - Págs. 358/361.-

REVISTA CAMOATI - Los mínimos no imponibles en el Impuesto a los Réditos - Raadi E. H. N° 169 - Junio 1954 Pág. 151/172 - Sept. 1954 - pág. 249.-

SELECCION CONTABLE - Aspectos económicos del Impuesto a los Réditos - Federico J. Herschel - N° 34 -Mayo 1954 Pags. 253/265.-

THE COMMERCIAL AND FINANCIAL CHRONICLE - New York - N° 5776 - Richard M. Nixon - 11-9-58 - Pág. 1 y 26/27.-

REVISTA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL - Facultad de Ciencias Económicas y Políticas - Instituto Investigaciones Económicas - Rosario N° 3 - Abril/junio 1958 - Págs. 124/39 - Roberto Perez - La nueva - estructura de nuestro sistema rentístico a través de la recaudación.-

REVISTA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO - El principio de igualdad en materia tributaria - Facultad de Ciencias Económicas - Mendoza - Sept./Dic. de 1956 - Pags. 17/94 - Antonio López Aguado.

REVISTA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL - El mínimo no imponible y deducción por cargas de familia en las leyes tributarias - Facultad de Ciencias Económicas y Políticas - Inst. Investigaciones Económicas - Rosario N° 3 - Roberto Perez - N°4 - Julio/Sept. 1958 - Pág. 207/220.-

- I N D I C E +

	Pág.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I : TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO	10
ANTECEDENTES	10
PRINCIPIOS GENERALES	14
CLASIFICACION DEL IMPUESTO	15
IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS: DIFERENCIACION	15
IMPUESTOS DIRECTOS	18
IMPUESTOS INDIRECTOS	20
REPARTICION DEL IMPUESTO	25
DIFUSION DEL IMPUESTO	32
CAPITULO II : LA POLITICA TRIBUTARIA EN FUNCION DE CONTRIBUCION AL DESARROLLO ECONOMICO	38
GASTO PUBLICO	43
RECURSOS TRIBUTARIOS	45
LA TRIBUTACION COMO MEDIO DE FINANCIAMIENTO EN PAISES SUBDESARROLLADOS	49
IMPUESTOS A LA RENTA	51
GANANCIAS EVENTUALES	57
IMPUESTO INMOBILIARIO	59
TRIBUTACION DE EMPRESAS EXTRANJERAS	60
CAPITULO III : ANALISIS DE LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA	63
LEY DE CONTRIBUCION INMOBILIARIA	63
IMPUESTO DE SELLOS	70
IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES	76
IMPUESTO PARA APRENDIZAJE Y ORIENTACION PROFESIONAL	84

	Pág.
IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS	89
IMPUESTOS INTERNOS	97
IMPUESTOS A LAS VENTAS	109
IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES Y SUSTITUTIVO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES	122
IMPUESTO A LOS REDITOS	132
DISPOSICIONES LEGALES	132
CRITICAS Y COMENTARIOS A LA LEY DE IMPUESTO A LOS REDITOS	145
CATEGORIAS	145
MINIMO NO IMPONIBLE Y CARGAS DE FAMILIA	148
SOCIEDADES DE CAPITAL	159
CUARTA CATEGORIA	166
CONCLUSIONES	172

[redacted]

[redacted]

- R E S U M E N -

D E

- T E S I S -

Facultad de Ciencias Económicas
de la Universidad de Buenos Aires
Instituto de Finanzas Argentinas
Director: Enrique J. [illegible]

Curso 1959

Reg.11.649

Alberto Luis Campos
Domicilio: Bonpland 450
Tel.: 45-7236.-

LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA EN SU ASPECTO ECONOMICO SOCIAL

RESUMEN

Introducción.-

En esta primera parte del trabajo se analiza el papel que corresponde a la imposición como fenómeno político, condicionado que si bien no es un medio de acción directa eficaz por el sólo de producir cambios estructurales, es un elemento de importancia fundamental para modificar o consolidar una determinada orientación económico social en política económica.

Las organizaciones económicas modernas no permiten deslindar en forma convergente los aspectos económicos de los sociales, y dado en última interdependencia es necesario considerarlos en función recíproca. Un ideal permanente en materia impositiva es desgravar a todos aquellos sectores tributarios, cuyo alivio de cargas signifique un desahogo para la población y un medio de favorecer la economía en general.

El sistema impositivo debe responder a una orientación definida en el sentido expuesto teniendo en cuenta la justicia en la repartición de las cargas y realizando la obra difícil pero no imposible de su graduación con sentido económico.

La legislación impositiva Federal Argentina presenta elementos positivos al respecto, conformándose en grado aceptable a las normas reconocidas internacionalmente. No obstante es recomendable la revisión total del sistema con el fin de simplificarlo, de acentuar más la incidencia de los impuestos directos, de evitar o disminuir la evasión fiscal y en líneas generales, ajustarlo al sentir económico y social actual, mediante una reforma de fondo.

CAPITULO I

TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO

1)-.Antecedentes.-

La evolución del pensamiento filosófico y económico ha ido imprimiendo a lo largo del proceso histórico su sello característico a los principios generales de la imposición.

Así en la antigua Grecia y Roma se consideró a los impuestos, como una desgracia común, en la época medioeval fueron signo de servidumbre, las doctrinas mercantilistas estimaban que los impuestos se debían abonar en función de los beneficios recibidos, estimando la escuela Fisiocrática que el impuesto debía descansar únicamente sobre el producto neto de la tierra. La Escuela Liberal trató en forma concreta los problemas de la imposición fijando conceptos importantes y la Escuela Socialista introduce variaciones a la tendencia imprimiendo consideraciones de aspecto social.

Como consecuencia del proceso histórico señalado se ha llegado a precisar una serie de principios, más o menos universalmente aceptados, agrupados bajo la denominación de teoría general de la imposición.

2)-.Principios Generales.-

Se define al impuesto como la extracción de riqueza, que con el fin de proveer a las necesidades económicas y sociales, el Estado o los poderes locales, efectúan de los componentes de la sociedad en sus recursos individuales.

Objeto es la cosa o el acto imponible que da nacimiento al impuesto; fuente, la parte de riqueza con que se hace efectivo y el sujeto la persona o entidad jurídica ante la autoridad impositiva.

La clasificación entre directos e indirectos adquiere singular importancia, pudiéndose tomar diferentes criterios de diferenciación de acuerdo a los distintos autores. La interpretación de tal clasificación es de trascendencia en nuestro país pues cargo de ella la facultad de imponer o atribuciones directas e indirectas por la Nación y las Provincias.

Se concluye admitiendo como criterio de diferenciación el momento en que el contribuyente obtiene su riqueza y cuando la utiliza, el primer momento determina la existencia de los impuestos directos a la renta y al patrimonio y el segundo la existencia de los indirectos al consumo y a la circulación.

Los impuestos directos afectan a los hombres o los bienes, tomando a la persona solamente en lo que es objeto de contribución, pudiéndose realizar diferentes clasificaciones según sea el punto de vista desde el cual se parta.

La división en impuestos directos reales y personales, y éstos en a la renta y al patrimonio es la de mayor interés. El impuesto personal hace contribuir a los ciudadanos de acuerdo a las relaciones que se establecen entre la persona y los otros individuos con respecto al patrimonio. Estos impuestos siguen a las personas en sus posibilidades contributivas inspirándose en principios sociales.

Los impuestos indirectos adoptan gran variedad de formas, revistiendo en los sistemas financieros modernos, gran importancia dada su gran productividad. Podemos definirlos como aquellos que gravitan un acto, un hecho, un cambio, regulándose sobre el consumo y las variaciones del mismo.

Las cifras de recaudación total de recursos federales impositivos clasificados en directos e indirectos nos indican que son los segundos los de mayor incidencia en nuestro país.

