



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



El impuesto a los beneficios extraordinarios

Zelechowski, Elías Leonardo

1957

Cita APA: Zelechowski, E. (1957). El impuesto a los beneficios extraordinarios. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

257 *Duplicado* 233
ORIGINAL
1501068

EL IMPUESTO Y LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS-

- B O F E S U M E N -

ALONSO ELIAS LEONARDO ZELECHOWSKI - Brandsen 628

REG. INC: No. 6162

QUILMES (PCR)

Nos resulta un poco difícil condensar en pocas palabras el trabajo de referencia; no obstante ello, trataremos de referirnos a los aspectos del mismo que, a nuestro juicio, deben destacarse.

Si tenemos en cuenta que el impuesto estudiado es un impuesto de "emergencia", y que de acuerdo con lo comentado tiende a aparecer en épocas anormales, generalmente de guerra, podemos afirmar que no se justifica su existencia como recurso normal del Estado.

Si a tal circunstancia y ya en el caso particular de nuestro país, le agregamos la injusticia que la imposición significa a empresas de igual potencialidad económica y financiera, pero que han erigido sus plantas en épocas distintas, y por ende, los valores asentados como capital en los libros, a pesar de ser de valor adquisitivo acorde con el año de inversión, difieren en su monto de "capital de libros", y por consiguiente, al procederse al "ajuste" para la determinación del "capital y reservas libres" dispuesta por la ley y su reglamentación, se llega a cifras dispares, para empresas que prácticamente son idénticas, desde el punto de vista de su potencialidad económica y financiera.

Es cierto que nuestra ley admite cierta compensación por "amortizaciones extraordinarias", pero también lo es que tal deducción no equilibra lo señalado.

Por estas dos circunstancias, para no entrar en otras tratadas a lo largo del trabajo, podemos decir que el impuesto hace

lidades, a las cuales podría rebajarse, igualmente, por los conceptos que admite la ley en vigor, como ser, sueldo de dueño o socios que trabajen efectivamente, compensación por el impuesto a los réditos, etc.

Este adicional también podría aplicarse en escala, gravando más a las mayores rentas, o desgravando la reinversión de las mismas.

-----0-----

Corresponde consignar algunas palabras con respecto al proyecto existente de revaluación de los patrimonios; sin duda alguna tal medida, de concretarse, tendrá una vinculación directa con la fijación del capital y reservas libres de las empresas y en consecuencia repercutirá en forma directa en la liquidación y recaudación del impuesto analizado.

Sobre la necesidad del revalúo consideramos innecesario abrir comentario; ya hemos mencionado más arriba que, precisamente, por la representación dispar de los valores de libros, el beneficio extraordinario imponible resulta injusto.

Por ello tal medida oficial, de difícil aplicación práctica, para intentar con ella contemplar todos los intereses en juego, particularmente la recaudación fiscal, es ya aplaudida de antemano, como hemos visto en el comentario mencionado en el trabajo; quizá pueda servirnos de guía la experiencia de la ley Brasileña, también comentada.

Pero, a nuestro juicio, es de desear que tal iniciativa llegue a feliz término, pues redundará en beneficio de todos la actualización de valores de inversión permitiendo, entre otros cosas,

se conozca, una vez actualizado el patrimonio mediante la aplicación de coeficientes correctores, la verdadera situación económica y financiera de las empresas a través de sus Estados y Balances Generales, y que ello facilite, siquiera en parte, el estudio comparativo de los mismos, cualquiera sea la finalidad de tal análisis.

-----0-----

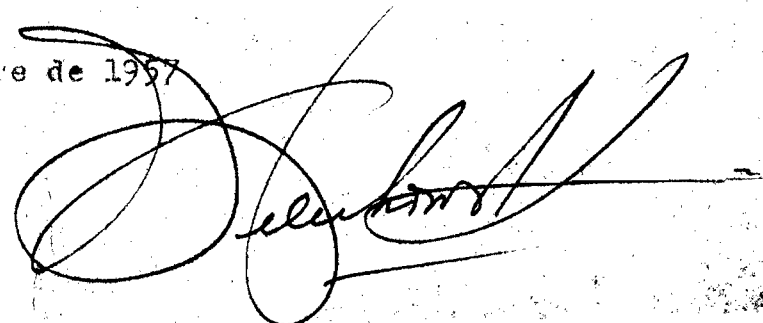
Por último y para concluir debemos manifestar que nuestra ley, desde el punto de vista de recaudación, ha cumplido con su cometido, no siendo depreciable la cifra consignada en las estadísticas de la Dirección General Impositiva.

Probablemente ese fin perseguido en su origen y logrado en razonable medida, se ha de oponer, a nuestro juicio, a la abolición lisa y llana del impuesto. Seguramente influye y es natural que así sea, las crecientes necesidades del Estado, que demandan, quizá, mayores recursos.

No obstante es de esperar que, estando en una época de estudios y proyectos, se pueda llegar a una feliz fórmula que represente y concilie el interés de todos, para lograr con ello uno de los fines de toda comunidad: el bienestar general.

-----0-----

Quilmes, 30 de Septiembre de 1957

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to be 'Eduardo...', written over a horizontal line.

-EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS-

- T E S I S -

-DIRECTOR DEL INSTITUTO DE FINANZAS*

DOCTOR ECIDIO C. TRIVISAN

-AÑO 1957-

- A L U M N O -

NOMBRE Y APELLIDO: ELIAS LEONARDO ZELEDONSKI

DOMICILIO ACTUAL.: BRANDEN No. 628 - QUILMES (PUNGR)(Bs.As.)

TELEFONO.....: 203(Quilmes) 0967

No. de REGISTRO...: 6162

FECHA DE PRESENTACION: 30 de Septiembre de 1957

FIRMA DEL AUTOR...: 

-BIBLIOGRAFIA-

- 1) SORONDO-CARRERA "El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios"
- 2) ALBERTO T. LOPEZ "El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios"
- 3) F.W.TAUBSIC "Principios de Economía"
- 4) W.A.PATON "Manual del Contador"
- 5) Curso sobre "El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios". Conferencias dictadas con el auspicio del Colegio de Contadores Públicos Nacionales, (año 1948)
- 6) Revista de Ciencias Económicas: "Característica y Concepto General del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios" por el Doctor Armando Rojas (Publicación de Noviembre de 1952)
- 7) "Impuestos": Publicación no oficial de jurisprudencia, legislación y doctrina.
- 8) "La Ley": Publicación no oficial de jurisprudencia y doctrina.
- 10) "Economic Survey": Publicación no oficial en Castellano e Inglés (Boletín Semanal) sobre Economía y Finanzas.
- 11) "Boletines de la Dirección General Impositiva": Publicación Oficial del Ministerio de Hacienda de la Nación - Dirección General Impositiva
- 12) "Resoluciones Generales" (internas y administrativas) de la Dirección General Impositiva
- 13) "Memorias del Ministerio de Hacienda de la Nación"
- 14) "Mensajes del Poder Ejecutivo" - Antecedentes Generales.
- 15) "Artículos de fondo sobre el particular de los diarios La Nación y La Prensa"
- 16) "Impuestos" - Publicación del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - Tomo II

- SUMARIO -

<u>CAPITULO</u>	<u>TITULO</u>
I	Notiones Generales y Antecedentes del Impuesto e los Beneficios Extraordinarios.
II	Antecedentes del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios en Legislaciones Extranjeras.
III	Antecedentes del Impuesto en nuestra legislación.
IV	Determinación del Beneficio Extraordinario.
V	El Impuesto en nuestra legislación.
VI	Obligados y/o sujetos del Impuesto - Caso Particular de los Conjuntos Económicos
VII	Determinación del Beneficio Imponible
VIII	El Beneficio Excluido del Impuesto - Fundamentos.
IX	Determinación de las bases para la liquidación del gravamen - Activo Computable y Activo No Computable - Proyecto de Revaluación de Patrimonios.
X	Determinación del Capital y del Pasivo Computable.
XI	Liquidación del Impuesto
XII	Juicio Crítico de la ley y Fundamentos del mismo - Posibilidad de su reforma.
XIII	Jurisprudencia Administrativa y Judicial.
XIV	Apéndice: Ordenamiento de los textos de la ley y su reglamentación(texto ordenado año 1956)

*****0*****

-CAPITULO II-

SECCIONES GENERALES Y ADICIONALES DEL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

Antes de referirnos directa y concretamente a los antecedentes generales de este impuesto, consideramos oportuno hacer una breve mención sobre la teoría general del impuesto.-

Los recursos públicos, necesarios para la satisfacción de los fines del Estado, se logran mediante operaciones financieras, que suscitantemente enumeramos a continuación:

La retribución: consiste en el acto de entregar una suma o importe, en "retribución" o pago de bienes o servicios obtenidos del Estado.

La tasa: parecida al anterior, por el elemento de coactividad que contiene, confundándose muchas veces con el impuesto. Su diferencia esencial la hallamos en la exigencia exclusivista por parte del Estado de pago de la "tasa" por prestación de autorización para el ejercicio de ciertos derechos (por ejemplo, el registro de actos jurídicos), o por la exclusividad institucional que caracteriza a ciertas prestaciones del Estado, aún pedidos voluntariamente por los particulares, (por ejemplo, la justicia).-

La imposición: Consiste en la obligación de entregar al Estado un bien, (dinero, especies o servicios), en el plazo y medida establecidos por la ley o por otra disposición imperativa.-

La apropiación: consiste en la absorción de bienes por el Estado, que contribuyen a formar su patrimonio, y sobre los cuales cesa el derecho de los particulares (por ejemplo, caución por incumplimiento de obligaciones o de condiciones impuestas por el Estado a los particulares)

La requisición: consiste en la disposición de los bienes que el Estado necesita y que pertenecen a particulares, (por ejemplo, ello ocurre en tiempo

po de guerra, en particular)

El empréstito: consiste en la entrega, voluntaria o forzosa, de capitales particulares al Estado, con o sin intereses, y cargo de reembolso obligatorio a un tiempo, determinado o indeterminado.-

Además de las formas enunciadas, el Estado puede utilizar para la obtención de recursos, de otras vías, como, por ejemplo, la emisión de papel moneda, la aceptación de donaciones, etc.-

Como fácilmente se deduce, el impuesto a los Beneficios Extraordinarios pertenece a la subdivisión de "la imposición", dado que consiste en una prestación en forma obligada, mediante las circunstancias y plazos establecidos por la ley.-

-CARACTERÍSTICAS GENERALES-

El impuesto en estudio es un gravamen que aparece en los períodos bélicos, con tendencia a desaparecer luego. Prueba de ello la tenemos en los dos grandes conflictos de guerra internacional del presente siglo; la permanencia del impuesto se vincula a la prolongación de los efectos de la contienda.-

Los caracteres que le son propios, dentro de la clasificación de los impuestos, son que se trata de un gravamen directo, real y de emergencia o extraordinaria.-

Es directo porque recau sobre los bienes y tiene vinculación con los beneficios derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria, y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes(1).-

Es real porque el monto de la imposición se halla ligado a la importancia del objeto de la imposición (utilidad impositiva), sin considerar al sujeto obligado (persona responsable).-

(1) Decreto Ley N.º 11.111

46

Su carácter de impuesto real queda en evidencia porque recae sobre lo que cada legislación considera como super-beneficio, o beneficio extraordinario, o rendimiento anormal, impositivamente ajustado a los efectos de la liquidación del mismo; y podemos agregar que generalmente se lo establece con carácter transitorio, como en el caso nuestro, (Decreto 21.702) (2), que fué establecido por el término de tres años, y luego, sucesivamente, prorrogado. De aquí su particularidad de impuesto de "emergencia" o "extraordinario".-

-----○-----

-FINALIDADES DEL IMPUESTO-

Ya hemos dicho que este impuesto aparece en los períodos bélicos. La razón de tal creación radica en la particular actividad económica que promueve tal fenómeno, poniendo en marcha la totalidad de los recursos económicos, industriales y financieros como así mismo el potencial humano de las naciones en guerra.

Esta actividad apremiante e intensa promueve el desarrollo de toda la economía y producción, que encuentra inmediata absorción. Las utilidades de los negocios se acrecientan, y la situación anormal crea estos beneficios extraordinarios, sea con relación al capital invertido, o con respecto a los años normales, llamados también años tipo o básicos.-

De esta manera los superbeneficios son materia imponible que la legislación se apresura en alcanzar con el impuesto, para que la parte tomada "en exceso" retorne a la sociedad a través de los canales del Estado.

En los países en guerra el impuesto persigue la finalidad económica y financiera de apoderarse de los beneficios para allegar recursos -

a los fines de la movilización de todos los medios que puedan conducir a la victoria. Pero, además, existe otra finalidad, de orden moral y de carácter psicológico para el pueblo en aras de impedir los enriquecimientos particulares a costa del sacrificio general de la Nación, haciendo que la retaguardia civil realice el esfuerzo conjunto que demandan las zonas de operaciones.-

En aquellos países que no estén en conflicto, la finalidad de este impuesto es apoderarse de aquellos beneficios que son consecuencia de la perturbación de los mercados internacionales de abastecimientos. La situación anormal, produce resultados económicos anormales, en cuyo incremento no participan preponderantemente capitales y servicios a los cuales pudiera atribuirse los por derecho propio y exclusivo.

Es bien sabido que una de las consecuencias de la economía de guerra es el fenómeno inflacionario, lógica derivación del desequilibrio entre bienes y servicios, y los medios de pago. Asimismo, este fenómeno económico bien conocido en todo el mundo, trae aparejado una serie innumerable de problemas financieros y económicos, que recae fatalmente en el bienestar de los pueblos, dado la alteración del equilibrio económico de que es causa indudable.-

De ahí que se trate de justificar el impuesto en estudio, como corrector de las situaciones mencionadas más arriba, con el pago obligado de un impuesto sobre utilidades anormales, consecuencia de situaciones también anormales.-

Cabe aquí efectuar una pregunta, y es la siguiente: si bien en épocas anormales o de inflación, mediante la aplicación del impuesto en estudio, se retiran medios de pago de la circulación con la finalidad de

combatirlas; no sería justo devolver dichos importes, de alguna manera, a los contribuyentes, en el período expuesto del ciclo, o sea en la deflación ?

-REINTEGRO DEL IMPUESTO - SISTEMAS-

En algunos países como Inglaterra, Estados Unidos y Brasil han adoptado un sistema de reintegro del impuesto a los Beneficios Extraordinarios, previendo la devolución de parte del mismo, sea mediante bonos del tesoro (EEUU), o títulos especiales (Brasil).-

El sistema Brasileño es muy interesante y merece mención aparte. Consiste en que el contribuyente, una vez que determina la cifra que debe abonar por el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, puede elegir entre abonar el impuesto o suscribirse por un importe equivalente al doble de la liquidación efectuada, en títulos denominados "certificados de equipamiento" o "depósitos en garantía" (títulos creados por decreto/ley del 24 Enero de 1944), emitidos por el Banco del Brasil, y respaldados por el Gobierno.-

Los certificados de equipamiento son destinados con preferencia a industriales, quienes pueden abonar con ellos las importaciones de equipos para sus respectivas plantas industriales.-

En cambio los depósitos en garantía son destinados a los demás contribuyentes, quienes pueden rescatar, después de una fecha determinada en el decreto citado; se permite el rescate anticipado únicamente para cubrir pérdidas aceptadas por el gobierno, o pagando el impuesto no ingresado en su oportunidad.-

No cabe duda que el sistema Brasileño es interesante por su in-

novación en la materia, dado que si bien es cierto que el contribuyente, por haber obtenido beneficios extraordinarios en épocas anómalas, debe reintegrar parte de éstos mediante el impuesto al Estado, también es justo que reciba la ayuda en épocas posteriores, para la reposición de sus equipos y normalización de producción.-

Cabe, por último, agregar que el sistema de la ley Brasileña, además de cumplir con una función fiscal y antiinflacionista, hace su incursión en el campo económico, formando reservas para futuras épocas, tendiendo, al menos en teoría, a un equilibrio previsto, para hacer frente de esta manera con mayor eficacia a los vaivenes del ciclo económico.-



Para concluir con este capítulo debemos afirmar que no siempre el impuesto a los beneficios extraordinarios es un "impuesto de guerra" ni tiene objetivos antiinflacionistas, ni corrige la moral pública que el patriotismo repudia, sino que, simplemente, se limita a la modesta finalidad de allegar recursos al fisco.

Este es el caso de nuestro país, tal cual lo veremos en los capítulos siguientes, en los cuales analizaremos los fundamentos de los decretos leyes que le dieron vida. Tampoco puede afirmarse que se haya tenido como fin una medida antiinflacionista con su establecimiento en nuestro medio, dado que deja el 70 % del beneficio considerado extraordinario por nuestra legislación en poder de los obligados.



-CAPÍTULO II-

-ANTECEDENTES DEL IMPUESTO EN LAS LEGISLACIONES EXTRANJERAS-

Este impuesto fué implantado por primera vez en el Estado de Georgia, Estados Unidos de Norte América, en el año 1863, gravando con una alícuota progresiva a los beneficios excedentes de ciertos porcentajes del capital de las empresas, destinándose su producido a hacer efectivo el pago de pensiones de guerra a los inválidos de la guerra de secesión.

En el año 1887 se comienza a aplicar en el Japón, gravando a los Réditos que superaban al 10 % del capital computable. En este país, el impuesto a las Rentas instituido en el año mencionado, se hallaba dividido en cinco clases, reclasificadas a su vez en varias categorías. En la clase I se gravaba a las "ganancias Excesivas" en forma progresiva sobre el excedente del por ciento de capital, hasta el excedente del 30 %, con una alícuota de 4 al 10 % sobre los beneficios resultante.

En el año 1898 se implanta un impuesto similar al de Japón, en China.-

Desde entonces surgir a este impuesto y hacerse ampliamente conocido es durante la primera guerra mundial; fué adoptado por Dinamarca, Gran Bretaña, Francia, Italia, Bélgica, Austria, Alemania, Suecia, Noruega, E.U. y Canadá.

Terminada la contienda, desapareció en casi todos estos países. En cambio asomó entre este conflicto y el posterior del presente siglo en dos países sud Americanos: Chile y Colombia.-

Asimismo, en vísperas del último conflicto reaparece nuevamente en los países ya mencionados, como también en Méjico (año 1940), España, (año 1941), Perú (año 1942), Cuba (año 1943), Brasil y Uruguay (año 1944)

Es de destacar que en todos estos países la finalidad primordial del impuesto consistió en alargar recursos al fisco; se destaca su elasticidad en los años de guerra. Las cifras de recaudación son altas en los años de (recaudación) inflación, declinando en tiempo de paz, para ser reducidos en tiempo de la deflación. Estos recursos son destinados a veces para levantar a la desocupación.-

En Inglaterra se estableció el tributo en el año 1915, denominándose al mismo "Excess Profits Duty"; se aplica sobre las utilidades que arrojan los balances comerciales ajustados de acuerdo con la liquidación del impuesto a los réditos, sobre aquella parte de beneficios que supere a los obtenidos en un período base (Standard period).-

En los EE.UU., se sancionó en el año 1916 un impuesto "de guerra" sobre las ganancias de las empresas que fabricaban municiones. Luego, también se extendió a aquellas firmas dedicadas a la fabricación de submarinos.

Como una generalidad característica de este impuesto en los distintos países en los cuales se le aplica, cabe destacar que no llega nunca a absorber todas las utilidades consideradas excesivas, aunque algunos llegan a porcentajes elevados, quizá, como en Inglaterra, no tanto por razones de necesidades fiscales, sino por razones de orden moral y social, y medida antinflacionista.-

-CAPITULO III-

-ANTECEDENTES DEL IMPUESTO EN NUESTRA LEGISLACION-

En nuestro país el primer antecedente del impuesto en estudio lo tenemos con el proyecto realizado por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional, con fecha 18 de Abril de 1941; por este se proponía gravar con este impuesto a las compañías petroleras.

El 21 de Abril del mismo año, se presentó otro proyecto al Congreso por el cual se sujetaría al impuesto los beneficios que excedieren a ciertos límites.-

Estas iniciativas y otra del diputadoborough Leonard fueron consideradas en el año 1942 por la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación, la cual recomendó su sanción, en un texto único, que incluía a las compañías petroleras. Dicho texto contenía ciertas modificaciones respecto a los proyectos originales.-

El Poder Ejecutivo, en su mensaje del 21 de Abril de 1941, decía: "El momento en que el país está sufriendo los graves efectos de la situación internacional y que las finanzas oficiales están en constante déficit, no sólo como consecuencia de estos mismos hechos sino también por que han debido tener a su cargo en estos últimos tiempos la adquisición de los productos que constituyen las fuerzas principales de nuestra economía, no se justifica que se mantengan o surjan situaciones individuales que otorguen beneficios excesivos en relación a los que antes percibían, al amparo de esas mismas medidas o aprovechando la alteración experimental por los medios regulares del intercambio o de la normalidad de las transacciones."

"Tales utilidades extraordinarias no se producen sin la acción oficial, que viene manteniendo el nivel mínimo de los precios y permitiendo la colocación, sin quebrantos, de los productos básicos de nuestra tierra y, en consecuencia, a que las actividades generales se sostengan en grado suficiente para evitar una paralización o retroceso en el desenvolvimiento económico del país".

"No se justifica, entonces, que el Estado deje de participar en esas ganancias a fin de recursos, aunque sea en parte, de los negocios que le toca afrontar en la atención de los servicios generales de la administración pública, al mismo tiempo que se evita la desigualdad resultante de que un grupo de actividades o situaciones particulares se beneficie en una proporción mucho mayor que el resto de la población".