3)-.Repartición y Difusión del Impuesto.-

Un sistema que sostenga la igualdad contributiva exige que todo contribuyente pague en proporción gradual de su condición económica. Para ello se reconocen dos principios guías, teniendo en cuenta la capacidad contributiva del sujeto o bien la igualdad de sacrificio.De los distintos fundamentos para sostener la paridad de sacrificios, el que persigue una igualdad económico-social tiene mayores adeptos, pues tiene en cuenta la necesidad de mantener el espíritu de solidaridad indispensable a toda asociación humana. La proporcionalidad y la progresividad son los medios de llevar a la práctica el principio señalado no siendo necesario que ambas formas de aplicación se excluyan necesariamente, sino por el contrario deben complementarse.

En un sistema tributario equilibrado económica y socialmente, se impone el criterio de la progresividad de las cargas siempre que ello no atente contra el capital quitando estímulos al desarrollo y a la inversión, ni sea un desaliento al trabajo y a la productividad.

Los hechos económicos llevan los problemas originados en la distribución más allá de las disposiciones legales y los efectos dinámicos extienden el fenómeno en una distribución efectiva, real,que puede coincidir o no con la legal, fenómeno éste conocido como difusión.

Tres aspectos característicos se pueden distinguir : la percusión, acto por el cual el sujeto designado por ley soporta de jure el impuesto; traslación, proceso por el cual el contribuyente de jure tiende a transferir la carga tributaria sobre otro contribuyente y por último la incidencia, cuando una nueva traslación no es posible. El estudio de los procesos de la difusión presenta dificultades, siendo la complejidad del mismo de todos los numerosos aspectos económicos sociales que es necesario tener en cuenta. La natura

leza de la demanda, los sistemas de libre concurrencia o monopólicos la naturaleza del artículo gravado, el tipo de explotación sobre el que recae el tributo, etc. nos dan una idea de la dificultad señalada.

Por lo general todas estas repercusiones concluyen en el consumidor que no tiene otra alternativa que soportar el gravamen o no hacerlo restringiendo el consumo. Por lo expuesto, el legislador debe considerar con sumo cuidado en su cometido la trascendencia de los fenómenos comentados, con el fin de no alterar los principios de justicia e igualdad del impuesto que se han debido tomar en cuenta al imponer contribuciones.

CAPITULO II

LA POLITICA TRIBUTARIA Y SU RELACION AL DESARROLLO ECONOMICO

Si bien son variadas las interpretaciones que se dan al desarrollo económico, el incremento secular del ingreso, renta o producto por habitante de un país o una región puede considerarse como la definición más común. Se aduce en favor del mismo, la posibilidad que otorga al hombre de disponer un mayor dominio sobre el medio en que vive, facilitar la obtención de más servicios y diversos, superar niveles bajos de subsistencia y propender a la elevación del nivel de vida de la población. Estos aspectos materialistas posibilitan otros de alcance cultural y espiritual.

La deseabilidad del mismo puede admitirse aun que más no sea como solución a dos problemas económicos y sociales que pueden derivarse a corto plazo, en razón de que las aspiraciones a una mejor vida de la población han crecido en forma más rápida que la producción, y que los coeficientes de mortalidad disminuyen más rápidamente que los de natalidad.

En los países subdesarrollados el sector público tiene un papel fundamental en los planes de desarrollo, pues sus decisiones y los aspectos de orden político, judicial y administrativo, tienen en países de este tipo más trascendencia, por lo tanto el estado en forma directa e indirecta puede contribuir al proceso de la formación de ahorros y de capital. En tal proceso la política fiscal debe tener como objetivo principal el canalizar una mayor suma de recursos hacia gastos que contribuyan al crecimiento económico. Las inversiones o gastos de desarrollo tienen por objeto tanto la creación del capital productivo, como el fortalecimiento de todos aque-

llos otros tendientes a la prestación de servicios sociales, que si bien no son por resultado la creación de elementos activos reales, contribuyen por distintos caminos a fines similares.

Gastos y recursos constituyen prácticamente dos caras de una misma moneda, por lo cual no es posible equilibrar unos sino en función de los otros.

a)-. Gastos Públicos.-

En materia de gastos, y principalmente tratándose de procesos de desarrollo, es difícil mantenerse dentro de un presupuesto equilibrado. Se ha propuesto como solución la preparación de dos presupuestos; uno de gastos corrientes, que debería mantenerse equilibrado y otro de gastos extraordinarios cuyo financiamiento se podría prever con préstamos.

Cada estructura económica demanda soluciones específicas, y la solución expuesta es solamente una entre varias otras, pues si bien los planes de crecimiento pueden explicar presupuestos desequilibrados, ello no implica que el organismo administrador no justifique fehacientemente tal necesidad, ni se aparte de las normas de equilibrio sin exponer y demostrar razones valederas.

Lo fundamental es medir en función de la capacidad de la economía de donde deben extraerse los recursos, el monto de gastos previsibles.

b)-. Recursos Tributarios.-

El financiamiento del desarrollo debe buscarse en lo posible que provenga del sector interno, y no contando en países subdesarrollados con un mercado de capitales suficiente se deberá lograr mediante la imposición, para evitar que la incompatibilidad de ingresos y gastos se solucione por medio del financiamiento inflacionario

El problema de la política tributaria en los países en proceso de desarrollo no debe consistir en hallar medios que permitan obtener mayores ingresos fiscales, sino preferentemente en crear una estructura impositiva que impida en lo posible que el aumento del ingreso nacional se destine a fines de consumo inmediato, y que al mismo tiempo entorpezca lo menos posible la capacidad de la población para trabajar, ahorrar e invertir.

La cuestión fundamental radica en la necesidad de arbitrar medios y técnicas capaces de hacer transferir los recursos adicionales al estado, en desmedro de los consumos de todos aquellos grupos que se decida deben soportar el esfuerzo adicional. Este consumo puede fructificar ya sea gravando el gasto con impuestos indirectos o disminuyendo el ingreso disponible para gastos, mediante contribución directa.

El impuesto a la renta en países en proceso de desarrollo no tiene la importancia que le corresponde por diversas circunstancias, pero principalmente por no encontrar una área tributaria suficiente. Al valorar la capacidad contributiva del sujeto imponible y presentar ocasiones posibilidades de trasladar su carga lo erigen como elemento de suma utilidad no sólo en cumplimiento de ideales de justicia sino como medio de regulación económica.

Sus aspectos positivos se desvirtúan si se le otorga un carácter excesivamente real, como en algunos casos de tributación de sociedades, debiéndose mantener preferentemente como impuesto personal.

En economías con procesos inflacionarios o las exenciones y rubros no imponibles deben ser tratados con suma precaución pues tales procesos pueden hacer regresivos sus efectos.

Un aspecto saliente de este impuesto en el desarrollo, es su participación en la inversión productiva, ya sea por medio del otorgamiento de deducciones directamente o por el tratamiento especial

a las reinversiones, pudiendo ser un incentivo fuerte a las mismas.

En América Latina observa el impuesto tratado una evolución creciente, no obstante su proporción en las recaudaciones no alcanza la significación de países desarrollados.

En el caso de ganancia de capital y tratándose de condiciones económicas inflacionarias, si las ganancias no se canalizan a inversiones provechosas es conveniente que el Estado absorba tales fondos a través del impuesto, pero a la vez es necesario no gravar excesivamente utilidades de este origen si las mismas son reinvertidas, o bien se originan en actividades de provecho para el desarrollo.

El impuesto territorial puede asimismo convertirse en un utilísimo elemento para impulsar el desarrollo, para cuyo propósito se deberá estudiar convenientemente un tributo que grave la tierra que no se halle en producción, tendiendo por tal razón a desalentar la posesión de recursos productivos ociosos.

La participación de los capitales extranjeros en los planes de desarrollo puede tener importancia, por lo tanto el tratamiento impositivo que se aplique a las empresas extranjeras debe ser estudiado cuidadosamente. La elección de los incentivos fiscales que pueden aplicarse a fin de hacer interesante la posibilidad de inversión queda librada no sólo a los aspectos técnicos sino a consideraciones económicas de orden general. Entre otros sistemas podemos mencionar reducción o supresión de impuestos a las importaciones de determinados bienes de capital o materias primas, admitir tratamientos especiales a las utilidades reinvertidas, concesiones por rebajas al impuesto a la renta, etc.

Los breves comentarios realizados tienen por objeto señalar algunos de los muchos aspectos que en los programas de desarrollo reviste la política tributaria, que en países subdesarrollados debe ser preferentemente la fuente de financiamiento, sirviendo a la vez

como referencia en algunos casos del análisis de la legislación i - positiva federal argentina que veremos a continuación.

CAPITULO III

ANALISIS DE LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

1)-.Ley de Contribución Inmobiliaria.-

Se establece el valor del suelo aplicando el sistema catastral teniéndose en cuenta en tal sentido dos valores: el directo del suelo y las construcciones, y el indirecto la capitalización de la renta real o presunta.

Las críticas que se efectuan al sistema son las propias del catastral: altos costos, necesidad constante de actualización de valores y dificultad de mantener un criterio constante de avalúo.

Se vería conveniente otorgar a este tributo un carácter más personal, pudiéndose aplicar un sistema combinado como por ejemplo, un impuesto inmobiliario básico de naturaleza real y escala proporcional, y otro que se adicione al mismo de naturaleza personal a escala progresiva.

En nuestro país el valor corriente de las propiedades está muy por encima del avalúo oficial, pero su corrección no es posible mientras no se solucione el valor de las locaciones.

Con espíritu social contempla la ley numerosas exenciones, también reducciones de las tasas, teniendo en cuenta principalmente el destino de los inmuebles o bien situaciones personales especiales de los propietarios.

La reciente modificación establecida por la Ley 14.789, no corrigió aspectos de fondo limitándose a un simple incremento de las tasas de acuerdo a la época de la última valuación.

2)-.Impuesto de Sellos.-

Esta ley ha sufrido permanentes modificaciones y cambios repetidos en los criterios de interpretación. Grava las transmisiones

de capitales, operaciones bursátiles, transmisión de propiedades, cosas, obligaciones, contratos, etc.

Se desgravan en general aquellos actos o contratos que por su naturaleza con o persiguen en sus consecuencias ulteriores aspectos sociales. Una disposición interesante del decreto reglamentario la constituye la determinación precisa de las condiciones que deben cumplir las asociaciones de beneficencia o similares para eximirse del pago del impuesto.

En conjunto la ley de sellos, si bien contempla dentro de sus estrechos límites consideraciones de orden extrafiscal, no tiene en último análisis otros merecimientos que precisamente los fiscales. Es destacable que aún en este último aspecto tales merecimientos - son relativos por cuanto el impuesto recae finalmente sobre operaciones generadoras del hecho imponible gravado con el Impuesto a los Réditos, Impuesto a las Ventas, y a las Ganancias Eventuales.

Otra crítica importante al sostenimiento de este tributo dentro del elenco de leyes impositivas es el elevado costo de administración, fiscalización e interpretación de la ley, resultando por otra parte un instrumento económico de escaso o ninguna utilidad.

Sólo se justifica su existencia como tasa retributiva de servicios, debiendo procederse a su supresión como tributo.

3)-.<u>Impuesto a las Ganancias Eventuales</u>.-

Una ganancia de capital representa una capacidad de pago similar a la correspondiente al ingreso ordinario. En períodos inflacionarios puede ser sumamente injusto este impuesto, pues en la medida en que el precio de venta no exceda el alza de los precios en general, la ganancia gravable será ficticia.

Quedan comprendidas en las disposiciones legales, en cuanto no fueran gravados por el Impuesto a los Réditos todo enriquecimiento no expresamente exceptuado.

Con el fin de atenuar los efectos de la inflación sobre los activos fijos, se permite efectuar deducciones adicionales, equivalentes a los importes que resulten de aplicar al costo porcentajes establecidos en relación a los períodos antes y después de 1945. Se estima que este sistema no es del todo justo proponiéndose la adopción de otro que admita coeficientes separados por cada año.

La comprovente de valores bursátiles pasó por diversas alternativas en cuanto a la desgravación o no de este impuesto. Del análisis de las sucesivas disposiciones surge que desde el año 1951 hasta la fecha se eximió del pago a operaciones de este tipo, con excepción del período 1 de abril de 1958 al 31 de diciembre del mismo año.

Se juzga que no tiene argumentación posible la desgravación de utilidades como las tratadas en quienes no realizan actividad habitual en ello, pudiendo actuar el impuesto en este caso como elemento contrictor de la especulación de valores bursátiles.

Finalmente, con las salvedades expuestas, este tributo sirve como base de imposición a típicas situaciones configurantes de una real capacidad contributiva.

4)-. Impuesto para Aprendizaje y Orientación Profesional.-

Se aplica sobre el total de sueldos abonados por servicios prestados, pagados al personal ocupado en establecimientos industriales sin tener en cuenta qué clase de trabajo realiza.

Su recaudación se destina al financiamiento de los cursos organizados por la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional, que cumple dichos cursos divididos en tres ciclos: básico, técnico y universitario. El fin perseguido es el de capacitar la mano de obra y la inteligencia del obrero con el fin de asegurar el éxito de los programas industriales.

Los recursos que se originan en el impuesto no alcanzan a cubrir los costos de funcionamiento de la Comisión, principalmente por la aplicación de convenios sobre salarios en el rubro enseñanza.

Lo expuesto motiva que se deba recurrir a rentas generales para compensar el déficit. La inversión del producido de los escuelas-talleres de la Comisión si bien puede contribuir a atenuar la insuficiencia de recursos, mencionada, no es una solución integral al problema, siendo asimismo desaconsejable el incremento de la tasa.

Por lo expuesto siendo necesario de todos modos recurrir para el financiamiento a rentas generales se estimaría más conveniente suprimir directamente el tributo haciendo depender a la Comisión de otro organismo educacional del país, siempre referido este concepto al aspecto puramente financiero.

5)-.Impuesto a los beneficios extraordinarios.-

Este impuesto ha surgido como consecuencia de profundas distorsiones económicas durante y después de las guerras, principalmente como medio de imponer utilidades o ganancias que por razones de diversas órdenes se centran en determinadas actividades.

En la Argentina se recurrió a este gravamen con motivos puramente fiscalistas, como recurso para disminuir el déficit fiscal originando a sectores de la población con cuya contribución no se podía contar.

Se estableció con carácter transitorio por el término de 2 años a partir del 1-1-47. Recae sobre el comercio, industria y actividades en las que tiene preponderancia el capital.

Grava utilidades o beneficios que se estiman superiores a las normales, siendo precisamente en la determinación de lo que se cuenta utilidad normal, donde estriba su principal crítica. El sistema adoptado por la ley argentina es considerar utilidad normal el resultado de aplicar un porcentaje fijo sobre el capital computable legalmente. Es en general un tributo de bastante complejidad en cuanto a su determinación y liquidación.

En su orientación económica no cumple con un propósito definido que aparte de sus fines fiscales, ni actúa como neutralizador de tendencias inflacionarias, ni como corrector de enriqueci-

mientos amparados en situaciones anormales.

No justifica su permanencia en la legislación impositiva federal pues en el fondo es un simple adicional del Impuesto a los Réditos.

6)-.Impuestos Internos.-

La imposición de determinados gastos de consumo puede justificarse desde distintos puntos de vista:

1) Unidad más adecuada de la capacidad consuntiva.
2) Restringir el consumo de bienes determinados.
3) Distribuir la carga impositiva en base a los beneficios recibidos.
4) Medio de racionamiento.

Si bien estas consideraciones han servido de base a la estructura del tributo, en la mayoría de los casos han obedecido al propósito de incrementar los ingresos fiscales. En nuestro país se impusieron como solución a problemas económicos financieros recayendo sobre tres artículos.

Posteriormente se ha ido ampliando considerablemente el área de aplicación.

Los responsables deben inscribirse en un registro, estableciendo la ley requisitos diversos según sea el impuesto de que se trate. Son responsables los productores fabricantes o importadores en el acto de salir los productos de fábrica, aduana o depósito fiscal.

Se establecen severas penalidades para los contribuyentes infractores que por falsa declaración tengan por mira defraudar haciendo extensibles sus sanciones a los empleados fiscales en caso de complicidad. Esta ley dispone penas corporales en los casos señalados, constituyéndose en este sentido en una excepción dentro del conjunto de leyes impositivas argentinas.