En otra parte del citado mensaje, el Poder Ejecutivo fundamentaba aún con más claridad el objetivo perseguido con la implantación del impuesto. Hado la claridad de su contenido, nos parece conveniente su transcripción:

".....Si por un lado se producen ganancias individuales superiores a las razonables, por factores ajenos a nuestras providencias,....por el otro está el Gobierno debatiéndose ante un apremiante desequilibrio financiero, y la crisis afecta intensamente a la gran mayoría de las demás actividades normales del país, nada más justificado que, como medida de emergencia y mientras subsista el actual estado de cosas, se exija a quienes están obteniendo elevados beneficios con respecto a los capitales invertidos, como consecuencia de la misma acción oficial, que contribuyan a disminuir o atenuar las dificultades del tesoro público con un aporte que en definitiva, será redistribuido en forma más nacional, en provecho de las "fuerzas vivas de la Nación".-

Sin duda alguna, de los fundamentos transcritos se desprende que el fin primordial perseguido con la implantación del impuesto fué el de equilibrar el presupuesto, alterado por diversos factores, y, fundamentalmente por el estado de guerra de los países europeos.-

Es bien sabido que la guerra hace impacto en las recaudaciones de aduana y naturalmente, con la implantación del impuesto a los beneficios extraordinarios se perseguía aumentar los recursos fiscales, para compensar también este déficit temporario.

En consecuencia fielmente vislumbramos la finalidad "de recaudación" perseguida desde su origen y que subsiste aún en la actualidad, dado que el monto de la misma, en el año 1955 alcanzó a la bonita cifra de 500 millones de pesos, nada depreciable y la más alta recaudada después del año 1932, en que fué de 700 millones de pesos (aproximadamente).-

De ahí, a mi juicio, las sucesivas prórrogas de este impuesto, que fué, en principio "de emergencia" y por el "termino de tres años".-

Merece un aparte el proyecto, ya citado, del diputado Nacional Morro

Harvard. Dicho proyecto, en su artículo primero, establecía: "créase un impuesto a los mayores beneficios, a cuyo pago estarán obligados todas las personas de existencia visible o ideal, cuyos réditos provengan del ejercicio de cualquier actividad, tengan o no su domicilio en la República. Este impuesto se aplicará a los beneficios que excedan de \$ 30.000.- anuales, de conformidad con las siguientes tasas: 20 % sobre los beneficios que excedan del 5 % hasta el 15 % del capital, mas, 30 % del beneficio que exceda del 15 % hasta el 20 % de su capital, más 20 % sobre los beneficios que excedan del 20 % de su capital".-

Este proyecto daba a la ley carácter de "impuesto de emergencia", comenzando su aplicación a los ejercicios comerciales terminados en el año 1942 y siguientes, hasta dos años después de la terminación del conflicto bélico.

Pero este proyecto no fué sancionado. Tuvo entonces la entrada a la Cámara, en la sesión del 10. de Septiembre de 1942, el despacho de la comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, aconsejando la sanción de la iniciativa del Poder Ejecutivo, con algunas modificaciones tendientes a moderar la incidencia del tributo.-

Producida la revolución del 4 de Junio de 1943 y caido el Poder Legislativo, el Gobierno "de facto" nombr  a una "comisión honoraria asesora del Gobierno Nacional" para el estudio de problemas financieros.

Dicha comisión aconsej  la implantación temporaria de un impuesto, limitándolo a 3 años. Esto fué el antecedente del Decreto-Ley 18.230 del 31/12/43. Su texto e interpretación resultó de muy difícil aplicación, y diferi  del despacho de la comisión de presupuesto y hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación.

Por tal motivo, el Poder Ejecutivo se vi  en la necesidad de modificar el sancionado Decreto 18.230, con otro decreto, que llevó el No. 27702

En los considerandos de éste último, decía: ".....inconvenientes derivados de la complejidad de alguna de sus normas, que resultan de  i-

"fácil aplicación, y con el propósito de perfeccionar su forma y contenido
"en beneficio de una mayor justicia impositiva"

En la misma fecha fué reglamentado por el Ministerio de Hacienda, con
la sanción del decreto-ley No.21.701; en realidad este complementó y fué
sclaratorio de aquél (21.702), constituyendo ambos decretos la base del im-
puesto a los beneficios extraordinarios del país.

-----3-----

De todo lo anteriormente expuesto en este capítulo con antecedentes
del impuesto en nuestro país, debemos concluir que su implantación obedeció
a imperativos fiscalistas, o, en otros términos, necesidades de recursos
para solventar diversas situaciones; al fin en qué entonces nuestro
Gobierno tuvo que hacerse cargo de las cosechas para evitar tales mayores
y, naturalmente, ello demandó su correspondiente financiación, no es
menos que, desaparecidas las causas fundamentales citadas en el mensaje
que hemos estudiado, el impuesto se fué prorrogando sucesivamente, obedeciendo
a causas presupuestales, motivadas con la expansión de las necesi-
dades del aparato público.

En realidad este impuesto estaría mejor ubicado como adicional de
nuestra ley del impuesto a los créditos, gravando sin los rodeos ni com-
plicaciones a las utilidades que excedieran de límites determinados. Ello
resultaría en beneficio de todos, y quizá será más justo, dado que los ma-
yores aportes serían efectuados por los contribuyentes más capacitados, con
la consecuencia de sus mayores resultados económicos de sus respectivas
actividades.-

*****0*****

-CAPÍTULO II-

-DISTRIBUCIÓN DEL IMPORTE DEL GANANCIA-

La determinación de lo que debe considerarse "ganancia extraordinaria" o "ganancia excesiva" origina una seria polémica entre autores de la materia y más aún cuando ese exceso de renta debe ser sujeto a un impuesto, generalmente, como en nuestra ley, que aumenta la proporción del gravamen en relación directa de la que considera "utilidad disponible" para el impuesto.-

¿Qué se entiende, o que debe entenderse como exceso de ganancias? ¿Cómo se establece, prácticamente, cuando una industria o actividad comercial ha obtenido una super rentas? - Cual sería la base más justa y práctica para "medir" el exceso en cuestión, sin lesionar justos intereses de inversión, sea de capitales o de sacrificios personales de los titulares empresarios, que tanto influyen en los resultados económicos de sus respectivas actividades. De la contestación a los interrogantes surge con evidencia lo complejo y difícil que resulta establecer normas generales al respecto, dado que sería necesario efectuar un estudio de cada empresa, cosa imposible prácticamente, y menos aún en la aplicación de una ley impositiva, en la cual se debe establecer con claridad y sentido práctico normas y bases generales de aplicación, respetando los principios generales de la imposición, en cuanto a igualdad y justicia para todos.-

Debemos perfectamente que muchas empresas con real inversión de capitales abundantes, obtienen resultados no siempre compensatorios a dicha inversión, y otras, con menores inversiones, realizan grandes ganancias, a veces desproporcionadas al capital, aún en épocas normales de prosperidad.

no existen razones fundamentales para tal diferentes resultados, que se notan ni bien se analizan los factores fundamentales que concurren al éxito de cualquier empresa. Comencemos con el factor humano. No puede pasar desapercibido la importancia fundamental de la capacidad, idoneidad, habilidad y demás cualidades personales de los directores de empresas, en cuanto a su fatal reflejo en los resultados económico-financieros de las mismas. Dos empresas pueden tener capitales iguales, regiones iguales y hasta una similar organización, pero sus resultados diferir por la conducción que de ellas hagan las personas a cuyo frente se hallen.

De ahí que podamos afirmar que no es suficiente considerar como "factores" de productividad de "super-ganancias" a una inversión de capital o una tasa, o mejor dicho, lo que exceda de una tasa fijada sobre un capital; tampoco puede estimarse como justo establecimiento del "beneficio extraordinario" al exceso de renta obtenida, comparándola con años o períodos "bases", porque ni en un caso ni en el otro se pondera al factor humano, básico, a mi juicio, en la obtención de resultados en cualquier actividad.-

"Para establecer el punto de partida de aplicación del impuesto, las legislaciones mundiales han seguido, principalmente, dos criterios bien definidos: uno, señalando un período o año base, que se estima normal y con el cual se determina el beneficio extraordinario, o bien tomando "cuenta la inversión de capital, fijando en relación a éste el porcentaje normal de beneficio, y actuando el impuesto sobre lo que excede a dicho "límite." (3)

"En el primero de los casos, la utilidad elegida es reputada normal aplicándose el impuesto sobre lo que supera a dicho importe. El año base

(3) "El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios" por el Dr. A. Bocco

"elegido debe corresponder a un período de estabilidad política, económica y monetaria, tan difícil de fijar aún en forma aproximada por la "volatilidad natural de estos factores"(4)

"Estos factores de normalidad económica son adoptados como índices representativos por las legislaciones, que vinculan el beneficio y el capital al punto de vista de la ley se dirige hacia la diferenciación de lo que se aprecia como utilidad normal del capital y de lo que estima como beneficio extraordinario"

-SISTEMA DEL PERÍODO BASE-

Este sistema, denominado así, por basarse, fundamentalmente, como ya se ha mencionado más arriba, en la elección de un período normal en relación al cual se establece la "utilidad normal", previendo el exceso resultante, fue tomado en cuenta al dictarse el decreto-ley No. 230/43, que en su texto primitivo consideraba beneficio extraordinario el resultante de comparar la ganancia del ejercicio y la obtenida en cualquiera de los años 1936 o 1939, considerados períodos base, y es cuando, por lo tanto normal.

pero es bien conocido lo dificultoso que resultó no ya la aplicación del decreto mencionado, sino su interpretación, puesto que preveía porcentajes para aumentos o disminuciones de capitales posteriores al período base elegido, fijando como "utilidad del año base" el 10% del capital y reservas libres para las sociedades anónimas, y el 12% para las demás explotaciones (5).-

(4) El impuesto a los Beneficios Extraordinarios" por el Sr. Armando M.
(5) Decreto-ley No. 230/43, Leyes Económicas, Ley-116, 1942

La comisión asesora del Gobierno en materia de finanzas, entre otras cosas, afirmó: "si se quiere alcanzar los beneficios extraordinarios, debe definirse primeramente cuál es el beneficio ordinario de cada explotación. Este no puede ser otro que el que se obtiene en un período normal. Lo que exceda de ese beneficio, recién puede estimarse como ganancia extraordinaria".

No hay duda alguna que, teóricamente, este sistema puede considerarse ideal, pero, ¿cuán y cómo establecemos el año base normal?

Al establecerse en el Decreto-Ley mencionado más arriba como bases a los de 1938 y 1939, fué objeto de numerosas críticas con respecto a la elección de estos períodos, dado que muchas empresas obtuvieron utilidades extraordinarias en esos años, otras, en cambio, realizaron utilidades inferiores a las normales, por razones especiales; por lo cual se consideró que la elección era arbitraria, tildándose a la elección de falta de igualdad en el tratamiento impositivo.-

La desigualdad de trato era más evidente al referirse a las empresas instaladas con posterioridad al "período base", o sea, después de los años 1938 o 1939; según el Decreto 18.230/43 (artículo 4to. del texto primitivo), se les consideraba como ganancia normal el 10 y 12 % del capital y reservas libres del año de imposición. Por ende, dos empresas, iniciada una antes de dichos años y otra posteriormente, poseían "utilidades normales" distintas.

*****@*****

-SISTEMA DE LOS PORCIENTAJES SOBRE CAPITAL-

Es el otro conocido sistema para la determinación del beneficio extraordinario, que quizá tampoco resuelva con estricta justicia el problema de la determinación de los elementos necesarios para la justa liquidación del gravamen en estudio.

Este sistema consiste, como es sabido, en la fijación de una utilidad porcentual "libre" del gravamen, en base al "capital y reservas libres", al decir de nuestra ley que lo adopta, determinado, gravando consecuentemente al remanente de utilidades, consideradas "extraordinarias".

Como ya dijimos, es el sistema adoptado por nuestro país, luego de una tentativa de aplicar en primer término el otro sistema conocido, el del período base, optó por volcarse a que estamos comentando por la sencilla razón de ofrecer menos dificultades de orden práctico para su aplicación,-

-C A I I I I I I I I-

-LA LEY DE IMPUESTO A LOS RÉDITOS-

Debemos ahora comenzar la consideración del impuesto de acuerdo con la legislación en vigor y sus antecedentes.

Con el objeto de seguir un orden de desarrollo, analizaremos las disposiciones legales pertinentes, de las cuales surgen, como es natural, nuestro "sistema" de imposición.

Esí podemos apreciar que de acuerdo con el artículo 1º del decreto 10.200/41, modificado por el 10.21.702/41, el impuesto a los beneficios extraordinarios "grava a los beneficios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que implique la transformación o disposición habitual de bienes". El gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible, siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso"(6)

No cabe la menor duda que dicha disposición señala con claridad el objeto del impuesto, y señala también el carácter real del impuesto, al recaer sobre la empresa o explotación, a diferencia del impuesto a los réditos, que en nuestro país es estrictamente personal.

También debemos acotar a la disposición transcrita que se halla comprendido en el ámbito del impuesto aquellas actividades comprendidas en la tercera categoría del impuesto a los réditos.-

En el mismo artículo referido, párrafo aparte, se fijan las excepciones, a saber: las ganancias de ".....réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como son: los comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y demás agen-

(6) art. 1º. decreto/ley 21.02/44

tes auxiliares del comercio, siempre que su obtención no dependa total o en parte de una inversión de capital en la forma que lo establezca la legislación.-

Quedan además exentos los primeros mil.20.000.- del beneficio antes citados devengados conforme a los artículos siguientes.

1) Cuando el importe "de los rendimientos", como ya se ha mencionado, es de mil. 30.000.- a partir del 15. Mayo de 1959 (ley 11.293 del 22 de Mayo de 1954).-

Según lo establecido con las excepciones del impuesto, aplicadas en la legislación de la ley las siguientes:

1) Los rendimientos provenientes del ejercicio de profesiones liberales.
2) Los rendimientos provenientes de la locación de inmuebles, salvo las derivadas de las zonas comerciales.

3) Los rendimientos derivados de la concesión de préstamos y arrendamiento de bienes muebles, cuando se encuadren en las condiciones a que alude el inciso a) del artículo 17 de la ley No. 11.000, texto ordenado, en la versión modificada, (consecuencia del giro del negocio).

Las excepciones y exenciones previstas concretas por la ley alcanza a las actividades generadas por actividades comerciales, industriales o de transformación de materias, excluyendo, expresamente a las rentas de trabajo personal, diurno y nocturno que dichos beneficiarios no dependan de manera alguna de las actividades en capital superior de \$ 100.000.-

Para mejor ilustración se transcribe a continuación las conclusiones de un artículo en el que se trata de algunos aspectos de la legislación impositiva, que se puede analizar en el artículo primero de la ley, concreta lo siguiente:

"Están gravados los beneficios resultantes de:

"a)Actividades regidas por el Código de Comercio, cualquiera sea el Capital aplicado, en cuanto no constituya una prestación de servicio."

"b)Actividades regidas por el Código de Comercio que constituyen una prestación de servicios en la que medie proceso industrial, cualquiera sea el capital aplicado."

"c)Actividades regidas por el Código de Comercio que constituya una prestación de servicios en la que no medie un proceso industrial, siempre que el capital aplicado exceda de m\$n. 100.000.- "

"d)Del ejercicio de minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes, independientemente del capital aplicado".

"Que no están gravados los beneficios resultantes de :

"Actividades regidas exclusivamente por el Código Civil, cualquiera sea el capital aplicado, siempre que no importe el ejercicio de una explotación agropecuaria o la transformación o disposición habitual de bienes"

"b)De toda prestación de servicios que no constituya el ejercicio de una actividad gravada por el Decreto-ley(artículo 10.), cualquiera sea el capital aplicado".

"c)De toda prestación de servicios que constituya el ejercicio de una actividad gravada, cuando el capital aplicado no exceda de m\$n. 100.000.- y no medie un proceso industrial".-

*****Q*****

En la dinámica de la ley se presentan numerosos casos que deben ser interpretados y aplicados siguiendo el espíritu de la misma, y no previstos

PRECISA o concretamente en su articulados o reglamentaciones. Tal el caso de la asociación de profesionales, por ejemplo. Deben tributar el gravamen? .

La respuesta, cabe consignar, está en la ley en forma expresa, dado que en sus excepciones dice: "..... quedan exceptuados del impuesto los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales....."; y la disposición no se señala de que aquéllas sean ejercidas por uno o más profesionales, o asociaciones de varios de ellos. Pero, cabe la pregunta, qué ocurre cuando dichas asociaciones de profesionales ejercen a la par de su profesión, una actividad comercial o industrial afín a su especialidad como ocurre en el caso de los sanatorios, estudio de arquitectura o ingeniería, etc.?

La respuesta es la siguiente. En estos casos debe efectuarse el deslinde, a los fines impositivos, de los réditos provenientes del ejercicio de la profesión, de aquéllos que deriven de la parte o función comercial propiamente dicha de la asociación, en cuanto a que éste aspecto dependa de la aplicación de un capital. El caso típico y muy conocido es el caso de las empresas de construcción de pertenencia de ingenieros y arquitectos. En ellas corresponde efectuar la discriminación señalada, contabilizando por separado todo lo que sea honorarios por ejercicio específico de la profesión, como ser los correspondientes al proyecto de obras, dirección técnica de las mismas, etc., de las entradas derivadas de la actividad comercial de edificación o industria de la construcción, expresamente alcanzadas por la ley en virtud de lo dispuesto por la ley y el Código de Comercio. Existe al respecto un interesante fallo de la Suprema Corte de Justicia d

LA Nación, sobre una demanda de repetición de impuesto, interpuesta por la firma de rematadores "Bravo, Barros & Cía. contra Fisco Nacional, sobre repetición", publicado en la revista oficial de la Dirección General Impositiva No. 15, del mes de Marzo de 1955. Dice así:

"Beneficios Extraordinarios - artículo 10., 3er. apartado del decreto No. 21.702/44 - Sociedades de Rematadores - Exención - Imprecedencia.

"DOCTRINA -La exención establecida en el artículo 10. apartado tercero, del decreto No. 21.702/44, del año 1944, ratificada por la ley No. 12.922 no alcanza a la actora, pues si bien es cierto que, como lo ha declarado el Tribunal, la sola circunstancia del carácter comercial de una sociedad no decide el punto referente a la imposición, si existen exenciones legales que es aplicable a las actividades de los auxiliares de comercio, que aún cuando constituyen sociedades comerciales están exentas por las ganancias totales y exclusivamente derivadas de su trabajo personal, en este caso la actora ha reconocido que su capital social es de \$ 115.000.-, según libros, es decir, que excede el máximo que señala la reglamentación para exceptuar del impuesto pertinente. Al sostener la actora que este capital ni se invierte ni se aplica en las actividades a que se dedica es indudable que la prueba es de su exclusiva incumbencia".-

"Por otra parte, como consta en los autos, se le han acreditado a la actora inversiones por distintos conceptos. En primer lugar, se ha hecho cargo de los remates fracasados, cuyo importe alcanzó en el año 1953 la suma de \$150.534.45; se le acreditan luego anticipos en cuenta corriente a sus clientes, por un total de \$ 156.809.03."-

"Teniendo en cuenta estas inversiones, y a mayor abundamiento cabe destacar que entre los valores del Activo figura el rubro de muebles y útiles, que este asigna en \$ 1.--, cifra reducida, pero cuyo concepto demuestra que para el desarrollo de sus actividades le ha sido necesario aplicar capital invistiéndolo en muebles y útiles."-

"Por tanto no procedía excluirlo a los efectos de las disposiciones de la ley (artículo primero, apartado tercero). Se considera que la actividad de la actora se halla gravada por la ley"- Corte Suprema de Justicia, 23 de Diciembre de 1954.-"

Resulta de interés el voto en disidencia sobre el mismo fallo del mismo del alto Tribunal, Dr. Tomás B. Casares, que dice así:

".....La existencia de un capital social según contrato originario no puede determinar la imposición, si ese capital no fué necesario para la producción de los beneficios de la firma, sin que a este respecto tenga mayor relevancia la sanción del decreto No. 10.434/47; siendo así que el empleo del capital es la condición indispensable para la aplicación del gravamen, pues cuando se trata de los rematadores, la ley exige que la utilidad dependa de la inversión de un capital. No resulta de autos que el pago de gastos de remate como el referente a la administración de propiedades

"haya derivado de la aplicación de un capital de la empresa y no de fondos provenientes de las mismas operaciones (de señaladas).-
"La sociedad accionante está constituida también por socios comanditarios o sea simples suministradores de capitales al tenor del artículo 372 del Código de Comercio, para cuyos beneficios no rige la exención que se viene examinando y sobre los cuales debe recaer el impuesto en forma determinada por la ley y su reglamentación."

Otro fallo del alto Tribunal fija doctrina sobre el particular, y por ser de interés se transcribe a continuación la parte más importante del mismo: (7)

"BROWNE & CIA contra Dirección General Impositiva - Trabajo Personal - Capital inferior a \$ 100.000.-"

"Buenos Aires, 17 Julio de 1950,.....considerando: que la actora sostiene en su demanda que todas las operaciones comerciales con las cuales la sociedad Browne & Cía. obtuvo los beneficios que han sido gravados por el Fisco provienen exclusivamente del trabajo personal de los socios sin que haya intervenido en la actividad de éstos ninguna aplicación de capital."

"Que el representante fiscal afirma, a su vez, contestando la demanda, que las actividades de la sociedad no son las de un corredor o mero intermediario de seguros, sino que ella actúa en la República Argentina como representante de la compañía extranjera "The Home Insurance Company" la cual, por no tener sucursal establecida en el país se vale de la organización técnica y comercial Browne & Cía., quien, por su parte, utiliza los servicios de corredores para la colocación de pólizas. Por esa gestión percibe una participación en la sociedad extranjera denominada "comisión anual eventual sobre utilidades" que no es retribución del simple corretaje, pues éste se paga aparte. Esto demostraría que tales beneficios no resultan propiamente derivados del trabajo personal o prestación de servicios. Agrega que, superando el capital societario la suma de \$ 100.000.- por esa sola circunstancia, tampoco le alcanzaría la exención."

"Que afectando el impuesto en cuestión todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de.....los exentos de acuerdo con las presentes disposiciones (artículo 10.) la sola circunstancia del carácter comercial de la sociedad no decide la cuestión puesto que la actividad de los auxiliares del comercio que se mencionan a título de ejemplo en el apartado relativo a los beneficios exentos, pueden corresponder a personas que constituyan entre sí sociedades comerciales, sin que por ello cese la exención, siempre que los réditos de que se trate provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares". Es verdad que, conforme con la jurisprudencia de esta Corte Suprema, citada en la sentencia que es objeto del recurso, "basta la finalidad del acto previs-

(7) Fallo publicado en la publicación no oficial "Páginas Sueltas", Boletín de Impuestos, Leyes obreras, etc.