La discriminación entre los individuos y la regresividad en la

distribución de la carga desvían al gravamen de los principios de equidad fiscal.

Se estima necesario proceder a la revisión total de los Impuestos Internos, orientándolos hacia la pulsación del contribuyente de hecho persiguiendo al mismo tiempo, una redistribución más equitativa teniendo en cuenta su incidencia económico social.

7)-.Impuesto a las Ventas.-

En uno de los tributos que ha logrado mayor difusión, habiéndose implantado en la República Argentina a partir del 1/1/35. Grava las ventas en forma que incide en una sola de las etapas de negociación, del producto aplicándose tres tipos de tasas, general 8 % y reducidas 5 % y 1,25 %. La última modificación de la ley suprimió la tasa reducida del 5 %.

Dada su uniformidad no contempla las posibilidades de mayor o menor absorción del tributo según los productos gravados, juzgándose conveniente en este sentido la aplicación de tasas diferenciales por grupos de artículos.

La tasa general en los productos de exportación carece de adecuación frente a los valores internacionales, estimándose la conveniencia de una reducción de importancia y la necesidad de tributar el impuesto en el momento de efectuarse la exportación.

El Impuesto a las ventas en su consideración social no posibilita a críticas muy enérgicas pues en general no pesa muy fuertemente sobre los artículos de consumo de las clases menos pudientes. En su consideración económica no sucede lo mismo pues grava la producción con una tasa elevada que repercute en las inversiones.

La deducción a los efectos de la liquidación del gravamen de la materia prima incorporada al producto final que ya lo tributó indica la adopción del criterio de "integración física", juzgándose más acorde con las necesidades económicas el adoptar el criterio de

"integración financiera".

Un análisis cuidadoso de las disposiciones de este impuesto, cuyos puntos salientes juzgamos los expuestos, posibilitaría una mayor adecuación del mismo a la realidad económica nacional.

8)-.Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes.-

El impuesto sucesorio, por medio de la progresividad de la cuota, limitación del grado sucesorio, e [illegible] de fortunas mínimas y legados con finalidades filantrópicas, científicas o sociales, grava como fin de inmediato una manifestación de la capacidad contributiva, regulando la incidencia del gravamen [illegible] en principios de justicia social.

La ley argentina no escapa en términos generales a las consideraciones expuestas, gravando toda esta realidad ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registro, que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, [illegible] de herencia o donación de bienes, muebles e inmuebles, créditos, valores, etc. El impuesto es progresivo en relación al monto de la [illegible], estando exentas las donaciones y sucesiones en línea recta hasta $50.000.-

El impuesto se liquida sobre el activo neto, no permitiéndose la deducción de los gastos causídicos y los originados por el entierro y los funerales del causante.

Se estima que el tratamiento dispensado a los gastos mencionados en segundo término no es el aconsejable, debiendo permitirse su deducción.

La ley dispone que cuando se demore más de un año [illegible], este se pagará con un recargo de 1/2 % mensual a partir de transcurrido un año del fallecimiento y del 1 % mensual a partir del segundo año.

Se critica a la ley el no contemplar los casos de sucesiones

pequeñas carentes de liquidez y que para no caer en el agravante del recargo deben recurrir a malvender bienes o a préstamos onerosos. En este mismo sentido se advierte la necesidad de contemplar los casos, también de sucesiones pequeñas, integradas exclusivamente por viviendas familiares, para las que se propone igualmente un tratamiento más favorable.

El Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes, complementa el comentado anteriormente. La tasa del 1 o/o se aplica sobre el capital y reservas de las sociedades anónimas, en comandita por acciones o de economía mixta, quedando por lo tanto la transmisión de acciones libres de tributar el impuesto sucesorio.

Este sistema posibilita la evasión legal del mismo mediante el denominado "pase de acciones". La crítica principal es a su falta de universalidad para cuya solución se propone extenderlo a otros tipos de sociedades o aún a los particulares dentro de determinadas condiciones.

---

9)-.Impuesto a los Réditos.-

...iento en sentido económico es el rendimiento de un capital determinado sin afectar su propia sustancia. En el sentido fiscal se incluye también el rendimiento del trabajo personal.

...cteres del rédito: periodicidad, existencia de la fuente y habitualidad y permanencia de la misma.

La primer iniciativa de sanción del impuesto a la renta en el país, data del año 1917, pero recién se sancionó en el año 1932, entrando en vigor a partir del 1/1/34.

...undamento de su sanción fue la necesidad de substituir otros impuestos que provocaban el encarecimiento general de la vida e impedían el desarrollo de la producción.

El impuesto a los Réditos actualmente, se divide entre los de tipo cedular en cuanto a su forma, pero en su fondo con una tasa básica y adicional uniforme para todas las categorías, configura un impuesto global. Se establecen cuatro categorías, pero con excepción de la cuarta, renta del trabajo personal, que goza de mayores exenciones, no existe diferenciación de fondo.

El impuesto se devengará sobre el rédito neto, admitiendo como gastos deducibles del rédito bruto, los necesarios para obtener, mantener y conservar tales réditos. Asimismo se establecen deducciones por cargas de familia y mínimo no imponible. Las exenciones se fijan atendiendo a la calidad del titular de la renta, finalidades perseguidas por este o bien de orden práctico. El gravamen es anual.

Las sociedades de capital reciben tratamiento especial, abonando un tributo del 30% en carácter definitivo. Cuando algunos dividendos o sus beneficiarios deberán retener el 8%. En el caso en que tales beneficiarios se individualicen de acuerdo a las normas de la D.G.I., no se efectuará la retención referida.

...odemos resumir las principales críticas a la Ley de Réditos

de la manera siguiente:

a) No se establece preferentemente tratamiento diferencial por [illegible] categorías sino con excepción, juzgándose ello necesario para lograr una más justa imposición, facilitar una mejor graduación económica del tributo.

b) En el caso del supuesto anterior, es decir de otorgar al impuesto un carácter verdaderamente cedular, se estima la necesidad de reestructurar la actual división de categorías, principalmente creando una mayor especificación, así deben tener un tratamiento particular las profesiones liberales, los artesanos, las pequeñas industrias o comercios, etc. La clasificación de referencia quedará librada en última instancia a las necesidades que en el orden económico social requieran encauzar la política tributaria.

c) Los índices no imponibles y las deducciones por cargas de familia como consecuencia del proceso inflacionario han quedado fuera de toda realidad. Ello ocasiona situaciones de verdadera injusticia, preferentemente a los contribuyentes que tributan en la cuarta categoría. Los aumentos otorgados recientemente por la ley 14.789 no alcanzan a subsanar el inconveniente. Se propone que las deducciones tratadas se establezcan en forma más dinámica, por ejemplo que se actualicen anualmente con anticipación y automáticamente en relación a un índice oficial del costo de vida.

d) Se estimaría necesario un estudio prolijo de dos temas que revisten importancia, uno, la posibilidad de gravar como unidad más adecuada la familia y el otro, establecer un sistema que contemple en forma satisfactoria los casos de réditos irregulares.

e) El tratamiento especial dispensando a los réditos de sociedades introduce un cambio fundamental al sistema tributario, rompiendo el principio de la progresividad de la cuota.

El sistema de anonimato en el sentido amplio anterior al Dto. 4073/56 y suficiente medio de justificación de incrementos patrimoniales, debe ser definitivamente desechado, opinándose por otra parte,

que tal sistema no implica un incentivo a la participación de capitales no justificados, en las actividades productivas.

Las acciones liberadas recibidas por vía de dividendo, deben estar exentas de impuesto en manos del accionista, cuando no han tenido opción a cobrar en otra forma. Una solución posible es permitir ingresar tales acciones al patrimonio del beneficiario libremente, y gravar su posterior realización. Las utilidades no distribuídas de las empresas deben recibir un tratamiento especial que impulse las inversiones.

Se estima finalmente que las jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios que tengan origen en aspectos sociales, sean desgravadas.

-.Conclusiones.-

El sistema impositivo debe responder a una orientación definida de política económica y social, que sólo puede lograrse por medio de una reestructuración total de la legislación.