"to en el estatuto de la sociedad, para que surja de ello la comercialidad (fallos 194,450,196,358),; pero es que el decreto 21.702/44 exige del impuesto legislado en él a beneficios provenientes de actividades incuestionablemente comerciales sino porque los haya obtenido el trabajo de sus titulares y no la aplicación de un capital."

"Que a fojas.....corre agregado el contrato social.....El objeto social lo constituye principalmente representaciones de compañías de seguros, corretajes, liquidaciones y comisariatos de averías por cuenta de compañías extranjeras y toda otra operación vinculados al ramo de seguros y comercio en general....."

"Que de lo expuesto precedentemente resulta que la actora no se constituyó solamente para actuar en corretajes por cuenta de compañías de seguros extranjeros, sino también para ejercer el comercio en general."

"Que en el poder conferido a la actora por la sociedad extranjera "The Home Insurance Company" se la faculta para aceptar, emitir y suscribir pólizas de seguros o reaseguros para y a favor de dicha compañía;....."

".....En un convenio que celebraron ambas partes, se deja constancia que la actora, como agente general, dispensará su mejor tiempo y atención al cuidado y conducción del negocio de interés de la compañía, promoviendo y protegiendo los intereses de la misma en todos los asuntos relacionados con su empresa, pudiendo, a su vez, designar agentes, subagentes, etc., con el fin de que actúen bajo la superintendencia y contralor de Browne & Cia....."

"Que en presencia del convenio mencionado no queda duda sobre que Browne & Cia. son representantes de los negocios de "The Home Insurance Company" en Buenos Aires, en el carácter de agentes generales exclusivos, estando directamente interesados en la suerte de esos negocios mediante primas ajenas al concepto por el cual se abona comisión a los corredores de pólizas de seguros."

".....El informe de los peritos demuestra que por ingresos derivados de la representación de "The Home Insurance Company", los actores percibieron en el año 1943 m\$n. 298.066.64 y en el año 1944 m\$n. -- \$ 175.244.29; por comisión adicional sobre ganancias m\$n. 25.610.25 en el año 1943 y m\$n. 87.008.14 en 1944; en tanto que por corretajes sólo les correspondió en 1943 m\$n. 101.259.70 y en 1944 m\$n. 66.015.87. Estos ingresos como representantes de la compañía y en concepto de comisión adicional son el pago de una gestión ajena a los corretajes invocados por la actora. Es la retribución por la representación en cuya virtud emiten pólizas, cobran y se responsabilizan por los saldos o sea por el incumplimiento de las obligaciones de parte de los asegurados."

".....que, en consecuencia de lo expuesto, sólo estarían excluidos del gravamen los ingresos motivados por corretajes, que se indican en... .., así también los acápites "varios conceptos", honorarios por comisariatos de averías y comisiones por colocación de pólizas con compañías locales, pues respecto a estas ganancias es inobjetable la conclusión de dictamen pericial en el sentido de que su obtención no ha dependido de otro capital que el requerido para atender los sueldos de los empleados y la instalación de oficinas, a lo cual no puede considerarse en este caso afectada una suma superior a la de m\$n.100.000.-, que el artículo lo. inc

" d), del decreto reglamentario No. 21.703/44 fija mfn. 100.000.- como límite de capital aplicable a las actividades exentas sin que éstas dejen por ello de serlo. Esta distinción está autorizada por el mismo precepto del decreto citado que alude a la posibilidad de que en un mismo balance estén incluidos resultados provenientes de actividades gravadas y actividades exentas, en cuyo caso deberá hacerse la discriminación de los resultados, y "los capitales consiguientes", debiendo pagar impuesto todo lo ganado por "comisión de agencia" y "comisión adicional", que determinan en la ya mencionada peritación."

"Por lo tanto se modifica la sentencia recurrida, rechazándose la demanda contra el Fisco Nacional-Dirección General Impositiva-, tan sólo en lo que respecta a los acápites calificados en la peritación de fojas...bajo el título "comisión adicional" y se hace lugar a la misma respecto a las cuotas calificadas en la referida peritación como "varias conceptos", "honorarios por comisaristos de averías" y "comisiones para colocación de pólizas con compañías locales".

*****Q*****

Para concluir con este capítulo podemos citar el caso de las empresas de construcción, cuyos titulares son profesionales ingenieros y/o arquitectos, que se constituyen en sociedad para la explotación de la industria de la construcción. Deben tributar el gravamen estas empresas ?

Desde luego, la contestación a la pregunta, luego de los fallos señalados más arriba, resulta simple: corresponde discriminar en la administración de la empresa a los resultados provenientes de la "parte industrial de la asignación de honorarios correspondientes a los titulares por su función de dirección y asesoramiento técnico, propios de trabajos personales, y excluidos del ámbito de éste impuesto en forma expresa. Quizá resulte un poco difícil tal separación, considerando que los mismos titulares son auto directores y proyectistas de las obras que luego sus empresas ejecutan, bajo su control. Pero, debemos tener en cuenta que existiendo leyes que fijan honorarios para tales tareas; por lo cual, siempre que los importes asignados como tales no excedan a los fijados por las reglamentaciones, usos y -

costumbres de la especialidad, la exclusión de los honorarios que razonablemente correspondan a cada obra ejecutada, no puede ser objeto de inconveniente alguno.-

Por otra parte, ya la ley prevé la posibilidad de existencia de actividades gravadas y actividades exentas dentro de una misma empresa, siendo indudablemente este un caso en que debe efectuarse tal separación.

En resumen, puede determinarse lo siguiente:

- 1) Están sujetas al gravamen aquellas empresas dedicadas a la industria de la construcción, las cuales se hacen cargo de todo lo concerniente a su función, suministrando dirección, control, asesoramiento, materiales, etc.
- 2) Se hallan exentas del impuesto los servicios personales y profesionales de dirección, control y asesoramiento técnico, comprendidos en el artículo 1.º inciso a) del decreto-ley 21.703.
- 3) En el caso del ejercicio simultáneo de las actividades del párrafo 1 y 2 debe efectuarse la separación de las utilidades obtenidas por el ejercicio profesional del ejercicio del comercio, quedando gravadas, a nuestro juicio, estas últimas, en función al capital aplicado a dicha actividad.
- 4) Por último, se hallan involucradas dentro de las obligaciones de la ley que estudiamos aquellas empresas dedicadas a la construcción propiamente dichas, por ser específicamente empresas comerciales alcanzadas por la disposición y transformación habitual de bienes.-

*****@*****

-17-

- C A P I T U L O VI -

- OBLIGADOS Y/O SUJETO DEL IMPUESTO -

Comenzaremos por fijar el concepto general de este capítulo, resitiéndonos al artículo primero de la ley, texto ordenado en 1956. Dice así:

"Establécese con carácter transitorio, durante el término de 23 años, un impuesto sobre beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes."

"El presente impuesto afecta todos los beneficios incluidos en el balance comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los réditos y los exentes de acuerdo con las presentes disposiciones."

"El gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible, siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso."

Del artículo transcrito se desprende sin duda alguna el sujeto obligado del impuesto: la empresa o actividad, cualquiera sea su naturaleza o forma jurídica. De ahí su calificación acertada de impuesto real.

En consecuencia, a los fines de este impuesto, debe considerarse a la explotación, en forma independiente de sus titulares, aunque éstos son responsables todos del gravamen, si no media disposición jurídica que delega la dirección o representación en uno o alguno de ellos o personas designadas para su conducción (administradores, gerentes, contadores, etc.)

Cabe también insistir en que el gravamen que estudiamos difiere en cuanto al sujeto, en principio, con el impuesto a los réditos, dado que éste grava a las personas por pertenecer a tal o cual empresa o sociedad; en cambio el impuesto a los beneficios extraordinarios recae directamente sobre la empresa o firma, haciendo responsables, naturalmente, a los mandatarios de éstas por el impuesto y formalidades señaladas en la ley.-

Con respecto a este tema, nos anticipamos a señalar que, como vere-

MOS más adelante, tiene su vinculación el el mínimo no imponible que establece la ley, y que es desde el 1/1/55 de \$ 30.000.- por cada empresa, sin considerar al titular o titulares de la misma, es decir, que corresponde tal deducción aunque sean los mismos titulares de varias empresas, para cada una de ellas.

Resulta muy interesante, a nuestro juicio, el trabajo publicado por el "Boletín Informativo" No. 27, del mes de Septiembre de 1944, que pone en evidencia la interpretación que da la Dirección General del Impuesto a los Récitos de entonces, actual Dirección General Impositiva sobre este tema. Dice así:

"Previa a toda consideración, transcribiremos las definiciones que el di-

ccionario de la Real Academia Española da, de los términos EMPRESA, EXPLOTACION, Y NEGOCIO, utilizadas en el artículo quinto de la reglamentación EMPRESA: Casa o sociedad, mercantil o industrial, fundada para emprender e llevar a cabo construcciones, negocios o proyectos de importancia. Obra o designio llevado a efecto, en especial, cuando en él intervienen varias "personas".

EXPLOTACION: Acción o efecto de explotar. Conjunto de elementos dedicados "a una industria o granjería."

NEGOCIO: Todo lo que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o interés."

"De estas definiciones se desprende que, los términos empresa, explotación y negocio, no son sinónimos, aún cuando sus respectivas significaciones presentan algunos caracteres comunes. Por otra parte, los distintos conceptos no son excluyentes entre sí, sino que, por el contrario, pueden involucrarse recíprocamente, ya que tanto puede ocurrir que una empresa abarque varias explotaciones, como que varias empresas concurren en conjunto a una misma explotación, así como también, que una empresa se dedique a varios negocios, como que varias empresas compartan uno solo."

"También, pero como mero índice a los fines perseguidos, dado el carácter real del impuesto, podría hacerse una clasificación de actividades y como correlario, que en la dedicación por parte de un mismo titular a varias de ellas, podrán, en principio, existir tantos sujetos de impuesto como actividades distintas aquél realiza".-

"A esos efectos, podrán adoptarse las clasificaciones que hacen los autores de las diversas actividades económicas, que pueden desarrollar las empresas en:

"extractivas, culturales, transformadoras, comerciales, de transporte, de crédito, de finanzas, de seguros, y diversas (Ansiaux, "Economic Politique, tome I, pag. 128)

"Pero es de hacer notar que, cualquier clasificación que pudiera llegar a practicarse, nunca tendría carácter absoluto, por cuanto las distintas categorías admiten subdivisiones que, a los efectos del impuesto que tratamos, podrían llegar a constituir otros tantos sujetos del mismo."

"Por otra parte es de hacer notar también, que un mismo titular podría dedicarse simultáneamente a actividades comprendidas en dos o más categorías o subdivisiones, lo que no obstaría para que, en conjunto, se las deba considerar como un solo sujeto impositivo en el caso de resultar derivadas o complementarias y económicamente interdependientes."

"Habrá que considerar que se trata de actividades derivadas, cuando tengan un nexo común de origen y, complementarias, cuando tengan identidad o afinidad de objeto."

"La derivación podrá ser real o simplemente económica."

"Como derivación real se puede citar las actividades sucesivas. Tal sería el caso de un mismo titular que se dedicase a la producción de una materia prima determinada, la que luego elaborase, industrializase y, finalmente, comercializase."

"A título de ejemplo podríamos citar los siguientes:

"a): un titular de una explotación ganadera ovina, de un lavadero de lana, de un establecimiento de cardado y peinado de lana, y de una fábrica de tejidos confeccionados con la lana obtenida en el establecimiento ganadero, luego de haber sido elaborada e industrializada en las etapas."

"b): un titular de una mina de hierro, de altos hornos, de una fundición, de un establecimiento siderúrgico y de una fábrica de rieles y armamentos, elaborados con el hierro extraído de la mina."

"Debemos tener presente, sin embargo, que para que las actividades sucesivas puedan ser consideradas en conjunto como un solo sujeto impositivo, será necesario que entre las distintas etapas de actividad que se vayan sucediendo, exista una relación de causa a efecto, en forma tal, que la última sea consecuencia y objeto de actividad principal de la primera". En otras palabras, que cada etapa de actividad tenga - por fin inmediato la producción de bienes, no para ser comercializados (obtención de un rédito), sino para ser utilizados total o por lo menos en su mayor parte y como factor principal, en la actividad subsiguiente y así sucesivamente hasta llegar a la última, en la cual, mediante la comercialización de los bienes obtenidos en la misma, el titular recibe el rédito común compensatorio de todas las actividades precedentes en conjunto."

"Así por ejemplo, no obstante tratarse de actividades sucesivas, no podrá considerarse que existe un solo sujeto impositivo, en el caso de la explotación de un molino harinero y de un negocio de panadería por un mismo titular, si la mayor parte de la harina que aquél produce es comercializada y una mínima parte utilizada en la panadería."

"En cambio sí habría que considerar que existe un solo sujeto impositivo, en el supuesto de que la panadería absorbiese, sino íntegramente, en su mayor parte, la harina de melino".-

"Como derivación económica estaría el caso de las sucursales con respecto a la casa matriz".

"En cuanto a las actividades complementarias, hemos dicho que son las que tienen por nexo la identidad o afinidad de objeto que será motivo de lucro, es decir, actividades diversas que, con un objeto idéntico o afín son combinadas en forma interdependiente, de tal manera que, desde el punto de vista económico, debe considerarse que en conjunto producen un rédito común, único y no divisible".

"A título de ejemplo, se podría citar el caso de las grandes tiendas en las que se comercian mercaderías en absoluto casafines (maquinarias, ropas, zapatos, comestibles, artículos de ferretería, etc.) con el objeto de facilitar su adquisición por parte del público consumidor, mediante la centralización (por parte del público) de los más variados comercios en un mismo local. Agregáremos que, en el caso que contemplamos, también habrá que considerar actividades complementarias del comercio de mercaderías, pues tienden indudablemente a incrementarlo, los negocios de restauración, peluquería, etc., que se acostumbra a explotar en forma anexa en un mismo local."

"Otro caso de actividades que podrían considerarse complementarias dada la afinidad de objeto (lucrar con la propaganda) serían las periodísticas, radiotelefónicas, y publicitarias, siempre y cuando el titular las desarrolle en forma combinada, utilizando para una y otras los mismos empleados, agentes de avisos, servicios informativos, dibujantes, redactores, etc., es decir, que los gastos y beneficios deben considerarse comunes a las tres actividades".

"También podrían considerarse explotaciones complementarias, una fábrica de conservas, y otra de envases, pertenecientes a un mismo titular siempre y cuando la producción de envases estuviese, íntegramente o en su mayor parte, destinada al envase de las conservas."

"De lo expuesto resulta que no es posible sentar normas generales sobre la materia, salvo, que dado el carácter real del impuesto, la individualidad del sujeto impositivo (empresa o explotación), no la dará la unidad del titular, sino las actividades por él desarrolladas, analizadas desde el punto de vista objetivo."

"Sin embargo estimamos que, en principio, a modo de definición, se podría decir que el sujeto impositivo estará constituido por cada grupo de actividades y bienes que, dedicadas por un titular a la obtención de un lucro (con independencia de otras actividades y bienes del mismo titular) concurren, en forma complementaria o derivada conjuntamente a la producción de un rédito común y económicamente indivisible; por cuya causa y por tener económicamente vida propia, cada grupo de actividades y bienes debe considerarse como una unidad a los efectos impositivos."

"Por último, debemos hacer presente que, si bien la contabilidad que los contribuyentes lleven puede servir como un elemento más para determinar desde el punto de vista fiscal la existencia de una o varias en

"Empresas o explotaciones bajo el mismo titular, por sí sola, en ninguna forma puede constituir un factor decisivo a esos efectos, pues, para ello "será necesario que esté ajustada a la realidad económica de los hechos y "al concepto de lo que legalmente se debe entender por sujeto impositivo"

-----o-----

No cabe duda alguna que de todo lo antepuesto se deja asentado el punto de vista administrativo-fiscal sobre lo que se considera "sujeto del impuesto" (empresa, explotación, etc.). Pero como en todas las apreciaciones emanadas en forma oficial sobre materias impositivas, podemos visualizar, a través de lo expuesto en el trabajo de referencia, que a los fines de determinar con certeza en cada caso al sujeto de este impuesto, deberá estudiarse particularmente a cada empresa o explotación, determinándose los fines de su creación, objetivo perseguido, desarrollo, producción, etc.; y de la relación de todos esos elementos podrá concluirse si estamos en presencia de un sólo sujeto, único a los fines impositivos, o corresponde tratarla desdoblada frente al tributo en estudio.

-CASO PARTICULAR DE LOS CONJUNTOS ECONOMICOS-

Vinculado precisamente al sujeto del impuesto que estamos desarrollando, se halla el tema mencionado en el título, que se ha dado en llamar, precisamente en la misma ley, CONJUNTOS ECONOMICOS.

El artículo octavo dice textualmente:

"La Dirección General Impositiva podrá reunir en un único balance impositivo los resultados de distintas empresas, cualquiera sea su naturaleza, siempre que constituyan un mismo conjunto económico, y se hayan organiza

"de o reorganizado después del 21 de Abril de 1941, o se organicen o reorganicen en el futuro eludiendo el pago del presente impuesto mediante el "desdoblamiento de capitales"

A su vez el artículo quinto del decreto reglamentario (texto ordenado en el año 1956, establece lo siguiente:

"El gravamen incide sobre cada empresa o explotación. Consiguientemente, "se apreciará el capital para cada una de ellas y la deducción de mán - 30.000.- se otorgará a cada una, independientemente de que pertenezca o no "a una misma persona o conjunto económico. Sin embargo, en el caso de explotaciones o empresas reorganizadas con posterioridad al 21 de Abril de 1941 la Dirección General podrá reunir sus resultados en un sólo balance fiscal "cuando pertenezcan a una misma persona o conjunto económico, y se trate de "explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre de "mercado, se les deba considerar como un sólo negocio".

"En el caso de fusión de explotaciones o empresas con posterioridad "aquella fecha, la Dirección General podrá exigir el desdoblamiento de los "capitales y la separación de sus resultados, siempre que hayan pertenecido "de antes a la misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones (que por) a las que, conforme a lo indicado en el párrafo anterior, no "se les deba considerar como un sólo negocio".

"En el caso de explotaciones o empresas que pertenezcan a una misma "persona o conjunto económico, que trasladen beneficios o quebrantes entre "sí, la Dirección podrá atribuir a cada una de ellas el producido que realmente "corresponda."

Conocido el texto legal sobre el particular, haremos una breve incursión sobre el concepto general de conjuntos económicos.

Al respecto nos referiremos al expuesto por los autores Sorondo y Carrera (8) en su libro, página 84, dicen:

"El sustratum del concepto de CONJUNTO ECONOMICO está dado por una idea "de propiedad, de dominio en una sola cabeza de las diversas secciones o "empresas a que en su conjunto forman el grupo, o de las diversas sociedades o fórmulas jurídicas con que ostensiblemente se presenta el titular "a través de la explotación de un negocio cualquiera".

"En último análisis, la expresión del dominio estará dada por la tenencia "del capital. Quiere decir que no existirá conjunto económico entre dos o "más empresas o sociedades que se suceden en la explotación, por ejemplo, cuando las mismas personas físicas o jurídicas posean mayor parte del capital, tanto en la antecesora como en la sucesora. Esta idea del capital "es decisiva. Importa la continuidad, la permanencia de intereses del diverso "ropaje jurídico con que se reviste la explotación; denota la identidad de

(8) "El impuesto a los Beneficios Extraordinarios" de Sorondo y Carrera.

"la persona usufructuaria de esos capitales, a quien beneficia, si rendiendo y en cuya conducción, en consecuencia, se encuentra directamente interesada."

Es fácil comprender que la cuestión que tratamos tiene generalmente por finalidad la evasión fiscal, o beneficiarse con la deducción del mínimo de \$ 30.000.- fijada por ley para cada empresa, mediante el "desdoblamiento" en dos o más sociedades o personas, como así también con la deducción por socio o persona que efectivamente trabaje en la empresa, fijada en la actualidad en \$ 18.000.- anuales por cada una.

Otra finalidad lo constituye el traslado de las utilidades o quebrantos de una empresa a otra, con el mismo objeto de evasión o disminución del importe del tributo. El decreto reglamentario, previendo tal posibilidad, establece que ".....en el caso de explotaciones o empresas que pertenezcan a un mismo titular o conjunto económico, que trasladen beneficios o quebrantos entre sí, la Dirección podrá atribuir a cada una de ellas el producto que realmente corresponde."

También debemos mencionar el caso de revaluación de capitales en la transformación o fusión de sociedades. En cuanto a ello, el decreto reglamentario prevé concretamente que "..... se tomarán como valores de activo los precios de costo de la sociedad antecesora, deducidas las amortizaciones correspondientes"

Evidentemente, esta disposición tiene por finalidad evitar el abultamiento de los capitales, a veces ya amortizados inpositivamente, por el simple cambio formal del titular de la empresa, sujeto del impuesto. Se recurre generalmente a la venta supuesta o transformación jurídica, permaneciendo en realidad "el dominio" intacto del titular anterior.

Para terminar con este sub-tema vamos a hacer referencia al concepto que sobre el particular emitió el Sr. Carlos A. Carrara, en el curso dictado bajo los auspicios del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (9); dice así:

"Sin entrar a formular definiciones, podríamos decir que la noción de conjunto económico se une a la existencia de dos o más entes que ostensiblemente y desde un punto de vista jurídico aparecen como sujetos independientes, pero que en realidad económicamente constituyen un mismo grupo de intereses, en cuyas manos se concentra la propiedad, la tenencia del capital que asegura el provecho de los beneficios y la conducción de los negocios."