Lograr sanas bases económicas generales es el punto de partida indispensable sin el cual todo plan fiscal está condenado al más estrepitoso fracaso.

La reforma tributaria no debe tender al aumento de los privilegios sino a reajustar la imposición según la capacidad contributiva de la población, de forma que se pueda atenuar la carga fiscal. Este aspecto debe ser concomitante con una política de contención de gastos públicos.

La economía nacional necesita del ahorro y la inversión productiva, y en este sentido en que la política fiscal debe contribuir, compensando los efectos inflacionarios de los gastos públicos, e induciendo una reducción o previniendo un aumento en el nivel de los gastos privados. Debe asimismo perseguirse la creación de nuevas empresas, estimular la ampliación de las existentes, protegiendo el trabajo personal y estimulando la acción social en todas sus formas.

al impuesto a los réditos debe convertirse en el centro principal del sistema por sus especiales condiciones, pues nuestro país ofrece para ello un área tributaria de capacidad aceptable.

Es imprescindible la existencia de sanciones efectivas a los infractores de las obligaciones fiscales, pero también debe ofrecerse a los mismos la seguridad de que sus derechos y reclamos serán convenientemente atendidos y resueltos con rapidez, estimándose oportuno a estos fines la creación de Tribunales Fiscales Independientes.

Las modificaciones que a fin de lograr objetivos como los propuestos pueden servir como punto de partida, se han incluido por razones de brevedad en el presente resumen, en los comentarios de cada impuesto.

LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

EN SU ASPECTO ECONOMICO Y SOCIAL

- R E S U M E N -

D E

- T E S I S -

Facultad de Ciencias Económicas
de la Universidad de Buenos Aires
Instituto de Finanzas Argentinas
Director: Enrique J. Reig

Curso 1959

Reg.11.649

Alberto Luis Campos
Domicilio: Beauchef 450
T.E.: 46-7596.-

N. 23211
C 1

LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA EN SU ASPECTO ECONOMICO SOCIAL

RESUMEN

Introducción.-

En esta primera parte del trabajo se analiza el papel que corresponde a la imposición como fenómeno político, admitiendo que si bien no es un medio de acción directa capaz por sí sólo de producir cambios estructurales, es un elemento de importancia fundamental para modificar o consolidar una determinada orientación económica social en política económica.

Las organizaciones económicas modernas no permiten deslindar en forma concluyente los aspectos económicos de los sociales, y dada su íntima interdependencia es necesario considerarlos en función recíproca. Un ideal permanente en materia impositiva es desgravar a todos aquellos sectores tributarios, cuyo alivio de cargas signifique un desahogo para la población y un medio de favorecer la economía en general.

El sistema impositivo debe responder a una orientación definida en el sentido expuesto teniendo en cuenta la justicia en la repartición de las cargas y realizando la obra difícil pero no imposible de su graduación con sentido económico.

La legislación Impositiva Federal Argentina presenta elementos positivos al respecto, conformándose en grado aceptable a las normas reconocidas internacionalmente. No obstante es aconsejable la revisión total del sistema con el fin de simplificarlo, de acentuar más la incidencia de los impuestos directos, de evitar o disminuir la evasión fiscal y en líneas generales, ajustarlo al sentir económico y social actual, mediante una reforma de fondo.

CAPITULO I

TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO

1)-.Antecedentes.-

La evolución del pensamiento filosófico y económico ha ido imprimiendo a lo largo del proceso histórico su sello característico a los principios generales de la imposición.

Así en la antigua Grecia y Roma se consideró a los impuestos, como una desgracia común, en la época medioeval fueron signo de servidumbre, las doctrinas mercantilistas estimaban que los impuestos se debían abonar en función de los beneficios recibidos, estimando la escuela Fisiocrática que el impuesto debía descansar únicamente sobre el producto neto de la tierra. La Escuela Liberal trata en forma concreta los problemas de la imposición fijando conceptos importantes y la Escuela Socialista introduce variaciones a la tendencia imprimiendo consideraciones de aspecto social.

Como consecuencia del proceso histórico señalado se han llegado a precisar una serie de principios, más o menos universalmente reconocidos, agrupados bajo la denominación de teoría general de la imposición.

2)-.Principios Generales.-

Se define al impuesto como la extracción de riqueza, que con el fin de proveer a las necesidades económicas y sociales, el Estado o los poderes locales, efectúan de los componentes de la sociedad en sus recursos individuales.

Objeto es la cosa o el acto imponible que da nacimiento al impuesto; fuente, la parte de riqueza con que se hace efectivo y el sujeto la persona o entidad jurídica ante la autoridad impositiva.

La clasificación entre directos e indirectos adquiere singular importancia, pudiéndose tomar diferentes criterios de diferenciación de acuerdo a los distintos autores. La interpretación de tal clasificación es de trascendencia en nuestro país pues surge de ella la facultad de imponer contribuciones directas e indirectas por la Nación y las Provincias.

Se concluye admitiendo como criterio de diferenciación el momento en que el contribuyente obtiene su riqueza y cuando la utiliza, el primer momento determina la existencia de los impuestos directos a la renta y al patrimonio y el segundo la existencia de los indirectos al consumo y a la circulación.

Los impuestos directos afectan a los hombres o los bienes, tomando a la persona solamente en lo que es objeto de contribución, pudiéndose realizar diferentes clasificaciones según sea el punto de vista desde el cual se parta.

La división en impuestos directos reales y personales, y éstos en a la renta y al patrimonio es la de mayor interés. El impuesto personal hace contribuir a los ciudadanos de acuerdo a las relaciones que se establecen entre la persona y los otros individuos con respecto al patrimonio. Estos impuestos siguen a las personas en sus posibilidades contributivas inspirándose en principios sociales.

Los impuestos indirectos adoptan gran variedad de formas, revistiendo en los sistemas financieros modernos, gran importancia dada su gran productividad. Podemos definirlos como a aquellos que afectan un acto, un hecho, un cambio, regulándose sobre el consumo y las variaciones del mismo.

Las cifras de recaudación total de recursos federales impositivos clasificados en directos e indirectos nos indican que son los segundos los de mayor incidencia en nuestro país.

3)-.Repartición y Difusión del Impuesto.-

Un sistema que sostenga la igualdad contributiva exige que todo contribuyente pague en proporción gradual de su condición económica. Para ello se reconocen dos principios guías, teniendo en cuenta la capacidad contributiva del sujeto o bien la igualdad de sacrificio. De los distintos fundamentos para sostener la paridad de sacrificios, el que persigue una igualdad económico-social tiene mayores adeptos, pues tiene en cuenta la necesidad de mantener el espíritu de solidaridad indispensable a toda asociación humana. La proporcionalidad y la progresividad son los medios de llevar a la práctica el principio señalado no siendo necesario que ambas formas de aplicación se excluyan necesariamente, sino por el contrario deben complementarse.

En un sistema tributario equilibrado económica y socialmente, se impone el criterio de la progresividad de las cargas siempre que ello no atente contra el capital quitando estímulos al desarrollo y a la inversión, ni sea un desaliento al trabajo y a la productividad.

Los hechos económicos llevan los problemas originados en la distribución más alla de las disposiciones legales y los efectos dinámicos extienden el fenómeno en una distribución efectiva, real, que puede coincidir o no con la legal, fenómeno éste conocido como difusión.

Tres aspectos característicos se pueden distinguir : la percusión, acto por el cual el sujeto designado por ley soporta de jure el impuesto; traslación, proceso por el cual el contribuyente de jure tiende a transferir la carga tributaria sobre otro contribuyente y por último la incidencia, cuando una nueva traslación no es posible. El estudio de los procesos de la difusión presenta dificultades, naciendo la complejidad del mismo de todos los numerosos aspectos económicos sociales que es necesario tener en cuenta. La natura

leza de la demanda, los sistemas de libre concurrencia o monopólicos la naturaleza del artículo gravado, el tipo de explotación sobre el que recae el tributo, etc. nos dan una idea de la dificultad señalada.

Por lo general todas estas repercusiones concluyen en el consumidor que no tiene otra alternativa que soportar el gravamen o no hacerlo restringiendo el consumo. Por lo expuesto, el legislador debe considerar con sumo cuidado en su cometido la trascendencia de los fenómenos comentados, con el fin de no alterar los principios de justicia e igualdad del impuesto que se han debido tomar en cuenta al imponer contribuciones.

CAPITULO II

LA POLITICA TRIBUTARIA EN FUNCION DE CONTRIBUCION AL DESARROLLO ECONOMICO

Si bien son variadas las interpretaciones que se dan al desarrollo económico, el incremento secular del ingreso, renta o producto por habitante de un país o una región puede aceptarse como la definición más común. Se aduce en favor del mismo, la posibilidad que otorga al hombre de disponer un mayor dominio sobre el medio en que vive, facilitar la obtención de más servicios y bienes, superar niveles bajos de subsistencia y propender a la elevación del nivel de vida de la población. Estos aspectos materialistas posibilitan otros de alcance cultural y espiritual.

La deseabilidad del mismo puede admitirse aunque más no sea como solución a dos problemas económicos y sociales que pueden derivarse a corto plazo, en razón de que las aspiraciones a una mejor vida de la población han crecido en forma más rápida que la producción, y que los coeficientes de mortalidad disminuyen más rápidamente que los de natalidad.

En los países subdesarrollados el sector público tiene un papel fundamental en los planes de desarrollo, pues sus decisiones y los aspectos de orden político, judicial y administrativo, tienen en países de este tipo más trascendencia, por lo tanto el Estado en forma directa e indirecta puede contribuir al proceso de la formación de ahorros y de capital. En tal proceso la política fiscal debe tener como objetivo principal el canalizar una mayor suma de recursos hacia gastos que contribuyan al crecimiento económico. Las inversiones o gastos de desarrollo tienen por objeto tanto la creación del capital productivo, como el financiamiento de todos aque--

llos otros tendientes a la prestación de servicios sociales, que si bien no dan por resultado la creación de elementos activos reales , contribuyen por distintos caminos a fines similares.

Gastos y recursos constituyen prácticamente dos caras de una misma moneda, por lo cual no es posible analizar unos sino en fun-- ción de los otros.

a)-. Gastos Públicos.-

En materia de gastos, y principalmente tratándose de procesos de desarrollo, es difícil mantenerse dentro de un presupuesto equilibrado. Se ha propuesto como solución la preparación de dos presupuestos; uno de gastos corrientes, que debería mantenerse equilibrado y otro de gastos extraordinarios cuyo financiamiento se podría - prever con préstamos.

Cada estructura económica demanda soluciones especiales, y la solución expuesta es solamente una entre varias otras, pues si bien los planes de crecimiento pueden explicar presupuestos desequilibrados, ello no implica que el organismo administrador no justifique fehacientemente tal necesidad, ni se aparte de las normas de equilibrio sin exponer y demostrar razones valederas.

Lo fundamental es medir en función de la capacidad de la economía de donde deben extraerse los recursos, el monto de gastos previsibles.

b)-. Recursos Tributarios.-

El financiamiento del desarrollo debe buscarse en lo posible que provenga del sector interno, y no contando en países subdesarrollados con un mercado de capitales suficiente se deberá lograr me-- diante la imposición, para evitar que la incompatibilidad de ingresos y gastos se solucione por medio del financiamiento inflaciona-- rio.

El problema de la política tributaria en los países en proceso de desarrollo no debe consistir en hallar medios que permitan obtener mayores ingresos fiscales, sino preferentemente en crear una estructura impositiva que impida en lo posible que el aumento del ingreso nacional se destine a fines de consumo inmediato, y que al mismo tiempo entorpezca lo menos posible la capacidad de la población para trabajar, ahorrar e invertir.

La cuestión fundamental radica en la necesidad de arbitrar medios y técnicas capaces de hacer transferir los recursos adicionales al Estado, en desmedro de los consumos de todos aquellos grupos que se decida deben soportar el esfuerzo adicional. Este consumo puede frenarse ya sea gravando el gasto con impuestos indirectos o disminuyendo el ingreso idisponible para gastos, mediante contribución directa.

El impuesto a la renta en países en proceso de desarrollo no tiene la importancia que le corresponde por diversas circunstancias, pero principalmente por no encontrar una área tributaria suficiente. Al valorar la capacidad contributiva del sujeto imponible y presentar escasas posibilidades de trasladar su carga lo erigen como elemento de suma utilidad no sólo en cumplimiento de ideales de justicia sino como medio de regulación económica.

Sus aspectos positivos se desvirtúan si se le otorga un carácter excesivamente real, como en algunos casos de tributación de sociedades, debiendose mantener preferentemente como impuesto personal.

En economías con procesos inflacionarios las exenciones y mínimos no imponibles deben ser tratados con suma precaución pues tales procesos pueden hacer regresivos sus efectos.

Un aspecto saliente de este impuesto en el desarrollo, es su participación en la inversión productiva, ya sea por medio del otorgamiento de deducciones directamente o por el tratamiento especial

a las reinversiones, pudiendo ser un incentivo fuerte a las mismas.

En América Latina observa el impuesto tratado una evolución - creciente, no obstante su proporción en las recaudaciones no alcanza la significación de países desarrollados.

En el caso de ganancia de capital y tratándose de condiciones económicas inflacionarias, si las ganancias no se canalizan a inversiones provechosas es conveniente que el Estado absorba tales fondos a través del impuesto, pero a la vez es necesario no gravar excesivamente utilidades de este origen si las mismas son reinvertidas, o bien se originan en actividades de provecho para el desarrollo.

El impuesto territorial puede asimismo convertirse en un utilísimo elemento para impulsar el desarrollo, para cuyo propósito se deberá estudiar convenientemente un tributo que grave la tierra que no se halle en producción, tendiendo por tal razón a desalentar la posesión de recursos productivos ociosos.

La participación de los capitales extranjeros en los planes de desarrollo puede tener importancia, por lo tanto el tratamiento impositivo que se aplique a las empresas extranjeras debe ser estudiado cuidadosamente. La elección de los incentivos fiscales que pueden aplicarse a fin de hacer interesante la posibilidad de inversión queda librada no sólo a los aspectos técnicos sino a consideraciones económicas de orden general. Entre otros sistemas podemos mencionar reducción o supresión de impuestos a las importaciones de determinados bienes de capital o materias primas, admitir tratamientos especiales a las utilidades reinvertidas, exenciones por rebajas al impuesto a la renta, etc.

Los breves comentarios realizados tienen por objeto señalar - algunos de los muchos aspectos que en los programas de desarrollo - reviste la política tributaria, que en países subdesarrollados debe ser preferentemente la fuente de financiamiento, sirviendo a la vez

como referencia en algunos casos del análisis de la legislación impositiva federal argentina que veremos a continuación.

CAPITULO III

ANALISIS DE LA LEGISLACION IMPOSITIVA FEDERAL ARGENTINA

1)-.Ley de Contribución Inmobiliaria.-

Se establece el valor del suelo aplicando el sistema catastral teniéndose en cuenta en tal sentido dos valores: el directo del suelo y las construcciones, y el indirecto la capitalización de la renta real o presunta.

Las críticas que se efectuan al sistema son las propias del - catastral: altos costos, necesidad constante de actualización de valores y dificultad de mantener un criterio constante de avalúo.

Se vería conveniente otorgar a este tributo un carácter más personal, pudiéndose aplicar un sistema combinado como por ejemplo, un impuesto inmobiliario básico de naturaleza real y escala proporcional, y otro que se adicione al mismo de naturaleza personal a escala progresiva.

En nuestro país el valor corriente de las propiedades está - muy por encima del avalúo oficial, pero su corrección no es posible mientras no se solucione el valor de las locaciones.

Con espíritu social contempla la ley numerosas exenciones, también reducciones de las tasas, teniendo en cuenta principalmente el destino de los inmuebles o bien situaciones personales especiales - de los propietarios.

La reciente modificación establecida por la Ley 14.789, no corrigió aspectos de fondo limitándose a un simple incremento de las tasas de acuerdo a la época de la última valuación.