(9) "El impuesto a los Beneficios Extraordinarios" Curso dictado bajo los auspicios del Colegio, Tomo II, año 1956

- CAPITULO VII -

- DETERMINACION DEL BENEFICIO EXTRAORDINARIO -

Hemos visto ya con anterioridad que el mecanismo del impuesto se basa, fundamentalmente, en dos elementos primordiales: El denominado CAPITAL LIBRE y los fines de este impuesto y la UTILIDAD o BENEFICIO EXTRAORDINARIO, también determinado en forma particular, señalado en el texto de la ley y su reglamentación.

Nuestro sistema, en síntesis, lo hallamos puntualizado en el artículo 2º del decreto/ley N.21.702/44, que dice:

"Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto toda utilidad que exceda el 12 % del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. La utilidad y el capital y reservas libres serán determinados en la forma que establecen los artículos siguientes y la reglamentación respectiva."

En este capítulo trataremos de desarrollar a las normas que determinan la imposición del gravamen en estudio, ajustándonos, naturalmente a lo dispuesto en la ley de la que se trata y su reglamentación .

El decreto ya citado, en su artículo primero, establece: ".....el impuesto afecta a todos los beneficios incluidos en el Balance Comercial con excepción de los no comprendidos para el Impuesto a los Pérdidos y los exentos de acuerdo con las presentes disposiciones....."(10)

".....establécese con carácter transitorio,.....un impuesto a los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de

(10) Decreto/ley 21.702/44, artículos 1º. y 2º.

"de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes."

De lo antepuesto se desprende la interconexión existente entre los beneficios comerciales alcanzados por la ley del Impuesto a los Réditos, de la que estamos analizando. Prácticamente, se hace "lé" sobre los beneficios determinados para la liquidación de aquél, o sea sobre el balance ajustado a los fines impositivos, o balance impositivo, que difiere a veces fundamentalmente del denominado balance comercial, dado la exclusión expresa y clara de algunos conceptos que dispone nuestra legislación de réditos.

Podemos sintetizar el procedimiento a seguir para la determinación del impuesto sujeto al gravamen en tres pasos, saber:

- 1) Se toma como base el balance comercial del contribuyente.
- 2) Se efectúa la depuración, a los efectos impositivos, de dicho estado, ajustándolo a las disposiciones de la ley y reglamentación, como asimismo a la resoluciones del Impuesto a los Réditos, para arribar a un determinado monto o beneficio, considerado extraordinario por la ley respectiva en su artículo 300. (11)
- 3) Del "beneficio extraordinario" así determinado se efectúan las reducciones que la ley señala en forma expresa, para llevar al monto imponible, sobre el cual se efectúa la liquidación del impuesto.

Entraremos ahora a efectuar el análisis de los distintos réditos excluidos del ámbito del impuesto en forma expresa. Estos son:

- 1) Réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales.

(11) Decreto/Ley 21.702/44, art. 2do.

- 2) Réditos provenientes de la locación de inmuebles, salvo cuando ella sea una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado.
- 3) Réditos provenientes de la concesión de préstamos y, en general, de las inversiones, cuando se encuentren en las condiciones a que alude la primera parte del primer párrafo del artículo tercero de la Ley 11.682, salvo el caso de ser una consecuencia del giro o negocio gravado.
- 4) Los réditos provenientes de la realización de los Mises del activo fijo, a que alude el artículo 4to. de la Ley 11.682, salvo en los casos comprendidos en los incisos b y c del mismo artículo.
- 5) Los réditos provenientes de las operaciones contempladas en el segundo párrafo del artículo tercero, Ley 11.682, y los derivados de la enajenación de llaves y marcas, patentes de invención, regal os y similares, siempre que no fuere de aplicación lo dispuesto en el artículo mencionado, el la parte final del primer párrafo.
- 6) Los beneficios provenientes de la prestación de servicios no comprendidos en el inciso a), siempre que el capital aplicado a esta actividad no exceda de \$ 100.000.-

"Cuando en un mismo balance est n incluidos resultados provenientes de actividades industriales en el detalle transcrito y otras gravadas, la Dirección General Impositiva, a efectos de establecer si corresponde la exención, podrá discriminar dichos resultados y los capitales correspondientes."

"No se encuentran comprendidos en este inciso las prestaciones de servicios en las que medie un proceso industrial"

Transcriptas las disposiciones, entraremos a analizar a cada una d

ellas, en forma sucinta.

En cuanto a los réditos excluidos, provenientes de actividades profesionales, debemos mencionar especialmente el caso de profesionales a socios, o empresas de profesionales, como ser Estudios de Ingenieria, Arquitectos, empresas de construcciones cuyos titulares son ingenieros, arquitectos, laboratorios de análisis, asociacion de médicos, clínicas, sanatorios, etc.,

En todos estos casos debe efectuarse un estudio analítico de los resultados que arrojan los balances, para discriminar "resultados de empresas comerciales" o de honorarios derivados de la "actividad profesional exclusivamente".

Como ya surge de por sí de la ley y su reglamentación, cuando se llega a la conclusión evidentes de que los beneficios determinados obedecen a ambas actividades, de empresarios y de profesionales, corresponde efectuar la separación a los efectos de la liquidación del este impuesto, hallándose gravados, por supuesto, los que hemos denominado "resultados de la empresa o comerciales".

Cómo efectuar tal separación? En realidad no resulta muy difícil, si tenemos como base los honorarios corrientes en cada especialidad, y aplicamos entonces un criterio lógico de imputar a la empresa los importes que hubieran abonado por tal servicio, en el caso de no ser sus titulares profesionales. Desde luego que tal separación debe practicarse con cuidado, considerando los efectivos servicios prestados y buscando la relación de honorarios con la importancia del servicio profesional de cada empresa. No debe olvidarse que la prueba de que tal o cual suma es correcta y normal co-

RRE por cuenta del contribuyente y las consecuencias de una sobre estimación pueden ser impugnadas por la Dirección General Impositiva, con las derivaciones de ajustes, posibles recargos y multas.

-----0-----

Los réditos provenientes de la locación de inmuebles se hallan excluidos en forma expresa del gravamen que estudiamos, salvo "que sea consecuencia del Giro comercial". Consideramos a esta disposición sumamente clara y por ello todo comentario se hace innecesario. Tomemos un ejemplo práctico; una empresa construye un edificio, destinado principalmente a llenar sus necesidades comerciales o industriales. Pero por razones de prudencia o de realización paulatina de su programa de expansión (por ejemplo), decide no ocupar totalmente el inmueble, alquilándole en parte a terceros, en forma temporaria. En este caso la renta de la locación se halla involucrada en el ámbito del impuesto que estamos tratando, puesto que "la locación es consecuencia del giro comercial", y la renta accidental o quizá definitiva debe agregarse a los resultados sujetos al gravamen.

Veamos otro caso, pero de exclusión de renta. Una firma decide la construcción de un edificio, cuya planta baja la destina a su comercio, y los pisos superiores a locación de oficinas, por ejemplo. En este caso corresponde desglosar la inversión efectuada de capitales para uno y otro destino (salón de negocio y renta de oficinas) y separar también, como es lógico el producido de ambas actividades, quedando solamente gravado con el impuesto el resultante de la actividad comercial.

-----0-----



Corresponde comentar ahora el caso de réditos provenientes de la concesión de préstamos e inversiones ajenas al giro de negocio.-

Es evidente que en términos generales los préstamos, sobre todo los préstamos honorarios son ajenos al giro del negocio y no se hallan alcanzados por el impuesto. Desde luego que tampoco será computado como "capital" la suma facilitada en tal concepto y como veremos más adelante, debe efectuarse la separación de "activos" que han generado utilidades ^{gravadas} de aquéllas que han estado afectadas a la producción de ganancias exentas, como la que estamos comentando.

En general no es computable como activo generador de beneficios gravados a los invertidos en acciones, debentures, títulos de la deuda pública, depósitos a plazo fijo o cajas de ahorro, etc.- Tampoco se computan aquellas inversiones no relacionadas en forma directa a las necesidades de la empresa, en cuanto representan bienes que tienen su conexión con la producción de renta gravada por este impuesto.

En el caso particular de los títulos públicos debemos mencionar el hecho siguiente: la inversión en valores públicos, hasta la sanción de la ley No.13.657, no se computaban como activo, a los efectos de la liquidación "salvo el caso de ser una consecuencia del giro o negocio gravado", al decir de la ley.

Pero dicha ley, en su artículo cuarto, dispone: ".....agrégase al artículo 4to. de la ley de Impuesto a los Beneficios Extraordinarios..... a partir de los ejercicios que se cierran con posterioridad al 30 de Noviembre de 1949, las inversiones en títulos públicos nacionales, provinciales o municipales se incluirán en el Activo, para la determinación del capital, compu-

tándose su renta como beneficio sujeto a este impuesto."

La modificación transcripta se debió a raíz del planteamiento que en su oportunidad le hicieron las empresas a la Dirección General Impositiva por el hecho que muchas de ellas efectuaban la inversión de sus reservas en títulos públicos, que a la vez de proporcionarles una pequeña renta, les daba la ventaja de disponer con prontitud de tales fondos, para el caso de inmediata necesidad de los mismos. Ello trajo como consecuencia una inmediata mayor demanda de estos papeles, que hasta entonces los eludían por ser obligatoria su exclusión de los Activos, a los efectos del presente gravamen.

©©©©©©©©-©©©©©©©©©©

Para el comentario del punto cuarto arriba mencionado, debemos referirnos a la modificación que introdujo a la ley, la sanción de la No.13.925 del 11 de Agosto de 1950, con respecto a los resultados derivados de la realización de Activos Fijos, Llave de Negocios, Patentes, etc.

El inciso a) del artículo segundo de la mencionada ley dice textualmente:

"Agréguase al artículo 3ro. de la ley del impuesto a los beneficios extraordinarios el siguiente inciso:

"....A partir de los ejercicios que se cierran con posterioridad al 30 de Noviembre de 1950, no se computará para la determinación de la utilidad sujeta al impuesto, el resultado de la realización de los bienes del Activo Fijo a que alude el artículo cuarto de la ley del Impuesto a los Réditos, salvo en los casos comprendidos en los incisos b) y c) del mismo artículo.- Tampoco se computará el resultado de la enajenación de llaves, marcas, patentes de invención, regalías o similares, siempre que no fuere de aplicación lo dispuesto en el artículo tercero, primer párrafo, "in fine", de la citada ley."

Del artículo transcrito queda claramente excluido del ámbito de impuesto en estudio toda venta de bienes que forman el Activo Fijo, inclusive de los inmuebles, cuando también formen parte del capital fijo de la empresa y se encuentre, por ende, afectado al giro de las actividades comerciales, industriales, etc.

Lo mismo dispone con respecto a la "llave de negocio", "patentes de invención", etc.- Con respecto a este punto cabe destacar que el criterio fiscal ha tenido alternativas variadas; dado la vinculación estrecha del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios con el del Impuesto a los Réditos, aquél ha seguido la suerte cambiante de éste, en cuanto al punto particular que tratamos.

Es sabido que la ley del Impuesto a los Réditos No. 11.682, al 31 de Diciembre de 1945 no gravaba la venta de negocios (llave) y por lógica consecuencia, tampoco lo fué dicho resultado para el Impuesto a los Beneficios extraordinarios, hasta la fecha mencionada.

Tal situación varió con las modificaciones introducidas al lo. de Enero de 1946 (texto ordenado), gravándose a partir de entonces a la "llave de negocio" en forma expresa como renta de segunda categoría, quedando consiguientemente también nuevamente involucrado tal resultado bajo el tributo en estudio.-

Pero mediante la sanción de la ley No. 13.925, ya citada más arriba, se vuelve a la exención anterior, salvo los casos de habitualidad determinados en el artículo tercero de ésta.-

Entre la exposición que motivos que fundamentaron el cambio introducido, se aludía a que el "resultado que derivaba de la enajenación de la llave de negocio, etc." no derivaba de una "habitualidad", indispensable para involucrar a dicho resultado en el ámbito impositivo. Desde luego, si se considerara que la venta de un negocio puede concretarse por muy diversos factores, a veces completamente ajenos al giro habitual y también a sus resultados, y que en sí, constituye una operación al margen de la finalidad principal del contribuyente, nos inclinamos decididamente sobre la justicia de la exclusión del resultado de tal operación del gravamen que estudiamos.

De esta manera ha quedado comentado el apartado quinto arriba mencionado; sólo nos resta referirnos al último punto, que se refiere al gravamen cuando los resultados provienen de la prestación de servicios, con un capital afectado superior a m\$n. 100.000.- mediante un proceso industrial.

Este punto es claro de por sí. Sólo se nos ocurre que la cifra fijada por la ley, en el estado inflacionario actual, debería ser actualizada, puesto que es obvio que dicho monto, aplicado a los valores adquisitivos de la moneda, no representa a los mismos bienes considerados en la época de la sanción de la ley.

-----0-----

-Exclusión de Resultados de Participación en otras Empresas-

Respecto a este punto, la ley, en su inciso d) del artículo 3ro. establece que ".....las utilidades o pérdidas provenientes de participaciones en otras empresas comprendidas por este decreto, no serán computables

"a efectos de computar el beneficio impositivo, en cuyo caso se deducirá también del capital y reservas libres el importe de la inversión correspondiente, en la forma establecida para las inversiones exentas."

Consideramos a tal exclusión como cosa natural, con el fin de evitar el pago del impuesto, que inevitablemente ocurriría si no se efectuara tal deducción.

Por último cabe agregar que esta disposición se refiere a los casos de inversiones en carácter de accionistas, socios, etc. de una persona o empresa en la otra; por distintos motivos tales inversiones forman parte de los Activos del inversor y también forman parte del Cuadro de resultados del titular de la misma.

-----0-----

-Honorarios de Directores y Síndicos-

De acuerdo con lo dispuesto en forma expresa por el artículo tercero, inciso a) del decreto ley No.21.703/44, la deducción por los conceptos del sub-título se halla limitada a un 8 % de la utilidad impositiva, en el caso de Sociedades Anónimas.

La disposición mencionada dice:".....En el caso de sociedades anónimas se podrá deducir en concepto de retribuciones al Directorio y Síndicos las sumas realmente pagadas, hasta un límite del 8 % de la ganancia impositiva del ejercicio".-

La razón o fundamento de tal limitación está a la vista; de no existir un tope, podrían dichas sociedades, mediante la fijación de remuneraciones

excesivas o desproporcionadas a otras similares o a los resultados obtenidos por la empresa, eludir el pago del impuesto.

No obstante, el 8 º fijado resulta un poco bajo, si se considera que la función del Directorio y de los Síndicos es de fundamental importancia y repercute indiscutiblemente en la marcha de las actividades sociales. Además de ello, si consideramos que el Directorio puede estar constituido por un número elevado de personas, (difícilmente son menos de cinco), podemos concluir que el resultado de tan limitada distribución no resulta equitativo y tampoco se ajusta a las remuneraciones que les corresponde por su función en la empresa.-

Cabe agregar también que la limitación que comentamos se refiere a honorarios en función a miembros del Directorio o Síndicos de la empresa; pero es corriente que tales personas sean, además, gerentes, técnicos, contadores, etc. de la misma empresa, cuyas funciones son retribuidas lógicamente por separado. Al respecto existe también un inciso del decreto-ley 21.702/4 (artículo 3º.), que dice: "... sin perjuicio de las sumas adicionales que la Dirección General del Impuesto a los Héritos autorice en los casos de Directores que simultáneamente desempeñen funciones de gerentes, contadores u otros cargos."

Como se puede apreciar, la Dirección se reserva la facultad de objetar a las remuneraciones percibidas e imputadas a los resultados de las empresas, que correspondan a su función de administración, y lo ha hecho en reiteradas oportunidades, aunque no siempre con justa razón.

Al respecto podemos mencionar un fallo dictado por la Cámara Nacio-

nal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal, en los autos "MICHEL A. BOVA c. PISCO NACIONAL, de fecha 18/4/1951.

Este fallo se originó a raíz de que la Dirección General Impositiva consideró elevados los sueldos asignados por el Directorio de dicha sociedad.-

En primera instancia, dichas remuneraciones fueron fijadas en la suma de m\$n. 5.000.-, en lugar de m\$n. 3.850.- mensuales, señalados por la Dirección, en relación a las abonadas al personal de corredores de la empresa.

Pero la Cámara elevó dicho importe a m\$n. 10.000.- mensuales por cada uno de los Directores Gerentes, en razón de la índole e importancia de su función en la empresa.-

Sin duda alguna que el fallo en cuestión ha dejado un antecedente digno de mencionarse, y pone en evidencia que la Dirección Gral. muchas veces, quizá con espíritu demasiado fiscal, comete estas clases de injusticias, que por fortuna, en apelación, son susceptibles de corrección.

-----0-----

-OTRAS DEDUCCIONES DEL BENEFICIO IMPONIBLE-

Vamos a referirnos solamente a las deducciones señaladas en la ley en forma expresa.

1) Reducción por sueldos de dueño o socios que trabajen efectivamente: (12)

De acuerdo con lo dispuesto en la ley básica del impuesto que estudiamos, "las empresas individuales y las sociedades en general, excepto las anónimas, podrán deducir la suma de m\$n. 300.- mensuales por cada socio que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa. Esta

(12) Decreto-ley 18.230/43 art. 3o. inciso c/

"deducción alcanza a los socios colectivos de las sociedades en comandita por acciones pero no a los accionistas."

Este artículo modificado posteriormente para ser adaptado al valor de la moneda(desde el 30 de Noviembre de 1950 se elevó a m\$n. 1.000. y a partir del 1o. de Enero de 1955, por ley 14393 ha dejado librado al criterio del Poder Ejecutivo la fijación de tal deducción, elevándosela a m\$n. 1.500.- mensuales por cada dueño o socio desde el día mencionado.)

El fundamento del mismo es de índole natural y completamente justo. Es bien sabido que la utilidad de una empresa no obedece exclusivamente a la aplicación de un capital más o menos importante a sus actividades; el factor humano, tan importante para todo orden de cosas, lo es en particular para el desarrollo y fructificación de una empresa. De ahí que se haya considerado justo la deducción de una remuneración del supuesto exceso de beneficio, que aunque generalmente restringido en relación al total de la superaventa, permite ver en ello un principio de equidad, tan necesario en la justa imposición.

Concluimos con este punto afirmando que la deducción actual, a pesar de ser bastante superior a la fijada en su origen, no compensa, en particular en las pequeñas empresas, el esfuerzo que requiere la obtención del beneficio gravado, donde todo se hace a fuerza de sacrificio personal del dueño o socios.-

-----0-----

2) Deducción por asesoramiento del exterior-

La limitación expresa de la ley del monto deducible por el conce

TO Mencionado, que fija hasta del 1 % de los beneficios impositivos determinados, obedece a que, de acuerdo con la experiencia de la dirección, muchas grandes empresas destinaban sumas elevadas en pago de tal asesoramiento, cuya importancia o magnitud no siempre podía constatarse con efectividad.

Al respecto, al decir del Dr. Carlos Carrera (13) "frente a esas retribuciones por asesoramiento, resultaba sumamente difícil poder fijar - cuando efectivamente se retribuía un servicio y cuándo se cubriría tal vez una traslación de beneficios al exterior. ante ello, para el Impuesto a los Réditos el problema de solución (en la legislación del año 1946) de la siguiente manera: se estableció que esos honorarios abonados por asesoramiento iban a ser siempre deducibles en la sociedad pagadora, pero en cambio se iba a aplicar una tasa única y definitiva de retención, que actualmente es de un 30 %. Claro que esta solución no funcionaba para el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, porque si partimos del concepto (general) fiscal de que en general esas retribuciones se fijan en función de las conveniencias de las partes y si admitimos que resulta muy difícil poder valorar el monto de la remuneración justa, es evidente que de aplicarse la solución establecida para el impuesto a los réditos, se hubiera podido burlar la contribución: bastaba con aumentar las retribuciones por asesoramientos prestados desde el exterior, pagar la tasa de réditos y no pagar prácticamente nada en concepto de beneficios extraordinarios. Por ese motivo se consideró necesario fijar un límite para la deducción por asesoramiento técnico-financiero y sigilares, prestado desde el exterior, cuyo límite esté dado por la suma efectivamente pagada hasta un máximo del 1 % de los beneficio

(13) Colegio de Graduados en Ciencias Económicas; Impuesto a los Beneficios Extraordinarios por el Dr. C. Carrera (Edición año 1956)

"impósitos del propio Impuesto a los Beneficios Extraordinarios."

Para terminar con este punto cabe agregar, que tal deducción, como es natural, debe referirse a un servicio efectivo y directo del exterior, para ser considerado como "gasto necesario" de la empresa, limitado al máximo ya comentado.-

3) Deducción compensatoria por Impuesto a los Réditos-

El autor precitado (13) denomina a la deducción referida "compensatoria", porque la ley dispone la rebaja de un porcentaje sobre el monto del beneficio extraordinario determinado y no el importe total del mismo.-

Al respecto la ley de la materia dice: "El impuesto a los réditos no será deducible para la liquidación del presente impuesto, pero en cambio se admitirá sin distinción alguna, la deducción del 10 % de la utilidad del año, ajustada de acuerdo con las normas de este decreto y su reglamento."

El porcentaje del 10 % fue elevado por ley No.13.925, a partir del 30 de Noviembre de 1950 al 15 %, y desde los ejercicios cerrados desde el 1 de enero de 1955, por decreto No.22.390 del 29/12/54, dicho porcentaje fue elevado al 20 %.-

El sistema de deducción que fijó la ley fue motivado por razones de f ndole prácticas, dado que en realidad, lo que la ley autoriza y, mejor dicho lo que a nuestro juicio hubiera sido más lógico, es la deducción del import

(13) Ya mencionado

real del impuesto a los Réditos realmente pagado.

Pero, como ya veremos más adelante, para la liquidación de un impuesto es menester la determinación previa del otro, dado que del impuesto a los Réditos del ejercicio puede deducirse el importe del impuesto a los Beneficios extraordinarios, de acuerdo con lo dispuesto en forma expresa en el texto de la ley (artículo 30. inciso (f) decreto-ley 18.230, lo cual haría tarea compleja tal determinación.

De ahí que el sistema adoptado, si bien no se ajusta exactamente al monto real de la deducción del impuesto del año, se aproxima lo suficiente como para ser aceptado, sin mayores diferencias prácticas del monto del impuesto que de esta manera se determina.-

4) Deducción por amortización adicional sobre plusvalía del activo fijo.-

Esta deducción adicional, que la ley autoriza en su artículo 3ro. inciso (e), decreto-ley 18.230, tuvo por finalidad la consideración, previo a la determinación del impuesto, el elevado o la paulatina elevación de la reposición del activo fijo por diversos factores, entre otros, la guerra, la inflación, etc., etc.-

Como es natural, si la finalidad impositiva del impuesto en estudio es el de la absorpci n por parte del Estado las utilidades extraordinariasque no se producirían sin la acción oficial.....(14), no sería justo y menos podría denominarse "parte de ganancias excesivas", si no se considera a los efectos de la liquidación el mayor valor de las inversiones efectuadas.

(14) Mensaje del Poder Ejecutivo de la Nación del 21 de Abril de 1941

das por la empresa, en épocas normales, cuya reposición, por factores ajenos a la misma, se eleva considerablemente.

Por ello es a todas luces acertada la disposición de la ley que en el artículo pertinente ya citado establece:

"Cuando existieren inversiones de activo fijo efectuadas con posterioridad al 1o. de Enero de 1940, excepto inmuebles, se permitirá la deducción de un importe adicional equivalente al monto de las amortizaciones técnicas anuales que corresponde practicar a los efectos del impuesto a los réditos."

El artículo transcrito es claro en su disposición y no ha ofrecido mayores inconvenientes en la aplicación. La depreciación adicional que autoriza tiene por fundamento y objetivo principal compensar impositivamente el valor de reposición de los equipos y maquinarias utilizadas en el proceso industrial o comercial, que por circunstancias anormales (guerra, inflación, mercado, etc.) no guardan relación con la normalidad.-

Este adicional, por consiguiente, nada tiene que ver con la depreciación normal aceptada por la Dirección a los efectos de la liquidación del Impuesto a los Réditos, y que se establece considerando la posible vida útil del bien.

Por último debemos mencionar que por disposición de la Ley No.1439 del 22 de Diciembre de 1954, ha quedado sin efecto tal deducción, efectuándose en su lugar, la amortización adicional, tanto para el Impuesto a los Réditos como para el que estamos estudiando, en base a una escala o porcentajes, a saber:

Merced de Adquisición

Coefficiente

1940 y anteriores

200 %

<u>Ejercicio de adquisición</u>	<u>Coefficiente</u>
1941 y 1942	175 %
1943 y 1944	150 %
1945 y 1946	100 %
1947 y 1948	85 %
1949 y 1950	60 %
1951	40 %
1952 y 1953	10 %

Desde luego, la modificación que hemos mencionado refirma el reconocimiento de la existencia, particularmente en los valores del Activo Fijo, de una disparidad en función al año de inversión y que con ello se tiende siquiera a atenuar el efecto de tal anormalidad, a los fines de llegar a una más justa determinación del monto imponible.-



5) Compensación de quebrantos anteriores.-

Las disposiciones de las leyes básicas del impuesto en estudio han previsto y considerado natural la compensación, limitada, del posible quebranto de uno o más ejercicios.

En efecto, el decreto-ley No. 21.702/44, en su artículo 5o., establece "El impuesto establecido por las presentes disposiciones se paga anualmente con carácter definitivo".-

"Pero si en alguno de los ejercicios comprendidos dentro de la vigencia de este gravamen la utilidad del ejercicio impositivo fuere inferior al 12 % del capital y reservas libres, la diferencia aumentará la ganancia normal a considerar para el ejercicio siguiente.- Cuando el ejercicio impositivo arroje pérdidas, la ganancia normal a considerar para el ejer-

ción si correspondía limitar la compensación de los quebrantos a determinado número de años, llegando a la conclusión que tal límite no era correcto, siendo procedente la transición sin ningún límite.

En el mismo sentido se expidió el Departamento de Asuntos legales de la Dirección, con fecha 2/6/1947, considerando que....."al haberse promulgado el Decreto-ley No. 18.230/46, primeramente por un año y luego por dos, sin que ninguno de los textos legales correspondientes haya restringido la compensación de un ciclo determinado, ha implícitamente autorizado sin limitación alguna, ya que para lo contrario hubiera sido necesaria una disposición expresa en tal sentido."

-----C-----

-27-

-CAPITULO VIII-

- EL BENEFICIO EXCLUIDO DEL IMPUESTO- FUNDAMENTOS -

En el capítulo anterior hemos analizado en forma detenida a las deducciones permitidas por la ley, para arribar al beneficio imponible.

Dado el carácter de "extraordinario" o beneficio a las superrentas, la ley ha contemplado y fijado el monto de la utilidad "normal" y que, en consecuencia no es alcanzado por el gravamen.

Así ya hemos mencionado que el artículo 2do. de la ley, texto ordenado en 1956, establece: "Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto toda utilidad que exceda el dos e por ciento (2%) del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. La utilidad y el capital y reservas libres serán determinadas en la forma que establecen los artículos siguientes y la reglamentación respectiva."

En lo largo de lo comentado, ya hemos mencionado que la fijación de un 12 % como utilidad no imponible, además del monto que se excluye, como enseguida veremos, se fundamenta en la consideración de tal porcentaje como ganancia normal promedio. La primera crítica que puede hacerse es que generaliza una utilidad que quizá resulte baja para ciertas actividades y demasiado generosa para otras.

En segundo término, como tal coeficiente se base en el "capital y reservas libres", depende fundamentalmente del año de inversión o edad

de cada empresa.-

Se comprende fácilmente que tal porcentaje, aplicado a una empresa cuya inversión principal data de 10 o más años, resulta en la práctica menor, que otra similar, de reciente creación y funcionamiento.

Es cierto que los adicionales por año de inversión, que hemos visto en el capítulo anterior, tienden a corregir en parte a tal injusticia; pero prácticamente ella subsiste, por factores diversos, en particular, por la elevación del costo de reposición de los activos de las empresas.-

Por tal motivo, entre otros, ha tomado cuerpo en estos días la idea de la revaluación de los patrimonios, sobre cuyo particular hemos de volver más adelante.

-----O-----

Además de la exclusión porcentual arriba comentada, la ley fijó un importe no imponible, que fué de m\$n 20.000.- hasta el 31 de Diciembre de 1954. A partir de esa fecha y por ley No.14.393 del 22 de Diciembre de 1954, se elevó dicha deducción a m\$n. 30.000.-

La disposición de la ley sobre el particular está contenida en el artículo primero, texto ordenado en 1956, último párrafo, que dice:

".....Están además exentos los primeros treintamil pesos moneda nacional (m\$n. 30.000.-) del beneficio determinado conforme a los artí-

culos siguientes."

El fundamento principal de tal deducción estriba en excluir de la imposición a las pequeñas superrentas, que seguramente no han sido el objetivo de la ley.-

De acuerdo con la Resolución No. 233 del 19 de Septiembre de 1949, la deducción del mínimo que fija la ley debe ser proporcionada en base al tiempo, en el caso de ejercicios irregulares, salvo en el caso de cese definitivo de actividades de la explotación gravada.

No parece este el criterio que se adapte el espíritu y letra de la ley, dado que ésta fija más bien un mínimo de beneficio extraordinario no imponible, que debe deducirse, a su juicio, en todo momento, aún en cierres irregulares o anticipados.



- C A P Í T U L O IX -

- DETERMINACION DE LAS BASES PARA LA LIQUIDACION DEL GRAVAMEN -

- ACTIVO COMPUTABLE Y ACTIVO NO COMPUTABLE -

De acuerdo con lo ya manifestado a través del presente trabajo, la determinación del capital computable reviste suma importancia, dado que de la correcta determinación del mismo y de su monto, dependerá fundamentalmente el impuesto a determinar; hemos mencionado también la exención que señala la ley " del 12 % del capital y reservas libres ajustadas a las disposiciones....."; también nos referimos a la escala del impuesto, que vá, desde el 10 % sobre los primeros 5 % del capital determinado, hasta gravar con el 30 % máximo, todo ello en base al capital determinado en el balance impositivo especial para la liquidación de este impuesto.

Por ello se destaca la importancia de la determinación del Activo computable, y también señalar de paso, aunque más adelante le dedicaremos líneas por separado, cuanto incide en la determinación del capital computable, en particular, del Activo computable, la exacta determinación de sus verdaderos valores, lamentablemente afectados en forma básica por el fenómeno inflacionario. De ahí que se patrocine y proyecte la revaluación de capitales, sobre cuyo particular volveremos más adelante.

Entrando al análisis del tema central de este capítulo seguiremos, como lo hemos hecho hasta el presente, el análisis de la ley.

En efecto, el artículo 7o. del decreto/ley No. 21.703/44, di-

ce:

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

a) No se computarán las cuentas de orden;

b) El valor de los bienes amortizables para el impuesto a los réditos será establecido en el importe que resulte de deducir, de las inversiones originales, la suma de las amortizaciones correspondientes al período de vida transcurrido;

Las inversiones originales y las amortizaciones técnicas a considerar serán las que se hubieren establecido a los efectos del balance impositivo de la ley 11.682, texto ordenado."

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

d) Los bienes inmateriales no amortizables para el impuesto a los réditos, que no tengan una vida determinada, serán considerados por el valor que resulte de restar a su precio de costo original, las amortizaciones calculadas sobre una vida útil de 20 años."

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

e) Los bienes no amortizables, en tanto no correspondan al inciso f), serán considerados a su precio de costo."

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

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

g) Los deudores, cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados, no pudiendo figurar en el Activo aquellos que de acuerdo a los índices del artículo 117 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos, deban ser considerados incobrables o cuando hubiere caducado la vigencia de la deuda, aunque el quebrante, por ser imputable a ejercicios anteriores al año 1932, o cualquier otra causa, no haya sido deducido de los balances impositivos, para el impuesto a los réditos."

"h) No se computarán como activo, a los efectos de este decreto, las pérdidas de años anteriores, las cuotas pendientes de integración de los accionistas y socios, ni las revaluaciones de bienes materiales e inmateriales, salvo en cuanto fueren admisibles para el impuesto a los réditos.

"i) Los bienes que originen resultados no sujetos al impuesto a los réditos se ajustarán conforme a las disposiciones que preceden.

En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio, se seguirá a todos los efectos de este artículo el mismo criterio que el establecido por el artículo 8 del decreto 18.229."

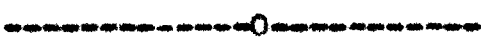
A su vez el artículo 60. establece lo siguiente:

"El activo, valiendo en la forma establecida en el artículo anterior se agrupará en activo formado por bienes que producen renta gravada y activo formado por bienes que producen renta exenta, según los bienes que originen resultados comprendidos o no en este decreto."

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

"El saldo deudor a principio de ejercicio de la cuenta particular de los socios, previa deducción de las partidas del inciso h) del artículo anterior, se computará como inversión exenta."

"En el caso que existan inversiones que produzcan rentas exentas para el impuesto a los réditos, vinculados al negocio gravado por este impuesto (títulos, exentos en poder de compañías de seguros, de capitalización, bancos, etc.) y por disposiciones oficiales no fuere posible su conversión a inversiones gravadas, tales inversiones, a opción del contribuyente, se computarán como activo gravado, pero su producido se computará entonces como renta gravada."



Analizando ahora cada una de las disposiciones transcritas, puede afirmarse que el inciso a) del artículo 70. no necesita ser comentado; en efecto, las cuentas de orden no representan dentro del Balance "capital invertido alguno", dado su función de "orden" o simbólica; por

ello, su deducción del Activo computable es completamente natural y obvia.

El inciso b) del mismo artículo se refiere a los bienes amortizables para el Impuesto a los Réditos, indicando qué valores deberán computarse a los fines de este impuesto. Para ello se remite a la ley del Impuesto a los Réditos que dispone sobre el particular(15)".....
"...son deducibles..... las amortizaciones para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir los rđitos gravados.....".-En otras palabras, del costo de origen de cada bien deberá deducirse el importe de amortización aceptada por la ley referida en compensación al tiempo transcurrido; el resultado o valor residual del bien es el que admite la ley que estudiamos como "Activo computable"

Cabe al respecto comentar lo relativo al monto de depreciación anual, o mejor dicho, a los coeficientes que acepta la Dirección. Es bien conocido que la ley del Impuesto a los Rđitos no fija en forma precisa los coeficientes de amortización, limitándose a ejemplificar algunos de ellos como 10 % sobre Muebles y Útiles, 20 % sobre Rodajes, etc.- Pero generalmente el coeficiente de amortización de una empresa debe ser establecido en base al criterio técnico particular de cada una de ellas considerando, entre otros factores, las jornadas de trabajo, calidad de los materiales, posibilidad de acondicionamiento, etc.

Es cierto que la ley dice que la Dirección podrá fijar otros coeficientes que los indicados por las normas generales y resoluciones en vigor; pero también debe señalarse que a veces el criterio de la Di-

(15) Artículo 73 Ley 11.682, texto ordenado en 1956

receión se muestra reacio en aceptar coeficientes superiores a los fijados en el orden general, olvidándose que la ley dice al respecto ".....".....que las amortizaciones técnicas compensen el desgaste de los bienes empleados para la producción de los bienes gravados....."

Por lo general el funcionario de la Dirección a cargo de la fiscalización no acepta el fundamento técnico o comercial del contribuyente ajustándose a las normas generales, que son del tipo conservadoras y fiscalistas, salvo muy raras excepciones.

Esto obliga a las grandes empresas, en las cuales el factor amortizaciones es de suma importancia, a examinar importantes previsiones para posibles ajustes impositivos, cubriendo la posibilidad de un desacuerdo de la Dirección con su criterio técnico o comercial.

Cabe agregar sobre el particular, que los bienes amortizables pueden agruparse dentro del Activo Fijo de las empresas en "bienes materiales o tangibles" o "bienes inmateriales", estos asentados bajo el rubro Activo Fijo o Activo Nominal.

Los bienes inmuebles reciben en la ley que estudiamos un tratamiento fiscal distinto; acepta la amortización que fija, como ya lo hemos señalado, la ley del Impuesto a los Réditos, pero en cuanto a su "valor de activo computable" debe ajustarse a lo dispuesto por el decreto No. 21.783, que dice: "..... los inmuebles serán siempre (valuados) "digo" considerados por el importe de la valuación fiscal, salvo cuando correspondiera incluirlos en el inciso f) de este artículo..... ".El inciso f)

establece: ".....las mercaderías u otros bienes de comercio habitual se computarán en el valor establecido para el pago del impuesto a los réditos....."

En realidad, la particularidad señalada de tratamiento especial de los inmuebles, rigió hasta la sanción de la reforma, en el año 1949; en efecto, mediante el decreto No.23.666/49 del 23 de Septiembre de  s año, se estableció:

Artículo 1o.:Agregase al inciso c) del artículo 7o. del decreto No.21703

44 como párrafo final, el siguiente:

"a partir de los ejercicios que cierran con posterioridad al 30 de noviembre de 1949, los contribuyentes podrán computar, en lugar de la valoración fiscal, el costo real deducidas las amortizaciones impositivas. Adoptado un método, no podrá variarse salvo expresa autorización de la Dirección General Impositiva".

Es evidente que tal modificación era necesaria para dar a la inversión en inmuebles el mismo tratamiento que a las demás inversiones del Activo Fijo.

-----0-----

El inciso d) del artículo 7o. de la disposición que analizamos se refiere a los "bienes inmateriales" no amortizables para el impuesto a los réditos que no tengan una vida determinada.-

Naturalmente, dichos "bienes" han sido motivo de una inversión en el momento de su adquisición(p.e. una marca de fábrica, llave de negocio, etc.).-El término de 20 años a considerar a los efectos de su amortización, que fija el citado inciso, corresponde computarlo, como surge

de la disposición precitada, siempre que la inversión respectiva no tenga un plazo menor o mayor prefijado en el momento de la inversión (por ejemplo, el caso de una patente de invención que generalmente tiene fecha de vencimiento).-

Cabe agregar aquí otra particularidad; la deducción obligatoria que señala este inciso en concepto de amortización al capital invertido no es computable para la determinación del beneficio impositivo,-

Sin duda que ello constituye una anomalía e injusticia impositiva, porque no se justifica un criterio dispar de las inversiones antes tratadas (activo fijo en general) y una inversión en una marca, llave de negocio, etc.

(Cada de esta manera alterado el principio establecido en la ley del Impuesto a los Réditos en cuanto permite la deducción de todos aquellos gastos necesarios para "obtener, mantener y conservar" el rédito; no cabe duda alguna que si una empresa adquiere una marca, llave de negocio, etc., vea en la adquisición una posibilidad incentivada por la marca acreditada o empresa en plena marcha. Y resulta desde todo punto de vista natural aceptar, y más aún tratándose de un impuesto a los super beneficios, la amortización de la inversión efectuada, que, como tal, no difiere de otras (amortizaciones) inversiones, sobre la cual se acepta la respectiva incidencia. Cabe concluir que vemos en esto otra tendencia fiscalista de la ley que estudiamos.-

El inciso inmediato (e), merece también un comentario especial; como ya sabemos, se refiere a "los bienes no amortizables, en tanto no correspondían al inciso F), serán considerados a su precio de costo".-

Corresponden a este tipo de activo las acciones, debentures, títulos en general, de otras empresas, para los cuales existen diversos sistemas de contabilización, (a valor de costo, cotización o valor de plaza, valor estimado de rentabilidad, etc.) todos aceptados, técnicamente.- En nuestra ley del Impuesto a los Créditos las diferencias de cotizaciones o valores a la fecha de cierre de un balance no deben computarse para el balance impositivo, a excepción de que la actividad de compra-venta de dichas valores constituya la actividad principal y habitual de la empresa, en cuyo caso recibe el tratamiento del rubro mercaderías, de acuerdo al método adoptado.-

A los fines de la ley que estudiamos consideramos lógico computar la inversión en estos papeles a su valor de costo, dado que el fin primordial de la misma es tener al alcance rápido de activo realizable en forma inmediata, para hacer frente a cualquier eventualidad de la empresa.

Debe señalarse también que el decreto de creación del impuesto no aceptaba, en su principio, el cómputo de tales inversiones como activo computable, a los fines de la liquidación de este impuesto. Esta situación fué modificada por ley No.13.657, que alteró al artículo 4to., agregándole lo siguiente:

".....a partir de los ejercicios que cierran con posterioridad al 30 de Noviembre de 1949, las inversiones en títulos públicos nacionales, provinciales o municipales, se incluírán en el Activo para la determinación del capital, computándose su venta como beneficio sujeto a este impuesto."

Esta modificación aclaró la cuestión que ya fuera planteada en varios casos a esa fecha, en cuanto a la inclusión o exclusión de este activo como "computable", a los fines de la liquidación del impuesto que analizamos.

Es bien sabido que antes de tal modificación, la ley disponía, a nuestro juicio, la exclusión de todo activo no afectado en forma directa a la actividad principal, generadora del beneficio gravado. De ahí que considerándose equivocada tal interpretación, de puro corte fiscal, a nuestro juicio, se originaron numerosos juicios de demanda contra el Fisco Nacional.-

Resulta muy interesante, a título de ilustración, el fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Juicio "La Cantábrica S.A. Metalúrgica, Industrial y Comercial o/ Fisco Nacional", de fecha 20 de Agosto de 1951, relacionado con el Activo Computable: TITULOS PUBLICOS.

Dice así:

".....que el decreto-ley 21.702/44 grava los beneficios extraordinarios, o sea los que exceden del rendimiento normal de los negocios a que se refiere el artículo 10. y que importan la transformación o disposición habitual de bienes con una utilidad superior al 12 % del capital y reservas durante el año fiscal (artículo 20.).-La actora sostiene que el dinero invertido en valores del Estado ha continuado formando parte de su ca-

"pital real y efectivo de la Sociedad, para concluir en que contribuyó
 "en la obtención de las utilidades gravadas. Esta afirmación contiene dos
 "supuestos: Primero-que considerados como capital formarían parte de
 "los fondos de reserva, y Segundo-que habrían contribuido directamente a
 "la producción de los beneficios que figuran en el balance. La primera -
 "cuestión se plantea como antecedente necesario de la prueba, de manera
 "que corresponde examinarla previamente."

"que es necesario diferenciar el balance comercial del balance
 "fiscal. El uno se realiza de acuerdo con un concepto puramente económico
 "co-financiero de la empresa, teniendo en cuenta sólo el interés de los
 "negocios para la determinación de lo que es capital. El otro, es fiscal
 "únicamente acepta lo que dispone la ley para la determinación de lo que
 "ha de entenderse por capital a los fines del gravamen. Es así como el
 "artículo 2do. establece que..."la utilidad y el capital y reservas li-
 "bres serán determinados en la forma que establecen los artículos sigui-
 "tes y la reglamentación respectiva".- La tesis fiscal no discute xal
 "derecho de la actora a hacer figurar en sus balances los valores del Es-
 "tado como fondos de reserva, lo que niega es que dichos valores hayan co-
 "tribuido a la generación de las utilidades obtenidas por la empresa, y
 "por tanto, que puedan incluirse en el balance a practicar conforme a la
 "exigencias legales. el empleo de Activo en la inversión de títulos, aún
 "cuando sea de manera circunstancial, es una actividad que no mantiene
 "relación directa con la explotación metalúrgica o sea la actividad que
 "la ley ha tenido en cuenta para que incida el gravamen, pues que dicha
 "actividad es la que se computa, dado que es ella la que produce los be-
 "neficios que ha contemplado el legislador. La inversión en títulos pro-
 "duce un interés propio, beneficio que es independiente de la finalidad de
 "la empresa y que se encuentra exento de figurar en el cómputo de los be-
 "neficios extraordinarios. el artículo 6o. de la reglamentación confirma
 "lo que antecede al disponer que "...el activo se agrupará en activo fi-
 "jado por bienes que producen renta gravada y activo formado por bienes
 "que producen renta exenta, según que los bienes originen resultados co-
 "prendidos o no en este decreto. Cuando un mismo bien esté afectado a la
 "obtención de rentas computables y no computables para este impuesto, se
 "discriminará el valor del mismo que corresponde considerar afectado a la
 "producción de renta gravada, pudiendo la Dirección General en cada caso
 "establecer los índices a aplicar".- A su vez el artículo 10o., inciso
 "b) dice que, "...si existieran inversiones de activo ajenas al nego-
 "cio gravado y destinadas a producir renta exenta, el pasivo determinad
 "se prorrateará en función del monto de ambos activos, considerándose ca-
 "pital y reservas libres al saldo del activo afectado al negocio gravad
 "Técnicamente y desde el punto de vista de la ley se trata de una des-
 "trestación del capital a los fines societarios, aún cuando con un conce-
 "pto económico-financiero de empresa pueda constituir una especulación s

"bre el futuro para beneficio de la misma. Pero, ya que en este terreno "especulativo, bien podría también variarse de finalidad y darle otra in "versión diferente.".....
.....