2)-.Impuesto de Sellos.-

Esta ley ha sufrido permanentes modificaciones y cambios repetidos en los criterios de interpretación. Grava las transmisiones

de capitales, operaciones bursátiles, transmisión de propiedades, actos, obligaciones, contratos, etc.

Se desgravan en general aquellos actos o contratos que por su naturaleza son o persiguen en sus consecuencias ulteriores aspectos sociales. Una disposición interesante del decreto reglamentario la constituye la determinación precisa de las condiciones que deben cumplir las asociaciones de beneficencia o similares para eximirse del pago del impuesto.

En conjunto la ley de sellos, si bien contempla dentro de sus escasos límites consideraciones de orden extrafiscal, no tiene en último análisis otros merecimientos que precisamente los fiscales. Es destacable que aún en este último aspecto tales merecimientos - don dudosos por cuanto el impuesto recae finalmente sobre operaciones generadoras del hecho imponible gravado con el Impuesto a los Réditos, Impuesto a las Ventas, y a las Ganancias Eventuales.

Otra crítica importante al sostenimiento de este tributo dentro del elenco de leyes impositivas es el elevado costo de administración, fiscalización e interpretación de la ley, resultando por otra parte un instrumento económico de escasa o ninguna utilidad.

Sólo se justifica su existencia como tasa retributiva de servicios, debiendo procederse a su supresión como tributo.

3)-.Impuesto a las Ganancias Eventuales.-

Una ganancia de capital representa una capacidad de pago similar a la correspondiente al ingreso ordinario. En períodos inflacionarios puede ser sumamente injusto este impuesto, pues en la medida en que el precio de venta no exceda el alza de los precios en general, la ganancia gravable será ficticia.

Quedan comprendidas en las disposiciones legales, en cuanto no fueran alcanzados por el Impuesto a los Réditos todo enriquecimiento no expresamente exceptuado.

Con el fin de atenuar los efectos de la inflación sobre los activos fijos, se permite efectuar deducciónes adicionales, equivalentes a los importes que resulten de aplicar al costo porcentajes establecidos en relación a los períodos antes y despues de 1945. Se estima que este sistema no es del todo justo proponiendose la adopción de otro que admita coeficientes separados por cada año.

La compraventa de valores bursátiles pasó por diversas alternativas en cuanto a la desgravación o no de este impuesto. Del análisis de las sucesivas disposiciones surge que desde el año 1951 hasta la fecha se eximió del pago a operaciones de este tipo, con excepción del período 1 de abril de 1958 al 31 de diciembre del mismo año.

Se juzga que no tiene argumentación posible la desgravación de utilidades como las tratadas en quienes no realizan actividad habitual en ello, pudiendo actuar el impuesto en este caso como elemento contrictor de la especulación de valores bursátiles.

Finalmente, con las salvedades expuestas, este tributo sirve como base de imposición a típicas situaciones configurantes de una real capacidad contributiva.

4)-.Impuesto para Aprendizaje y Orientación Profesional.-

Se aplica sobre el total de sueldos abonados por servicios prestados, pagados al personal ocupado en establecimientos industriales sin tener en cuenta qué clase de trabajo realiza.

Su recaudación se destina al financiamiento de los cursos sostenidos por la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional, que cumple dichos cursos divididos en tres ciclos: básico, técnico y universitario. El fin perseguido es el de capacitar la mano de obra y la inteligencia del obrero con el fin de asegurar el éxito de los programas industriales.

Los recursos que se originan en el impuesto no alcanzan a cubrir los costos de funcionamiento de la Comisión, principalmente por la aplicación de convenios sobre salarios en el rubro enseñanza.

Lo expuesto motiva que se deba recurrir a rentas generales para compensar el déficit. La inversión del producido de las escuelas-talleres de la Comisión si bien pueden contribuir a atenuar la insuficiencia de recursos mencionada,no son una solución integral al problema, siendo asimismo desaconsejable el incremento de la tasa.

Por lo expuesto siendo necesario de todas formas recurrir para el financiamiento a rentas generales se estimaría más conveniente suprimir directamente el tributo haciendo depender a la Comisión de otro organismo educacional del país, siempre referida esta conclusión al aspecto puramente financiero,

5)-.Impuesto a los Beneficios Extraordinarios.-

Este impuesto ha surgido como consecuencia de profundas distorsiones económicas durante y después de las guerras, principalmente como medio de imponer utilidades extraordinarias que por razones de diversos órdenes se centran en determinadas actividades.

En la Argentina se recurrió a este gravamen con motivos puramente fiscalistas, como recurso para disminuir el déficit fiscal excluyendo a sectores de la población con cuya contribución no se podía contar.

Se estableció con carácter transitorio por el término de 23 años a partir del 1-1-47. Recae sobre el comercio, industria y actividades en las que tiene preponderancia el capital.

Grava utilidades o beneficios que se estiman superiores a los normales, siendo precisamente en la determinación de lo que se supone utilidad normal, donde estriba su principal crítica. El sistema adoptado por la ley argentina es considerar utilidad normal el resultado de aplicar un porcentaje fijo sobre el capital computable impositivamente. Es en general un tributo de bastante complejidad en cuanto a su determinación y liquidación.

En su orientación económico social no cumple con un propósito definido pues aparte de sus fines fiscales, ni actúa como neutralizador de fenómenos inflacionarios, ni como corrector de enriqueci--

mientos amparados en situaciones anormales.

No justifica su permanencia en la legislación impositiva federal pues en el fondo es un simple adicional del Impuesto a los Réditos.

6)-.Impuestos Internos.-

La imposición de determinados gastos de consumo puede justificarse desde distintos puntos de vista:

1) Unidad más adecuada de la capacidad consuntiva.
2) Restringir el consumo de bienes determinados.
3) Distribuir la carga impositiva en base a los beneficios recibidos.
4) Medio de racionamiento.

Si bien estas consideraciones han servido de base a la estructura del tributo, en la mayoría de los casos han obedecido al propósito de incrementar los ingresos fiscales. En nuestro país se impusieron como solución a problemas económicos financieros recayendo - sobre tres artículos.

Posteriormente se ha ido ampliando considerablemente el área de aplicación.

Los responsables deben inscribirse en un registro, estableciendo la ley requisitos diversos según sea el impuesto de que se trate. Son responsables los productores fabricantes o importadores en el acto de salir los productos de fábrica, Aduana o depósito fiscal.

Se establecen severas penalidades para los contribuyentes infractores que por falsa declaración tengan por mira defraudar haciendo extensibles sus sanciones a los empleados fiscales en caso de - complicidad. Esta ley dispone penas corporales en los casos señalados, constituyéndose en este sentido en una excepción dentro del conjunto de leyes impositivas argentinas.

La discriminación entre los individuos y la regresividad en la

distribución de la carga desvían al gravamen de los principios de equidad fiscal.

Se estima necesario proceder a la revisión total de los Impuestos Internos, orientándolos hacia la pulsación del contribuyente de hecho persiguiendo al mismo tiempo, una redistribución más equitativa teniendo en cuenta su incidencia económico social.

7)-.Impuesto a las Ventas.-

Es uno de los tributos que ha logrado mayor difusión, habiéndose implantado en la República Argentina a partir del 1/1/35. Grava las ventas en forma que incida en una sola de las etapas de negociación del producto, aplicándose tres tipos de tasas, general 8 % y reducidas 5 % y 1,25 % . La última modificación de la ley suprimió la tasa reducida del 5%.

Dada su uniformidad no contempla las posibilidades de mayor o menor absorción del tributo según los productos gravados, juzgándose conveniente en este sentido la aplicación de tasas diferenciales por grupos de artículos.

La tasa general en los productos de exportación carece de adecuación frente a los valores internacionales, estimándose la conveniencia de una reducción de importancia y la necesidad de tributar el impuesto en el momento de efectuarse la exportación.

El Impuesto a las ventas en su consideración social no posibilita a críticas muy enérgicas pues en general no pesa muy fuertemente sobre los artículos de consumo de las clases menos pudientes. En su consideración económica no sucede lo mismo pues grava la producción con una tasa elevada que repercute en las inversiones.