Del fallo transcripto no cabe la menor duda con respecto a la disposición de la ley anterior, hasta la reforma comentada. Queda en evidencia el criterio e intención de la ley, en sus disposiciones originales.

En cuanto al fundamento del fallo que hemos transcripto, no cabe duda alguna que se ajusta a las disposiciones en que se fundamenta.- De ahí que fuera necesario la modificación que se introduce por ley - no.13657, para involucrar en forma expresa dentro del Activo computable las inversiones en títulos, y favorecer o, por lo menos, no perturbar, la corriente de inversión de las empresas en tales papeles, como medio de una inversión de fácil y rápida realización de sus reservas o excedentes de disponibilidades, a pesar de ser de poca rentabilidad.-

-----0-----

Toca ahora referirnos al ACTIVO CIRCULANTE.- El inciso f) del artículo en cuestión expresa en forma clara que "las mercaderías u otros bienes de comercio habitual se computarán en el valor establecido para "el pago del impuesto a los Réditos"

La ley del Impuesto a los Réditos fija los siguientes métodos para la valuación de las existencias en forma expresa, a saber:

- a) Costo de producción o de adquisición;
- b) Costo de plaza;
- c) Precio de plaza menos gastos de venta;
- d) Precio de venta menos gastos de venta;
- e) Costo de producción o adquisición o costo en plaza (el que sea menor.

Recuerden también las disposiciones relativas a la uniformidad, invariabilidad, de método si no media previamente la autorización expresa de la Dirección, detalle analítico y uniforme de las existencias, que permitan su fácil comparación, etc., todo lo cual tiende a dar seriedad y base rápida de cotejo a la Dirección General Impositiva, en su función de fiscalización.

Con respecto a esta sub-división de activo computable, las explotaciones ganaderas y los criadores e invernaderos tienen previsto en los artículos 98 a 100 de la Reglamentación del Impuesto a los Réditos (texto ordenado en 1956), un sistema propio adaptado a las características de este tipo de explotación.

Por considerarlo suficientemente explícito e interesante y también por ser aplicable al impuesto que a ustedes, he aquí su texto oficial:

Artículo 98.—Las existencias de haciendas de un establecimiento ganadero serán evaluadas conforme con alguno de los siguientes métodos:

- a) Costo de producción;
- b) Costo estimativo o precio fijo; estará dado por el precio promedio de venta de las haciendas del establecimiento registrado en el año 1933 o por el que resulte conforme con lo dispuesto por la ley No. 14.421. La Dirección establecerá el procedimiento que se ha de adoptar para determinar el costo estimativo de las distintas categorías de ha-

"haciendas. Podrá también, cuando las características de la explotación lo justifiquen, asignar un precio fijo por cabeza, sin distinción de categorías."

"Asimismo la Dirección podrá disponer el método a aplicar para calcular el costo estimativo en las explotaciones iniciadas con posterioridad al año 1933."

"Los valores que se establecen de acuerdo con el sistema de costo estimativo o precio fijo, no podrán ser modificados en los inventarios posteriores que practique el contribuyente, salvo que la Dirección hubiere dispuesto la actualización del mismo, lo que hará cuando las circunstancias y los elementos del costo hayan variado notoriamente. Dicha actualización se efectuará aumentando o disminuyendo tales valores en un porcentaje equivalente a la variación operada en los factores determinantes del costo."

"La Dirección fijará la incidencia positiva de las diferencias que resulten de la actualización del precio fijo;

c) Precio de Plaza para el contribuyente: es el precio neto, más el costo de gastos de venta, que obtendría el ganadero en la fecha de inventario, por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbra a realizar sus operaciones. La Dirección podrá admitir que el mismo se establezca sobre la base del promedio, por categorías de hacienda, obtenido por las ventas que el contribuyente ha efectuado, durante el ejercicio o en un período determinado (1, 2, 3 meses o más, antes del cierre del ejercicio). El período a adoptar en tal caso, deberá ser respetado en los inventarios posteriores, siempre que durante el mismo se registren operaciones normales. En caso contrario, se consultará a la Dirección el procedimiento a seguir;

d) Costo de Adquisición: para su determinación deberán observarse las normas indicadas en el artículo 95 inciso b) de este reglamento con exclusión de los gastos de preparación en el caso de invernaderos.

Artículo 99-Los ganaderos criadores podrán optar por alguno de los sistemas siguientes: costo de producción o estimativo; precio de plaza para el contribuyente y costo de producción o estimativo, o precio de plaza para el contribuyente, el que sea menor;

Los invernaderos optarán entre el precio de plaza para el contribuyente o valor de adquisición.

Los criadores que se dediquen a su vez al invierno (compra-venta) del ganado, pueden adoptar un método para evaluar la hacienda de producción (costo estimativo, por ejemplo) y otro para la hacienda

"comprada para su consumo y venta posterior (precio de plaza, por ejemplo

Artículo 100.- Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 53 de la Ley, la hacienda reproductora macho de un establecimiento de cría, que se destine a funciones de reproducción, será objeto del siguiente tratamiento impositivo:

"a) **Animales adquiridos:** los contribuyentes podrán optar por practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición (precio de compra más gastos de traslado y otros), o asignarles en los inventarios el precio fijo establecido para igual clase de hacienda de su producción, el que será constante en todos los ejercicios. En este caso, la diferencia entre el costo de adquisición y el precio fijo, será amortizada en función de los años de vida útil que reste al reproductor, salvo que la Dirección anterior que la diferencia incluya integralmente en el año de compra;

"b) **Animales de propia producción:** se aplicará un precio fijo invariable para todos los ejercicios, el que deberá ser aprobado por la Dirección. Este precio fijo representará el costo probable del reproductor.

"Igual tratamiento se otorgará a la hacienda reproductora macho de pedigree y pura por cruce.-

"La Dirección dispondrá la adopción de sistemas distintos a los expuestos en el presente artículo y en los anteriores, cuando las características del caso lo justifiquen; asimismo, podrá modificar los precios fijos por los contribuyentes, cuando a su juicio lo fueran racionales.

Dado la claridad de las disposiciones transcritas y considerando que ellas son aplicables, a los efectos de valorar el activo pertinente, al impuesto que analizamos, pasaremos al grupo siguiente, o sea el Activo Exigible.

La Ley del Impuesto a los Réditos, con respecto al ACTIVO EXIGIBLE, prevé en su reglamentación y texto de fondo diversas normas que rigen su valuación.

En la ley (artículo 70, inciso(b), texto ordenado 1,56), se es-

tablece:

".....del rédito de tercera categoría.....podrá deducirse:
"Art. 70, inciso)- los castigos y provisiones contra los sales crédi-
"los en cantidades justificadas, de acuerdo con los usos y costumbres del
"raro. La Dirección podrá establecer normas respecto de las formas de ef
"efectuar esos castigos"

En cuanto a la reglamentación dice sobre en particular:

"Artículo 116:

"..... es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos o
"incobrables, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la
"cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de provisión constituido pa-
"ra hacer frente a contingencias de esta naturaleza".

"Artículo 119:-

"Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de ma-
"los créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse
"y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índice de ello:
"la cesión de papeles, real o supuesto, la quiebra, el concordato, la desa-
"parición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo,
"vo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad

De acuerdo con el activo que estupe concurrido y siguiendo con
lo señalado en el artículo 70. de la ley, el "activo depurado" debe ser de
purado, correspondiendo la eliminación de aquellos deudores incobrables,
de acuerdo con las disposiciones resumidas de la ley del impuesto a los
réditos, arriba señaladas.

Como comentario a esta parte de la ley debe convenirse que es
natural la distinción que establece, para arribar a un "activo depura-
do"; de otra manera se pretendería mantener en libros por tiempo inter-
minable a deudores morosos, incobrables, etc.

Además, tal derogación permite debitar a rubro de utilidades
las cuentas consideradas incobrables, lo cual rebaja consecuentemente
el monto imponible.-

Con respecto al Activo Disponible y Activo Transitorio debemos aceptar que no se hallan mencionados en la comentada reglamentación.

Ello es natural, puesto que estos dos activos, a los efectos de posible interpretación o ajuste, no ofrecen duda alguna; en efecto, el Activo Disponible, formado de los rubros Caja, Bancos y similares, debe consignar el valor real de arqueo y saldos verificados a la fecha del cierre de cada ejercicio; y en cuanto al activo Disponible, digo, Transitorio, comprende aquellas apropiaciones que abarcan más de un ejercicio, como son reservas, gastos anticipados, etc., y que se distribuyen en función del tiempo, en proporción correspondiente a cada ejercicio.-

Para finalizar con el análisis del Activo Corriente y su "ajuste" a la ley y su reglamento, transcribo los incisos b) y 1) del artículo 70.;

Dicen así:

"Inciso b)- No se computa como activo, a los efectos de este decreto, las pérdidas de los años anteriores, las cuotas pendientes de integración de los accionistas y socios, ni las revaluaciones de bienes materiales e inmateriales, salvo en cuanto fueren admisibles para el impuesto a los rútilos."

Resulta completamente lógico la exclusión contenida en el inciso transcrito; de ninguna manera tales conceptos, que pueden figurar en los Balances de cierre por distintos motivos, constituyen, a los fines del ajuste necesario para este impuesto, "Activo del ejercicio".-

También deben ser excluidos las revaluaciones, por lo menos sien-



tras sean admitidas, como no lo son, para el disfrute de los beneficios "de los socios", y hasta donde se dé una ley que fija la materia y reglamente su aplicación, de por sí bastante difícil.

Si así no fuere, el activo de cada empresa quedará en manos de cada empresa, en el sentido que cada una aplicará su criterio para la valuación de su activo, lo cual, desde el punto de vista de un sistema impositivo.

Además de lo señalado, esta disposición tiende a dar uniformidad y unidad al "ajuste" del activo computable.

Inciso 1)- "Los bienes que originen resultados no sujetos al impuesto a los réditos, se ajustarán conforme a las disposiciones que preceden".-

Esta disposición es consecuencia de todas las anteriores, dado que los bienes que originan utilidades no gravadas, se valúan o ajustan de distinta manera, que sí se valúan la unidad de criterio en la valuación de los activos computables y los no computables, que sirven de "base" a la liquidación del impuesto.-

Otra previsión de nuestra ley, fijada en el mismo inciso anterior y que merece comentario aparte, lo es el caso de "reorganizaciones de sociedades o fondos de comercio".

Al respecto:

"...en el caso de reorganización de sociedades o fondos de comercio, se aplicará a todos los efectos de este artículo el mismo criterio que el establecido por el artículo 19. del decreto No. 18.229"

Y el artículo 10, del decreto 18.419 dice:

"Apróbase el artículo 12, inciso c) de la ley 11.412, lo siguiente:

"En el caso de reorganización de sociedades o fondos de comercio, el valor de los bienes de que se trata como la nueva sociedad no podrá ser superior, a los efectos de las liquidaciones que exige la ley, al que resulte deduciendo de los pasivos de compra de la sociedad anterior, las amortizaciones impositivas. De entrase por reorganización de sociedades o fondos de comercio, las ventas, transferencias, fusiones, absorciones o consolidaciones de una entidad con otra, etc. a pesar de ser jurídicas, se imputarán, en su caso, en un mismo conjunto económico

"El mismo principio que a sido los antes se intervieren en la reorganización no sean sociedades, siempre que constituyan un mismo conjunto económico. En los casos de ventas, transferencias, etc., de fondos de comercio, realizados por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, la liquidación podrá, cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes afectables, a dicho precio de plaza."

"El ajuste del valor de los bienes afectables a que se refiere el artículo deberá efectuarse aún en los casos en que las transferencias, ventas, fusiones, absorciones o consolidaciones se hubieran realizado antes de la vigencia de esta ley."

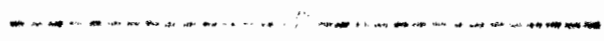
De lo que se deduce que las disposiciones contenidas en el artículo 10 evitar que, mediante absorciones, fusiones, o incorporaciones que existan corrientemente entre empresas, se evite a la ley que establece, abultaría el capital con ventas sucesivas y ficticias, transferencias de sociedades, etc.

Las disposiciones referidas son perfectamente precisas y dan lugar a la aplicación de capital fijo a cada empresa, produciéndose el resultado, que al pasar la reorganización o transferencia procederá a otra empresa o a la misma en sus artículos de régimen.

Por último cabe aclarar que, a pesar de la existencia de normas sobre el particular, debe reconocerse que es injusto el tratamiento impositivo

sitivo que sobre la valoración del activo se le dispensa a la nueva expres., en igualdad de condiciones, que a la antigua, instalada con valores de depreciación muy inferiores, y que por la rigidez del sistema visto a través de todo lo expuesto, coloca a fines de cada año evidente.

esía muy razonable la aplicación de coeficientes de corrección, como por ejemplo, los que se han por la ley del Impuesto a las Ganancias, según el artículo 13.º de la ley 13.000, por cuyas disposiciones se rebaja el impuesto líquido del período de este contribuyente en un 5% por años, hasta 1945, y de 12% por años de 1946 en adelante, tanto en el caso de la venta del objeto de venta (artículo 5.º, hasta el punto 1.º b) del 511.-



Artículo 11.º del Decreto / Ley 21.000/46: Bienes utilizados no incorporados al patrimonio de la sociedad sobre el punto existe una disposición que si se toma la base general de la ley que actualizamos, en el sentido de considerar como "real" a toda inversión que se utilice en la producción del patrimonio, al menos de que esté incorporado a los libros que establece el contribuyente.

El bien de más conocido y claro lo constituye el inmueble, de propiedad del titular o de uno de los socios de una sociedad, que por cualquier motivo no se haya incorporado a los balances. Debe, si tal inmueble tiene relación con la generación de la utilidad gravada, considerarse como "real", valorándose al mismo de acuerdo con las normas que



ya hemos señalado con anterioridad.

Para mejor ilustración, transcribimos la disposición del artículo mencionado, que dice así:

"Cuando el capital firmado se conforma con este Reglamento, no incluirá planes de proleja, etc. de o socios, al menos si no exclusivo del grupo de socios, la Dirección General está facultada para autorizar su inclusión."

-----)

Concluiremos con el ítem mencionado en la parte del artículo 10., que dispone que los dividendos que se reparten con las disposiciones ya señaladas, según se expone en el artículo 10. y artículo 11. de la Ley, serán exentos de impuesto de renta de renta exenta del impuesto.

Dentro de los límites mencionados en los artículos señalados a través del impuesto de renta de renta exenta del impuesto a los réditos), con la sola excepción de los dividendos repartidos en el artículo 10. y 20. del Decreto N. 21.735/44.-

En cuanto al artículo no mencionado, como ya hemos visto, a los que no genera renta, como por ejemplo, cuando el vínculo del ejercicio, etc.

Debe también tenerse en cuenta que existen rentas gravadas y rentas exentas, por ejemplo, un fondo parcialmente destinado a una empresa comercial o social, y el remanente a renta. Como esto está previsto en el artículo 10. de la Ley, según párrafo,

cuando dice:

"cuando un mismo bien esté afectado a la obtención de rentas computables y no computables para este impuesto, se considerará el valor del mismo que correspondiera considerarlo afectado a la producción de renta gravada, pudiendo la Dirección, en cada caso, establecer los índices a aplicar".

"En el caso que existan inversiones que posean rentas exentas para el impuesto a los réditos, vinculadas al negocio gravado por este impuesto, (títulos emitidos en poder de t m. de seguros, de capitalización, bancos, etc.) y con disposiciones oficiales no haya posible su conversión a inversiones gravadas, tales inversiones, a efectos del contribuyente, se computarán como activo gravado, para el producido se computará entonces como renta gravada".

El último párrafo, de por sí, e indistintamente claro, intenta hacer sí la inversión en papeles, que aunque exprese la voluntad de realizar por su generalización cierta actividad. Allo, además, le favorece por su computo como activo considerarlo a los efectos de la determinación del ex nta producido del impuesto, cuando se trata de valores a invocar la renta producida por tal capital.

-PROYECTO DE REVALUACION DE PATRIMONIOS-

No podemos dejar de referirnos a esta altura del trabajo, sobre un tema de la importancia y actualidad palpitante, cual es el de la revaluación de patrimonios.

La inflación, fenómeno económico que resulta en la práctica de casi imposible contención por diversos e imponderables factores, coloca a las empresas en situaciones de desigualdad evidente ante diversos organismos.

Si tomamos el más vinculado con nuestro tema, la cuestión impositiva, notamos la irritante desigualdad que resulta de considerar a dos empresas, por ejemplo, que dedicadas a la misma actividad y con el mismo objetivo, iguales bienes físicos aplicados a la producción, serán o no contribuyentes del impuesto que estudiamos de acuerdo con el año de iniciación de actividades.

Desde luego, que ello es de por sí una injusticia por la desigualdad resultante en cuanto a la obligación de soportar las cargas públicas establecida por nuestra carta fundamental.

Debemos mencionar que, en cuanto a la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios, como se verá más adelante, se permite computar un adicional de amortizaciones de Activo Fijo, excepto de inmuebles, que tiende a suavizar en parte a esta situación; pose naturalmente, el problema de fondo no se soluciona con tal disposición.

Por ello es digno de aplauso la iniciativa de nuestro Gobierno Nacional de considerar la posibilidad de disponer por ley la revaluación

de los Activos.-

Al respecto vamos hacer referencia al comentario que sobre el particular ha publicado la revista o boletín especializado "Economic Survey", número 596, del 20 de Agosto de 1957, que en su página 6, bajo el título de "Acerea de un Anteproyecto sobre la Revaluación de Activos", dice:

"Ya durante el primer período de nuestra publicación, en realidad desde 1948, hemos llamado la atención sobre el hecho de que el sistema que todavía rige, considere igual el valor de la moneda nacional invertida por las compañías en diversos años, a pesar de que realmente corresponde a valores diferentes, lo cual ha de conducir ineluctablemente a una descapitalización de nuestras empresas. Volvimos a plantear la misma cuestión en el primer número de nuestra reaparición, en 1956 y actualizamos de nuevo ese problema hace algunas semanas."

"Lo que en realidad sucedió y sigue sucediendo, es que esa ficción legal procuró y sigue procurando transferencias del sector productivo de nuestro país hacia el consumo y hacia el sector del Estado. Como sólo se permite considerar la tasa de amortización usual establecida por la ley a base del valor de libros y no del de reposición de los bienes de uso (y hasta cierto punto el mismo principio se aplica a los bienes de cambio, con efectos similares, especialmente cuando, mediante los métodos del sistema de cupos establecido para permisos de cambio, las compañías se vieron obligadas a comprar materias primas adelantándose mucho a sus necesidades), la parte de esos bienes de uso que se traduce en los precios era limitada y demasiado pequeña para permitir la formación de fondos suficientemente grandes para reponer esa maquinaria cuando técnica o materialmente pasara a ser anticuada. Cuando se establecieron los sistemas generales de controles de precios, ese factor tuvo como resultado la transferencia de bienes de uso (por amortización insuficiente) al consumidor. Otro factor igualmente importante fué que, no permitiéndose a las empresas hacer reservas necesarias para la reposición mediante una amortización adecuada, las utilidades resultantes parecían mucho mayores de lo que eran en realidad, y las empresas tuvieron que pagar impuestos por esas utilidades ficticias. Por último, también se vieron obligadas a distribuir las entre sus accionistas. Mientras esa distribución se hizo solamente en forma de acciones, eso no afectó mayormente a las empresas, puesto que la formación de capital en esa proporción se produjo en forma de aumento de capital en acciones en vez de aumento de

"reservas. Sin embargo, como que hasta cierto punto tuvieron que distribuir dividendos en efectivo, esta parte constituyó igualmente una transferencia al consumo, si no se empleó para nuevas inversiones."

"Eso ha sido, tal vez, el principal elemento que ha producido la descapitalización de nuestras empresas, como hemos mostrado reiteradas veces, la más reciente en el número 590."

"Como que se espera que el reequipamiento de nuestras actividades económicas se lleve a cabo una vez que se hayan dado los pasos adicionales necesarios, especialmente de un aval por nuestro sistema bancario y una de las diversas formas posibles de seguro tipo-del tipo de cambio, tal vez después que háyase firmado el convenio multilateral, ya ya siendo tiempo de establecer sobre bases más realistas la situación actual de nuestras empresas."

"Se ha designado una comisión especial para que estudie el problema de una posible revaluación. Esa comisión funciona en el Ministerio de Hacienda bajo la presidencia del Subsecretario de ese Ministerio. Como primer resultado, una subcomisión integrada por la Bolsa de Comercio, La Unión Industrial Argentina y la Sociedad Rural Argentina ha establecido un texto en que se propone el modo práctico de efectuar una revaluación de los Activos. En general, ese texto parece ser de carácter muy eficiente, y de ese modo sería posible llegar a la solución propuesta. Creemos de interés general presentar en estas columnas algunos de los rasgos más importantes de esa proposición."

"La argumentación es clara, naturalmente. El restablecimiento económico, que implica una mayor inversión, tiene que ser pagado, al fin y al cabo, por las empresas mismas. Sin poner los verdaderos balances bajo un denominador común, será muy difícil subsanar la descapitalización de las empresas y, por consiguiente, la REVALUACION ES EL PRIMER PASO HACIA EL RESTABLECIMIENTO DE LA FORMACION DE CAPITAL Y EL FOMENTO DEL AHORRO, puesto que una vez que todas las empresas hayan hecho el reajuste, habrán creado bases firmes para compararlas. Al mismo tiempo, todas las actividades deben ser colocadas en un pie de igualdad."

"Todos los establecimientos, incluyendo los mineros y los agrícolas, los comerciales y los industriales, pueden proceder en todo o en parte a esa revaluación, que sin embargo, permanecerá firme y definitiva una vez que se efectúe. No obstante, se propone un tratamiento especial para el caso de servicios públicos o de empresas que trabajan a base de concesiones, para las cuales se deja directamente la reglamentación al Poder Ejecutivo, sin que la subcomisión haga ninguna proposición especial."

"La revaluación proyectase sobre la base de un índice de revalorización, que deberá establecerse para cada año, sin que la subcomisión"

"haga propuestas definidas respecto del valor de cada uno de la forma
"en que deben calcularse. Nos parece que, en principio, el valor de reposi-
"ción debería constituir la base de ese cálculo, deduciendo el valor
"rectificado de las amortizaciones. Sin embargo, no se nos oculta que ex-
"isten algunas dificultades prácticas, puesto que en muchos casos los
"bienes de uso han pasado a ser técnicamente anticuados y no es posible
"hallar una cotización adecuada del valor de reposición, ya que la ma-
"quinaria actualmente disponible en los mercados, aunque sirva a los mis-
"mos fines, es técnicamente superior a la que sustituiría. Sea como fue-
"re, consideramos que el valor de reposición debería ser el principio bá-
"sico para toda revaluación de los bienes de uso, más que el valor de los
"correspondientes bienes de uso en la época en que se adquirieron. No debe
"olvidarse que todos los valores sufrieron modificaciones a causa de los
"aumentos de los costos en los países de origen de la maquinaria. Desde
"1950, los precios al por mayor subieron en un 12,8 % en los EE.UU., 30,6
"en el Reino Unido, 23,6 % en Francia, 23,0% en los Países Bajos, 43,5%
"en Suecia, 15,1% en Bélgica y 11,7% en Suiza, según datos del "Internat-
"ional Financial Statistics", de Julio de 1957, para citar sólo algunos e-
"jemplos. Por lo tanto, los valores de reposición son entre el 12 y un
"de % más elevados en los países de origen que los valores primitivos."

"La subcomisión prefiere establecer como base para la revaluación
"el precio de costo o adquisición".- Desde luego eso ya es un gran paso
"adelante en comparación con las prácticas actuales. No obstante, creemos
"que debería aceptarse el principio de reposición, y no sólo porque nos p-
"rece una medida más justa. Habría que pensar en las prácticas futuras. Y
"Y especialmente para el futuro, la reposición podrá llegar a ser de gran
"dísima importancia, especialmente teniendo en cuenta el problema de la
"obsolescencia técnica. En muchos países existen posibilidades de una líne-
"da reposición acelerada para industrias cuyo establecimiento es de impor-
"tancia para la defensa nacional o que se ven con buenos ojos a causa de
"su influencia indirecta sobre el desarrollo ulterior. Pero, además de es-
"t principio, el de la obsolescencia técnica está reconocido en muchos paí-
"ses. También debería estarlo en el nuestro, para evitar en el futuro los
"gravísimos errores cometidos en pasado, que, con algunas excepciones, hi-
"cieron que una grandísima parte de nuestras industrias resultara técnica-
"mente anticuada, conspirando contra la formación de capital, los mejores
"métodos de producción y, en consecuencia, los más baratos, y contribuyendo
"con ello a la distorsión de nuestras posibilidades de desarrollo."

"Los principios establecidos por la subcomisión, como ya hemos
"dicho, son algo diferentes. Para la revaluación se establecen límites que
"no podrán rebasarse, a saber: para los bienes de uso, como ya hemos dicho
"el precio de costo o de adquisición, multiplicado por el índice de recti-
"ficación; para acciones y otros títulos cotizados en nuestra Bolsa, el
"valor menor entre la cotización al día de cierre del balance y el precio

"promedio de los seis meses anteriores; para los títulos no cotizados en Bolsa, el valor de resultado de la revaluación; para créditos y deudas en divisas, el valor que resulte a la fecha de cierre del balance, según corresponda; para bienes y valores intangibles, los resultantes de la aplicación del índice de revaluación, aunque los costos de organización están excluidos de toda revaluación. En todos esos casos, si están sujetos a amortización, las correspondientes cuotas se regirán por el índice.

"Estamos de acuerdo con esas proposiciones, con excepción del tratamiento propuesto para acciones y títulos para los cuales esté establecido precio en nuestra Bolsa. Como que en muchos casos es posible que no se conozcan los resultados de la revaluación, puede pasar algún tiempo y las acciones supervaluarse en algunos casos y subvaluarse en otros, de suerte que se necesitará otro lapso de tiempo para su valuación definitiva. Sin embargo, esto es un punto de importancia relativamente secundaria."

"Se propone la revaluación de los bienes de cambio e inmuebles solamente en el caso de que hubábase formado parte del patrimonio de la entidad en cuestión durante más de 24 meses antes del cierre del balance. Eso puede originar algunas diferencias en caso de que se aplique el principio de contabilidad "entrando primero, saliendo primero" aunque las diferencias no puedan ser muy grandes.

"Se fija un tiempo límite para la revaluación, que según la proposición de la subcomisión será el primer o segundo balance anual después de la promulgación del decreto. De lo contrario, sólo se produciría confusión.

"Desde luego, la subcomisión prevé lo que debe hacerse con los balances resultantes de la revaluación. Se propone establecer un rubro especial denominado "saldo de revaluación" que no se usará para distribución inmediata ni para formar reservas especiales, ni para cubrir las pérdidas sufridas en el ejercicio. Sin embargo, después de dos ejercicios podrán transformarse en capital hasta el 30 % del capital aportado existente en el balance inmediato anterior. Después de siete años, la cuota puede transformarse en capital en acciones, sin limitación alguna. Eso hasta una suma que no sea mayor que la revaluación del capital invertido. Los saldos podrán ser distribuidos como ganancias, incorporados al capital o empleados para compensar pérdidas."

"De modo análogo se propone un tratamiento impositivo de los saldos: en el primer caso, cuando no excedan del capital revaluado, quedan exentos de tributación para todos los interesados; en el segundo, cuando

"rebasen ese valor, se tratarán como utilidades netas.

"Naturalmente, los nuevos valores forman la base de toda futura amortización y tratamiento en el sistema impositivo (beneficios extraordinarios, sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita).

-----0-----

De la lectura al comentario del anteproyecto de revaluación que hemos transcripto, deducimos con evidencia que tal medida traerá una mayor exactitud en los Balances Comerciales de las empresas, los cuales reflejarán, sino la verdadera situación expresada en el valor de la moneda actual, por lo menos un cuadro mas cercano y menos dispar. Ya lo hemos comentado con anterioridad y podemos reiterar ahora que la revaluación de Activos es una sentida necesidad de la cual nadie puede dudar. Lo difícil es encontrar el método práctico de su aplicación y evitar algunas de sus lógicas consecuencias, con respecto a la recaudación fiscal.

Como es fácilmente imaginable, si el Capital de las empresas aumenta por efecto del revalúo, en el caso del Impuesto a los Beneficios extraordinarios en particular y también en el del Impuesto a los Réditos (por la incidencia en los costos de valores incrementados de amortización) se sentirá en forma inmediata una disminución de recaudación. Y naturalmente, cabe una pregunta de importancia: Es oportuno el momento económico, desde el punto de vista de recursos del fisco, para tomar una medida que va a repercutir inmediatamente en la recaudación?

Se nos ocurre que ello ha de ser seguramente el motivo principal por el cual tal anteproyecto no ha tomado aún forma definitiva, ni sanción

nado por las autoridades de la Nación.

Es que el "momento económico" por el cual atravesamos es difícil y delicado. Cualquier medida tomada a destiempo o desacertada puede ser de consecuencias graves, y pesar en contra de las intenciones propuestas.

En nuestra opinión, no puede el Estado dejar de percibir impuestos ya arraigados, ni tampoco propender a crear nuevas cargas, que incidirían quizá en forma desfavorable en las actuales circunstancias.

No obstante, la revaluación de los Activos debe llegar a concretarse de alguna manera, aunque en forma gradual. El anteproyecto comentado en el semanario referido es una base con bastante visión práctica.

En cuanto a su relación con el impuesto que analizamos, consideramos que tal revalor lo haría más justo, dado que entonces sí, sobre valores actualizados, no existiría la actual "desigualdad" de capitales según los libros de contabilidad, pero que realmente, en valores actualizados o de reposición, no son tales. Las liquidaciones serían más justas y el "beneficio extraordinario" gravado sobre esta nueva base sería más justo.

-----o-----

Para concluir con este tema consideramos también interesante citar una información, aparecida en la revista "Bank of London and South America", del 29 de Septiembre de 1956, publicada en el Boletín de la D

rección General Impositiva del mes de Diciembre de 1955 (páginas 534 y 535), relacionada con el tema del epígrafe, y que dice:

"..... que en el Brasil se aprobó una ley que aplica un adicional (impuesto a los beneficios extraordinarios), pagadero por firmas o compañías durante cuatro años fiscales comprendidos entre 1957 a 1960. El impuesto se aplicará sobre beneficios reales o presuntos, que excedan del 30% del capital efectivamente aplicado en la empresa; este capital se define como capital realizado, beneficios no distribuidos y reservas. Hasta el 31 de Octubre de 1956 las Cías. pueden aumentar su capital mediante la revaluación de los activos fijos adquiridos con anterioridad al 31 de Diciembre de 1950 y por la incorporación de reservas formadas hasta el 31 de Diciembre de 1955. El coeficiente de revaluación de los activos será: para los activos adquiridos con anterioridad a 1929, 10 veces; desde 1930 a 1934, 9 veces; desde 1935 a 1937, 8 veces; desde 1938 a 1939, 7 veces; desde 1940 a 1942, 6 veces; desde 1943 hasta 1944, 5 veces; desde 1945 hasta 1946, 4 veces; desde 1947 a 1948, 3 veces; desde 1949 hasta 1950, 2 veces."

"El beneficio (normal) nominal que resulta del aumento, se gravará, como excepción, con la tasa del 10 %, pagadero en 36 cuotas mensuales; los socios y accionistas están exentos de cualquier otro impuesto sobre dichos beneficios. El monto de la revaluación debe demostrarse por separado en las cuentas y nunca puede reducirse por depreciación o amortización a los fines del impuesto a los réditos. En el caso de una venta dentro de los cinco años, los activos revaluados estarán sujetos a impuesto con tasas normales."

"El impuesto adicional se recaudará sobre la base siguiente: 20% sobre la parte del beneficio que excede el beneficio básico del 30 % sobre capital y reservas, hasta el 50 %; 30 % sobre el capital y reservas, hasta el 50 %; 30 % sobre la parte entre el 50 % y el 100 %; 40 % sobre la parte entre el 100 % y el 200 %, y 50 % sobre la parte que exceda al 200 %.-"

".....Las firmas que consideran desfavorables e inaplicable la base del 30 % de beneficio sobre el capital o revaluación, pueden optar por el pago del impuesto adicional sobre cualquier beneficio que exceda el doble de los beneficios corrientes, ganados en el período de tres años entre 1947-49, o que exceda los siguientes porcentajes calculados sobre la renta bruta anual: 6 % sobre la renta bruta, hasta 3,5 millones de cruzeiros, 5 % sobre la renta bruta entre 3.5 millones y 5 millones y 4 % sobre la renta bruta que exceda los 5 millones de cruzeiros."

- 10 -

- C A P I T U L O X -

- DETERMINACION DEL CAPITAL Y DEL PASIVO COMPUTABLE -

Siguiendo el orden de la ley, entraremos a analizar ahora el Pasivo Computable para la determinación del Capital líquido, a los efectos de la posterior liquidación del impuesto.-

El artículo 9o. del decreto 21.703/44 dice:

"El pasivo a computar, ajustado conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos, estará formado por:

"a) Los aportes hechos al negocio por terceros, en dinero o en especie de cualquier naturaleza que ellos sean: préstamos comunes, garantizados, depósitos, suministros de mercaderías a crédito, u análogos, incluyéndose se estos préstamos (entre estos) aquellos a que se refiere el inciso c) del artículo 13."

"b) Las reservas técnicas de las compañías de seguros, de capitalización y similares y los fondos de beneficio de los asegurados vida.

"c) Las reservas o provisiones efectuadas para hacer frente a obligaciones pendientes de pago, como: dividendos, intereses, sueldos, etc.

"d) Los importes que representan beneficios a percibir en futuros ejercicios.

A su vez el inciso c) del artículo 13 mencionado, dice:

"Los créditos particulares de los socios, cuando han sido obtenidos haciendo uso de la firma social o entregando o afectando en garantía bienes de la empresa o mediante pacto que de cualquier modo constituya al acreedor en acreedor de la empresa."

En el estudio que efectuamos en el capítulo anterior del Activo, concluimos en agrupar al mismo en dos grandes cifras: Activo gravado y Activo exento del impuesto.

Naturalmente y refiriéndonos ahora al pasivo, debemos mencionar la relación existente, establecida por el artículo 10o. del citado decreto.

Para mayor claridad, vemos lo que estatuya tal artículo:

"El pasivo, formado por los rubros señalados en el artículo precedente, se deducirá del Activo de acuerdo con las normas siguientes:

a) Si no existieren inversiones de Activo dedicadas a la obtención de beneficios no alcanzados por el impuesto a los beneficios extraordinarios, el pasivo se restará íntegramente del Activo, considerándose la diferencia resultante capital y reservas libres a los efectos de este impuesto.

b) Si existieren inversiones de activo ajenas al negocio gravado y destinadas a producir renta exenta, el pasivo determinado se prorrateará en función del monto de ambos activos, considerándose capital y reservas al saldo afectado al negocio gravado."

A los efectos de la prorrata establecida precedentemente, se presumirá, salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente, que el pasivo contabilizado en el país corresponde únicamente a los bienes existentes en la Argentina."

En empresas unipersonales y razones sociales, a los efectos de la misma prorrata, la Dirección General podrá incluir la totalidad de los bienes y deudas de los titulares o socios de la empresa."

De la transcripción efectuada surge con claridad el procedimiento a seguir con el pasivo; al inciso a) no cabe duda alguna: nada más lógico que restar íntegramente del Activo afectado a la producción de beneficios alcanzados, el pasivo computable, puesto que éste, de hecho, ha incrementado los bienes que han generado dicha utilidad.

En cuanto al inciso b), el procedimiento de prorrateo es el común y de estilo en liquidaciones impositivas, aceptado por la Dirección.

En síntesis, la dispone en cuanto al pasivo, que corresponde consignarse el directamente afectado a la empresa, tendiendo con ello arribar a un capital determinante o productor de renta disponible por este impuesto.

También concluimos que las condiciones centrales para el cómputo

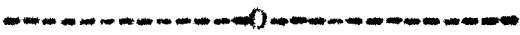
del pasivo como tal, a los efectos de la ley, son las siguientes:

- 1) que se trate de aportaciones hechas al negocio o empresa.
- 2) que fueran efectuadas por terceros.
- 3) que dicho pasivo se haya ajustado conforme a lo dispuesto por la ley del Impuesto a los Réditos.-

El primer punto sealado es de importancia: deben ser aportes efectuados al negocio o empresa gravada con el impuesto. Tomemos como ejemplo, el caso de un inmueble gravado con una hipoteca. Sólo se considerará a este pasivo si el inmueble está afectado en su totalidad a la empresa.

El punto segundo, cabe agregar que se consideraran "terceros", en el caso de sociedades, a las deudas de socios, si para obtener los préstamos han hecho uso de la firma o garantía social, "mediando pacto que constituya al acreedor en acreedor de la empresa."

Y por último, en el punto tercero, se sigue la norma general de la ley, de tomar como "base" de apreciación de valores el sustentado por la ley del Impuesto a los Réditos. Al respecto y en rigor de verdad la ley mencionada no se refiere en particular al pasivo de las empresas; no obstante, y de acuerdo con usos y costumbres e interpretaciones, las deudas se computan a "su costo de adquisición", que como ya hemos sealado, se hace extensivo en la aplicación del impuesto que estudiamos.-



En el inciso b) del artículo 9o. aparece otro gran grupo de cuentas del pasivo: las reservas técnicas de las compa as de (seguros) seguros,

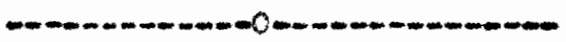
de capitalización y similares y los fondos de beneficio de los asegurados vida.

Con respecto a este pasivo, de figuración obligada en las actividades mencionadas, juegan, a los fines de la fijación del capital, como obligaciones pendientes de pago a favor de beneficiarios en potencia. De ahí que se admitan tales deducciones, puesto que encuadran dentro del objetivo de la ley, de establecer el capital y reservas netas generadoras del beneficio gravado.

Idéntico comentario merece el inciso c), "reservas o provisiones efectuadas para hacer frente a obligaciones pendientes de pago"(p.e.: dividendos, intereses, sueldos, etc.).- Estas constituyen netamente un pasivo de la empresa, debiéndose, en consecuencia, a proceder a su deducción.

Por último y para terminar toda la cuestión, también son deducibles como pasivo los importes que representen beneficios a percibir en futuros ejercicios.

Esta utilidad diferida, que se incorpora a la empresa en la medida del transcurso del tiempo o de realización efectiva de ciertas circunstancias, (p.e. venta a plazos, con recargo de intereses), suelen figurar en los Estados de las empresas, tanto en el activo como en el pasivo.-



De todo lo expuesto con respecto al Pasivo Computable, arribamos a la siguiente conclusión:

- 1) Que el capital y reservas libres computables, es el capital pro



pio del contribuyente, con exclusión de todo otro valor.

2) Que aquellos otros valores, como los mencionados en el apartado anterior, se excluyen a los efectos del cálculo del capital.

La conclusión a que arribamos es que la finalidad de la ley es la de arribar a un capital reducido al máximo, sobre cuya base el impuesto resultante será, también, el máximo por empresa o contribuyente. Se vé a las claras la finalidad fiscal de recaudación, manifestada en forma expresa en los fundamentos del Poder Ejecutivo, en el mensaje que acompañó al proyecto respectivo.

Claro está que desde el punto de vista económico y real, no puede aceptarse que en una actividad o empresa sólo el capital es el factor que genera utilidades, y mucho menos, el capital propio; es bien conocida la función que juegan la capacidad, idoneidad, espíritu de empresa, propaganda, crédito comercial y bancario, etc., en los resultados, por lo cual resulta a todas luces injusto que no se considere en nues tra siquiera parte del crédito existente, que ya invertido al principio del ejercicio es factor positivo y generador de la utilidad resultante, y después gravada por el impuesto en estudio.

En otras legislaciones, como la del Brasil, por ejemplo, se permite computar como "capital" a cierta parte del pasivo. Lo mismo ocurre con la ley inglesa y de los EE.UU..



Cabe mencionar también una presunción, de carácter legal, seña-

lada en la ley en su artículo 130., y que dice:

"El pasivo contabilizado en el país corresponde únicamente a los bienes existentes en la Argentina, quedando la prueba en contrario a cargo del contribuyente."

"En las empresas unipersonales y razones sociales podrá incluir la totalidad de los bienes y deudas de los titulares o socios de la empresa"

La finalidad de esta disposición es evitar toda discusión al respecto, colocándose, como ya es norma en nuestra legislación, en manos del contribuyente la prueba en contrario.



- CAPITULO COMPUTABLE -

Determinado el Activo Computable en la forma que hemos visto, y en poder del Pasivo, también computable, arribamos por una simple diferencia a lo denominado en la ley "capital y reservas libres" al principio de ejercicio.-

Esta cifra, a los fines de liquidación, lo constituye el capital computable. Corresponde adicionarle o restarle, según los casos, los siguientes conceptos:

- a) Ganancias o pérdidas de capital;
- b) Aportes o retiros efectuados durante el ejercicio;
- c) Transformación de Activos gravados en exentos o viceversa;
- d) 50 % de las ganancias o pérdidas computable, de acuerdo con el Balance Impositivo del ejercicio.

La manera de "operar" de estos conceptos en la dinámica del impuesto, la tenemos en el artículo 130. del Decreto Reglamentario (t.o. 1956), que establece:

"Las ganancias o pérdidas capitales de bienes afectados a la explotación gravada, los aumentos o disminuciones de capital gravado en"

"gón de nuevos aportes o retiros de los socios que no estuvieren refle-
"jados en la cuenta personal de los mismos a que se refiere el artículo
"14 y la transformación de activos exentos en gravados o viceversa, se
"proporcionarán al tiempo transcurrido desde que se operan estos hechos
"hasta el fin del ejercicio, aumentándose o disminuyéndose este resul-
"tado al capital determinado conforme a lo dispuesto en los artículos
anteriores, según el caso."

"Igualmente se aumentará o disminuirá del capital el 50 % de la ga-
"nancia o pérdida computable para este decreto, obtenida en el ejercicio".

Con esta disposición vemos claramente el tratamiento que fija la
reglamentación a los puntos a) y b), detallados. Notamos el ya familiar
prorrates o proporcionalidad, en función del tiempo, que ya comentáremos
más arriba.

En cuanto a los aportes o retiros del ejercicio (apartado b), lo te-
nemos reglamentado en el artículo siguiente, que dice:

"El promedio de saldos de las cuentas personales del dueño o socios, se
"sumará o restará, según el caso, al capital determinado de acuerdo a las
"normas precedentes."

"Para la determinación de los promedios de la cuenta, se tomarán lo
"saldos mensuales, establecidos conforme al artículo siguiente, sumándose
"los positivos y restándose los negativos. La diferencia se dividirá por 1
"Cuando por circunstancias especiales los saldos no fueran representativo
de la evolución de la cuenta, podrán tomarse saldos quincenales, semanales
"etc., efectuándose entonces la división por el número de quincenas o sema-
"nas comprendidas en el año impositivo."