La deducción a los efectos de la liquidación del gravamen de la materia prima incorporada al producto final que ya lo tributó indica la adopción del criterio de "integración física", juzgándose - más acorde con las necesidades económicas el adoptar el criterio de

"integración financiera".

Un análisis cuidadoso de las disposiciones de este impuesto, cuyos puntos salientes juzgamos los expuestos, posibilitaría una mayor adecuación del mismo a la realidad económica nacional.

8)-.Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes.-

El impuesto sucesorio, por medio de la progresividad de la cuota, limitación del grado sucesorio, exenciones de fortunas mínimas y legados con finalidades filantrópicas, científicas o sociales, grava como fin de inmediato una manifestación de la capacidad contributiva, regulando la incidencia del gravamen como fin ulterior en principios de justicia social.

La ley argentina no escapa en términos generales a las consideraciones expuestas, gravando todo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registro, que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes, muebles e inmuebles, créditos, valores, etc. El impuesto es progresivo en relación al monto de la hijuela, estando exentas las donaciones y sucesiones en línea recta hasta $50.000.-

El impuesto se liquida sobre el activo neto, no permitiendose la deducción de los gastos causídicos y los originados por el entierro y los funerales del causante.

Se estima que el tratamiento dispensado a los gastos mencionados en segundo término no es el aconsejable, debiendo permitirse su deducción.

La ley dispone que cuando se demore más de un año sin abonarse el impuesto, este se pagará con un recargo de 1/2 % mensual a partir de transcurrido un año del fallecimiento y del 1 % mensual a partir del segundo año.

Se critica a la ley el no contemplar los casos de sucesiones

pequeñas carentes de liquidez y que para no caer en el agravante del recargo deben recurrir a malvender bienes o a préstamos onerosos. En este mismo sentido se advierte la necesidad de contemplar los casos, también de sucesiones pequeñas, integradas exclusivamente por viviendas familiares, para las que se propone igualmente un tratamiento más favorable.

El Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes, complementa al comentado anteriormente. Su tasa del 1 o/o se aplica sobre el capital y reservas de las sociedades anónimas, en comandita por acciones o de economía mixta, quedando por lo tanto la transmisión de acciones libres de tributar el impuesto sucesorio.

Este sistema posibilita la evasión legal del mismo mediante el denominado "pase de acciones". La crítica principal es a su falta de universalidad para cuya solución se propone extenderlo a otros tipos de sociedades o aún a los particulares dentro de determinadas condiciones.

9)-.Impuesto a los Réditos.-

Renta en sentido económico es el rendimiento de un capital determinado sin afectar su propia subsistencia. En su sentido fiscal se incluye también el rendimiento del trabajo personal.

Caracteres del rédito: perioricidad, existencia de la fuente y habilitación y permanencia de la misma.

La primer iniciativa de sanción del impuesto a la Renta en el país, data del año 1917, pero recién se sancionó en el año 1932, entrando en vigor a partir del 1/1/34.

Fundamento de su sanción fue la necesidad de substituir otros impuestos que provocaban el encarecimiento general de la vida e impedían el desarrollo de la producción.

El Impuesto a los Réditos actualmente, se ubica entre los de tipo cedular en cuanto a su forma, pero en su fondo con una tasa básica y adicional uniforme para todas las categorías, configura un impuesto global. Se establecen cuatro categorías, pero con excepción de la cuarta, renta del trabajo personal, que goza de mayores exenciones, no existe diferenciación de fondo.

El impuesto se devengará sobre el rédito neto, admitiendo como gastos deducibles del rédito bruto, los necesarios para obtener, mantener y conservar tales réditos. Asimismo se establecen deducciones por cargas de familia y mínimo no imponible. Las exenciones se fijan atendiendo a la calidad del titular de la renta, finalidades perseguidas por este o bien de orden práctico. El gravamen es anual.

Las sociedades de capital reciben tratamiento especial, abonando un tributo del 30% en caracter definitivo. Cuando paguen dividendos a sus beneficiarios deberán retener el 8%. En el caso en que tales beneficiarios se individualicen de acuerdo a las normas de la D. G.I., no se efectuará la retención referida.

Podemos resumir las principales críticas a la Ley de Réditos

de la manera siguiente:

a) No se establece prácticamente tratamiento diferencial para las categorías sino con excepción, juzgándose ello necesario para lograr una más justa imposición y facilitar una mejor graduación económica del tributo.

b) En el caso del supuesto anterior, es decir de otorgar al impuesto un caracter verdaderamente cedular, se estima la necesidad de reestructurar la actual división de categorías, principalmente persiguiendo una mayor especificación, así deben tener un tratamiento particular las profesiones liberales, los artesanos, las pequeñas industrias o comercios, etc. La clasificación de referencia quedará librada en última instancia a las necesidades que en el orden económico social requieran encauzar la política tributaria.

c) Los mínimos no imponibles y las deducciones por cargas de familia como consecuencia del proceso inflacionario han quedado fuera de toda realidad. Ello ocasiona situaciones de verdadera injusticia, preferentemente a los contribuyentes que tributan en la cuarta categoría. Los aumentos otorgados recientemente por la ley 14.789 no alcanzan a subsanar el inconveniente. Se propone que las deducciones tratadas se establezcan en forma más dinámica, por ejemplo que se sancionen anualmente con anticipación o automáticamente en relación a un índice oficial del costo de vida.

d) Se estimaría necesario un estudio prolijo de dos temas que revisten importancia, uno, la posibilidad de gravar como unidad más adecuada la familia y el otro, establecer un sistema que contemple en forma satisfactoria los casos de réditos irregulares.

e) El tratamiento especial dispensado a los réditos de sociedades introduce un cambio fundamental al sistema tributario, rompiendo el principio de la progresividad de la cuota.

El sistema de anonimato en el sentido amplio anterior al Dto. 4073/56 y suficiente medio de justificación de incrementos patrimoniales, debe ser definitivamente desechado, opinándose por otra parte,

que tal sistema no implica un incentivo a la participación de capitales no justificados, en las actividades productivas.

Las acciones liberadas recibidas por vía de dividendo, deben estar exentas de impuesto en manos del accionista, cuando no han tenido opción a cobrar en otra forma. Una solución posible es permitir ingresar tales acciones al patrimonio del beneficiario libremente, y gravar su posterior realización. Las utilidades no distribuídas de las empresas deben recibir un tratamiento especial que impulse las inversiones.

Se estima finalmente que las jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios que tengan origen en aspectos sociales, sean desgravados.

-.Conclusiones.-

El sistema impositivo debe responder a una orientación definida de política económica y social, que sólo puede lograrse por medio de una reestructuración total de la legislación.

Lograr sanas bases económicas generales es el punto de partida indispensable sin el cual todo plan fiscal está condenado al más estrepitoso fracaso.

La reforma tributaria no debe tender al aumento de los gravámenes sino a reajustar la imposición según la capacidad contributiva de la población, de forma que se pueda atenuar la carga fiscal. Este aspecto debe ser concomitante con una política de contención de gastos públicos.

La economía nacional necesita del ahorro y la inversión productiva, y es en este sentido en que la política fiscal debe contribuir, compensando los efectos inflacionarios de los gastos públicos, e induciendo una reducción o previniendo un aumento en el nivel de los gastos privados. Debe asimismo perseguirse la creación de nuevas empresas, estimular la ampliación de las existentes, protegiendo el trabajo personal y estimulando la acción social en todas sus formas.

El Impuesto a los Réditos debe convertirse en el centro principal del sistema por sus especiales condiciones, pues nuestro país ofrece para ello un área tributaria de capacidad aceptable.

Es imprescindible la existencia de sanciones efectivas a los infractores de las obligaciones fiscales, pero también debe ofrecerse a los mismos la seguridad de que sus derechos y reclamos serán convenientemente atendidos y resueltos con rapidez, estimándose oportuno a estos fines la creación de Tribunales Fiscales independientes.

Las modificaciones que a fin de lograr objetivos como los propuestos pueden servir como punto de partida, se han incluído por razones de brevedad, en el presente resúmen, en los comentarios de cada impuesto.