Y como el artículo 15o. complementa el anterior, he aquí su texto:

"A los efectos del artículo anterior, no se computarán en la cuenta:

- a) Los saldos existentes al comienzo del ejercicio;
- b) Los créditos provenientes de sueldos pactados o utilidades de la
"empresa ni los relacionados con inversiones cuyos beneficios son ajenos
"al impuesto;
- c) Los créditos particulares de los socios, cuando han sido obtenidos
"haciendo uso de la firma social, o entregando o afectando en garantía b)

"nos de la empresa o mediando pacto que de cualquier modo constituya al acreedor en acreedor de la empresa."

"Los débitos de las cuantas efectuadas durante el ejercicio se restarán, siempre del capital gravado, salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente."

Para concluir con esta parte, estos "ajustes" permitidos por la ley de la materia tienden al establecimiento riguroso de un capital real, que, desde el punto de vista positivo, haya precedido el importe gravable de la utilidad.

Si bien es cierto que tal sistema es rígido y por ende criticable, debemos comprender que no es tarea fácil establecer en una ley y su reglamentación normas que puedan prever todas las situaciones que se presentan en la vida práctica.

Debe destacarse, además, la intención de ajuste de capital al comienzo del ejercicio, a permitirle adicionar o restar, en su caso el 50 % de las utilidades o pérdidas del ejercicio. De acuerdo con ello, a nuestro juicio, que las utilidades, que no ingresan al patrimonio de la empresa a fin de ejercicio, ni al comienzo del mismo, sino que se va incorporando durante su transcurso, sean consideradas como "exiting" generador y factor positivo o negativo, tomándose a tales efectos la mitad del resultado, precisamente, por no poderlas considerar como "capital" ni al principio ni al final.



En síntesis final de lo expuesto en este capítulo, la determinación del pasivo y capital computable requiere lo siguiente:

1) Determinación de todo lo que constituye pasivo para la empresa (aportes de terceros; reservas técnicas de Cías. de seguros, capitalización, etc.; provisiones para obligaciones impagas; Beneficios de futuros ejercicios)

2) Prorrateso del pasivo computable en función de o de los activos, según el caso (totalmente gravado, o gravado y exento) y su resta consiguiente.

3) Ajuste del capital determinado mediante los puntos 1 y 2, considerando las ganancias o pérdidas de capital, aportes o retiros de fondos 50 % de utilidades o pérdidas, cuenta de los socios, etc.

De las operaciones aritméticas que se realicen con todos los elementos determinados, llegaremos al CAPITAL COMPUTABLE, a los efectos del impuesto, sobre cuya base se establecerá el 12% considerado como utilidad noreal exalufia del gravamen.

-----○-----

-CAPITULO XI-

-LIQUIDACION DEL IMPUESTO-

En los capítulos desarrollados hemos intentado analizar todo lo concerniente con los distintos elementos sobre los cuales se basa la aplicación del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios. Así hemos analizado Activo, computable y no computable, Pasivo igualmente subdividido, para tratar en el inmediato anterior lo denominado en la ley como "capital ajustado".

Hemos mencionado asimismo la importancia, método y finalidad de arribar a dicha cifra, que, juntamente con la utilidad ajustada de acuerdo con el Balance Impositivo confeccionado para el Impuesto a los Réditos, constituyen los dos elementos fundamentales sobre los que se procede a la liquidación del Impuesto en estudio.

Entrando directamente y en forma concreta a la liquidación del Impuesto, forzoso es referirnos al formulario oficial sobre el cual debe trasladarse los datos numéricos que determinarán el monto del impuesto.

Como es sabido dicho formulario lleva el No. 774, y mediante su confección se busca arribar, lo que podríamos denominar con precisión de Balance Impositivo a los Fines del Impuesto a los Beneficios extraordinarios.

Dicho formulario, en sus distintos rubros, nos lleva una vez cumplidos, a la determinación del Capital Computable referido, sobre el cual se efectúa las deducciones no imponibles de un 12 %, como asimismo

del mínimo establecido por la ley de mpn. 30.000.-

Haciendo una breve incursión sobre la confección del formulario referido, diremos que los rubros 1 y 2 son de individualización del contribuyente, tanto en sus datos personales y comerciales como en el de su actividad, principal y a cesoria, y período que se declara.

En el rubro 3 se pide el "Activo según balance, al principio del ejercicio. Es decir, que aquí se inicia el "ajuste" que hemos visto a través de los capítulos anteriores, comenzando con el capital invertido al principio del ejercicio. Según lo ya tratado, es lógico que el punto de arranque sea éste, dado que incuestionablemente este es el capital realizado que ha operado el contribuyente, entre otros incorporados posteriormente, en la producción de la renta imponible. Además de consignar dicha cifra, la Dirección solicita el envío simultáneo de una copia del Balance del ejercicio inmediato anterior al del cierre, debidamente autenticada.

Los rubros 4 y 15 siguientes, son de "ajuste impositivo" porque en ellos se adiciona o resta importes que a los efectos de la ley no son computables, y se hallan involucrados en el Balance comercial. Esta primera depuración del balance comercial, que nos permite llegar al rubro 6, que por diferencia de los tres anteriores, (el 4, y 5), denominado "total del Activo al principio del ejercicio", a los efectos del impuesto.

En el rubro siguiente, No. 7) tiene por objeto demostrar la deducción de rubros del activo al principio del ejercicio, afectados a la producción de beneficios exentos del impuesto, considerándose las dos grand

grupos probables: los afectados directamente a la producción de rentas exentas, y los afectados conjuntamente a la producción de rentas gravadas y rentas exentas, que deben prorratearse, como ya hemos visto anteriormente.

De allí pasamos al rubro 8o., que es el resultado de restar a la cifra determinada en el rubro 6, el valor del rubro 7.-

El rubro 8o. está destinado a la determinación del pasivo computable, en la forma que hemos analizado en el capítulo respectivo.

Ahora bien, en posesión del activo "depurado" y del pasivo computable, corresponde determinar el "Capital Computable a los efectos del impuesto", (rubro 13 del form. 774.)

Para ello deben considerarse los conceptos que aumentan o disminuyen el activo ya determinado en el rubro 6, los conceptos que se han estudiado en el capítulo anterior (50 % del beneficio impositivo del rubro 19 del form.), proporción que corresponde, de acuerdo al tiempo, en las ganancias de capital, transformación de activos gravados en exentos y viceversa, etc., promedio de saldos deudores o acreedores del dueño o socios, etc.)

Ya hemos tenido oportunidad de mencionar en capítulos anteriores la importancia de la determinación del capital computable, no sólo porque en base al mismo se determinará el 12 % exento del gravamen, sino también porque el impuesto resultante depende en su importe, en cierto modo, de la cifra de capital. En efecto, en el rubro 23 del form. 774, (liquidación del impuesto), se aplica la escala determinada por la ley, conside-

rando al monto de utilidad imponible en relación al 5 % del capital ajustado, determinado en el rubro 13.- Así vemos que la escala mencionada grava de la manera siguiente:

Del monto imponible:

los primeros 5 % del Capital computable:	10 % de impuesto
" segundos 5 % " " " :	15 % " "
" terceros 5 % " " " :	20 % " "
" cuarto: 5 % " " " :	25 % " "
resumen:	: 30 % " "

Continuando el orden del formulario, corresponde referirnos al rubro 14; en éste debe consignarse el resultado del balance impositivo efectuado para el impuesto y los réditos y ya consignado en la respectiva declaración (form. 125 o 127).-

A la cifra consignada se incrementará o deducirá aquellos importes especificados en la ley (pérdidas de actividades exentas del impuesto, gastos e intereses de inversiones o réditos exentos, retribución a directores y síndicos, etc.); también corresponde rebajar las utilidades exentas del impuesto, comprendidas en la cifra del Balance Impositivo, como máximo man. 1.500.- por cada uno de los dueños o socios que trabajen efectivamente en la empresa.

Todos los conceptos mencionados se hallan detallados en incisos por separado, en los rubros 15 y 16 del form. 774. De la diferencia de abas, llegamos al rubro 17 (beneficio o quebranto), al cual se le efectúan otras deducciones, como ser, honorarios o remuneraciones pagadas al

exterior, remuneraciones pagadas en concepto de retribuciones a directores y síndicos, (parte deducible).-

El total resultante de la deducción de los conceptos mencionados queda consignado en el rubro 16 del formulario de liquidación, de cuyo monto se deduce un 20 % en concepto de compensación del impuesto a los réditos y al 2% del capital determinado en rubro 13, que ya mencionáramos anteriormente.

El importe resultante se consignará en el rubro 21, denominado resultado del ejercicio. Naturalmente dicho resultado puede ser utilidad o quebranto, y es en rigor, la utilidad imponible ajustada a la ley que estudiamos.-

Para concluir con esta ligera referencia a la liquidación del impuesto, diremos que del importe determinado en el rubro anterior, se deducen los quebrantos anteriores y el mínimo fijado por la ley, que es ahora de mín. 30.000.- El resultado es el monto imponible, sujeto al impuesto, al cual se le aplica la escala que ya mencionáramos anteriormente, y que grava en forma ascendiente, computando de 5 % en 5 % del capital determinado en el rubro 13, aplicándose desde el 10 % sobre los primeros 5% al 30 %, importe máximo, sobre el excedente del cuarto 5 % en adelante.

El formulario que hemos comentado dió, al principio, como todo requisito nuevo, particularmente impositivo, algún trabajo en su interpretación y existieron dispares criterios de interpretación de los distintos rubros.

Pero la jurisprudencia administrativa y las normas de la Dirección

General Impositiva, expresadas en sus Resoluciones internas y generales, han obviado todos los inconvenientes de interpretación, en términos generales, no presentando mayores inconvenientes de orden práctico.-

-----0-----

-CAPITULO XII-

-JUICIO CRITICO DE LA LEY Y FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO - POSIBILIDAD DE-
-SU REFORMA-

Analizados en los capítulos anteriores los antecedentes y pormenores de la ley motivo del presente trabajo, hemos llegado al momento de concretar nuestro juicio con respecto a la misma, en todo sentido.

En primer término cabe afirmar que la ley ha dejado de ser, hace varios años, un impuesto a los beneficios excesivos, en el sentido técnico impositivo y aún desde el punto de vista de las consideraciones que le dieron fundamento en su origen, que hemos visto a través del relato de respectivo capítulo.

Varias razones dan fundamento a nuestra afirmación, entre otras, de que las circunstancias especiales referidas en los mensajes del Poder Ejecutivo del año 1941 (21 de Abril) y 1946 (6 de Agosto) han desaparecido; pero, lamentablemente, queda una situación que hace a este impuesto cada día más desigual: la creada por el avance prácticamente incontenible del fenómeno inflacionario, que tanto daño produce a la economía de cualquier comunidad.

De ahí que en estos días está tomando cuerpo y hasta se ha concretado en un anteproyecto de ley nacional sobre revaluación de Activos, que hemos comentado en el capítulo 9 del presente trabajo. De concretarse tal iniciativa seguramente se pondrá un poco de "justicia" impositiva en cuanto a éste impuesto se refiere, y desaparecerán naturalmente muchos ex

tribuyentes por la revaluación de sus capitales, aunque, de este modo, quizá el "beneficio extraordinario" a los efectos de su determinación, se acerque entonces un poco más a una supererenta.-

Pero tenemos otra cuestión, de vital importancia, que comentar con respecto a la inevitable disminución de recaudación de este impuesto, por efecto de la revaluación. Están las recaudaciones, o mejor dicho, puede hablarse en estos momentos de una menor recaudación? Sin duda alguna que no, por innumerables motivos de orden económico y financiero, como el desequilibrio existente del presupuesto, el efecto de la inflación en los gastos públicos, los déficits de "arrastré", etc.

Si nos ocurre que pueda ser este un escollo difícil de superar, el de la perspectiva de menor recaudación como consecuencia del revalúo. Sin duda alguna que la Comisión Nacional abocada a la cuestión y las altas autoridades como sus asesores han de considerar seriamente el momento económico y el Estado Financiero del país, y es de esperar que encuentren la salida para llevar a cabo tal trascendente medida, que sin duda es de amplia y perentoria necesidad, a nuestro juicio.

Retomando nuevamente el tema de la incidencia de la inflación sobre la aplicación de este impuesto, cabe decir que para contemporizar siquiera en parte con respecto al costo de reposición, cuya elevación aún no se ha deteriorado (siendo casi imposible económicamente en algunas empresas), la ley que hemos estudiado admite como deducción adicional amortizaciones extraordinarias, que si bien no compensan totalmente al importe de la reposición de equipos, disminuyen en buena parte al ser

eficacia extraordinaria imponible.-

Cuando analizamos, en el capítulo respectivo, el concepto y fundamento del impuesto y su origen (extranjero y de nuestro país), afirmamos que su aparición coincidía con épocas económicas anormales, provocadas por lo general por las guerras, que dan lugar a los desequilibrios de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

Dijimos también que en esas épocas correspondía y se justificaba un impuesto que tendiera a atenuar los efectos de tales perturbaciones, haciendo retornar al estado, representante de la comunidad, en forma de impuesto, a parte de la riqueza que por las circunstancias especiales favorables realizan algunas personas o sociedades.

Pero tales circunstancias que en caso particular de nuestro país dieron lugar a la creación del impuesto como consecuencia de la guerra, y que se fundamentaba, como hemos visto ya, en factores excepcionales, han desaparecido ya hace tiempo; sin embargo el impuesto subsiste, y se ha prorrogado hasta el año 1966, con carácter transitorio (véase artículo 10. del Decreto N. 10.094 del año 1950).-

Desde luego, lo de carácter transitorio se consigna para no alterar tal intención, que data de su creación; pero no parece que hubiere perspectivas de tal transitoriedad, a nuestro juicio, por la razones señaladas.

Desde luego que escapa a esta conclusión ahondar el tema sobre el particular, pero compartimos el criterio de que el impuesto es realmente permanente y lo demuestran los hechos de las sucesivas prórrogas a

"de transitoriedad y de emergencia" señalado en el decreto ley original.

Por tal motivo, entre otros, consideramos que sería ventajoso refundir a este impuesto con el de impuesto a los Récitos, su impuesto "madre", podríamos llamarlo; es bien sabido que no habrá impuesto a los beneficios extraordinarios si no hay utilidad impositiva para el impuesto a los réditos (conexclusión de algunos). De ahí la dependencia estrecha, desde su imponibilidad, de ambos gravámenes.

Considerando que el único fin real, a nuestro juicio, es de la recaudación, opinamos que sería ventajoso y más práctico gravar con un adicional al monto imponible de cierto importe en adelante, que compensara la recaudación del impuesto que comentamos.

De tal forma se simplificaría todo, comenzando por la obligación de los contribuyentes de confeccionar una declaración jurada adicional; la fiscalización de la Dirección se reduciría a la constatación de tal adicional, que podría liquidarse en otro rubro, por ejemplo, en el mismo formulario, o por separado.

Así quedarían liberados del gravamen muchísimos presuntos pequeños contribuyentes, con el alivio consiguiente, y se cumpliría a la postre la finalidad básica de nuestro sistema impositivo sobre rentas: de gravar más a las mayores rentas, cuestión que ya es de orden mundial.

Desde luego, correspondería fijar un procedimiento técnico que permitiera deducir del monto imponible adicional, que sustituiría a este gravamen, un importe determinado que compensara el trabajo personal y efectivo del titular o titulares de la empresa, la reinversión de utilidades con destino al incremento de la productividad, fondo de estímulo para el personal con el mismo objetivo, asistencia social, etc.

De tal manera y en forma quizá más directa el impuesto no abonado se volcaría al bienestar general y sin duda alguna, a nuestro juicio, produciría un efecto positivo y alentador en el ámbito de la empresa, redundando en el esfuerzo incentivado de todos, desde su puesto o esfera, al objetivo común, que debe ser el bienestar personal, y también el social.

En los momentos que vive el mundo resulta factor fundamental la consideración del factor humano en todas las realizaciones. No debemos de olvidar que el proceso de avance de la sociedad en el sentido de su constante perfeccionamiento, es permanente y natural.

Por ello se hace necesaria tomar en cuenta en una posible reforma, del rol que juega, por ejemplo, el empresario, mejor dicho, su persona, en el negocio o actividad. En el éxito de cualquier empresa tiene mayor preponderancia el factor persona, o conjunto de personas, que, (aveces) el capital aplicado. Nos referimos en particular a su capacidad, dedicación, oportunismos, etc., que generalmente son decisivos en el éxito y por ende, en el resultado económico de la actividad.

Para terminar vamos a hacer un breve comentario a las reformas introducidas en la ley (por decreto No. 10.694 del 15/6/56 se ordenó su texto), a partir del 1.º de Enero de 1955.-

Entre las modificaciones principales cabe señalar la elevación del mínimo no imponible de m\$n. 20.000.- a m\$n. 30.000.-

Resulta evidente de que tal elevación, de apenas 50 % del fijado hace trece años en el decreto-ley original, no guarda relación con la depreciación monetaria; los m\$n.20.000.- del año 1943 representan en valor adquisitivo un valor muy superior a los m\$n.30.000.- fijados en su reemplazo. Esto constituye una verdadera desconsideración hacia el contribuyente y nos parece ver, nuevamente, el fin de recaudación perseguido, en consonancia con la ley.

A nuestro juicio el mínimo precitado no debe ser menor de m\$n. 60.000.- y en los momentos actuales (Septiembre 1957) mayor aún; ello, naturalmente, afecta a las pequeñas empresas, dado que apenas obtienen un rendimiento de sus actividades y no obstante se ven obligados por el impuesto.

Corresponde también señalar que la modificación introducida a la deducción por persona que trabaja efectivamente en la empresa, resulta insuficiente, por la misma causa. Recordemos que en su origen era de m\$n.300 por cada una de ellas; luego se lo elevó a m\$n.1000.- en el año 1950 y a partir de la fecha señalada a m\$n. 1.500.-

Resulta arto insuficiente, si con ello se tiende a remunerar al trabajo efectivo del dueño o socios. Con hacer un cotejo de este importe

con el que perciben mensualmente cualquier personal especializado o técnico, aún el no profesional, sería suficiente. Por ejemplo, si se trata de una empresa metalúrgica, podemos constatar que cualquier tornero, oficial soldador, etc. percibe mensualmente no menos de msn. 3.500.- en términos redondos. Un encargado de la contabilidad, que tiene cierta base contable y se limita al asiento en los libros, percibe sueldos que oscilan los msn. 4.500.-. Y así habría muchos ejemplos. No sería por ello más lógico, que al dueño o socio que trabaja efectivamente, que no cede ni su tiempo ni su esfuerzo, que tiene sobre sus hombros toda la responsabilidad y preocupación de la marcha de la empresa, su financiación, ventas, etc., en una palabra que es el motor de la misma y factor decisivo, a nuestro juicio en la producción de los réditos (prescindiendo, desde luego de la cuestión de organización sindical, problemas de productividad derivados del momento actual, etc.), no sería más justo, que tuviera una compensación del fruto de su sacrificio, mayor o, por lo menos igual a los empleados u obreros especializados?. Evidentemente, a nuestro juicio, que sí.

Con respecto a la utilidad exenta del 12 % fijada en su origen y no modificada a la fecha, cabe también otra reflexión: constituye ese porcentaje la utilidad normal promedio de una empresa, en función del capital aplicado?. Si así fuere, como se explica que la tasa de interés y los gastos conexos (sellados nacionales o provinciales) del dinero de las Instituciones oficiales gira alrededor de ese porcentaje.

Es lógico suponer que ninguna persona se esforzará en montar a una actividad o empresa si no provee en ella la posibilidad de realizar

una "diferencia" razonable con respecto a la tasa de interés común. Para ello y por ello le dedica sus mejores afanes y constituye, en realidad el aliciente fundamental de la actividad, cualquiera que ella sea.

Por tales motivos consideramos que será conveniente rever el porcentaje fijado en forma tan rígida y permanente por nuestra ley, adaptándolo al momento económico. Más aún: quizá podría fijarse distintos porcentajes según la actividad o zona, con fines de fomento.

Así como se han fijado franquicias aduaneras para fomentar la zona sur de nuestro territorio, no sería conveniente alentar por medio de diversos coeficientes de exclusión del ámbito impositivo, ciertas actividades y también por zonas?

Por lo menos, consideramos que podrá dar algún resultado que redundaría en beneficio de todos: de los hombres de empresa y del país. También podría llevarse a la exención por un término prudencial (3 a 5 años, por ejemplo) de toda empresa nueva, de este impuesto, para permitirle su primer afianzamiento, tan necesario por las dificultades iniciales que inevitablemente y en forma normal se presentan en todas.

En cuanto a la determinación del pasivo, ya estudiado en el capítulo respectivo, no sería conveniente adaptar ciertas normas que consideren a parte del mismo como capital generador del beneficio, tal cual ya ocurre con las leyes similares del Brasil y Gran Bretaña,?

Por todo lo expuesto, consideramos que nuestra ley es posible perfeccionarla, y quizá no pase muy por alto a las actuales autoridades tal necesidad.

Y reiterando lo manifestado más arriba, consideramos factible "fusionar" el impuesto que hemos analizado con el de impuesto a los réditos, persuadidos que con ello se lograrán ventajas de toda índole, redundando tanto en beneficio del fisco al facilitarle la percepción y el contralor, como del contribuyente, al eliminarse una declaración especial y hasta quizá pudiera resultarle más lógico la super tasa a determinadas utilidades, aún considerando la tendencia natural de abonar lo menos posible en concepto de impuesto por parte de los obligados, por "ser gastos negativos e improductivos"

-CAPITULO VIII-

- JURISPRUDENCIA -

Durante el desarrollo del trabajo hemos hecho referencia a algunos casos de jurisprudencia, que aclararon en su momento la interpretación oficial de la ley y su reglamentación, y sirvieron de guía para los contribuyentes.

En esta parte consignaremos, complementariamente, algunos casos generales, a título ilustrativo y en forma sumaria, a los fines de reunir casos de interés planteados, surgidos de la aplicación práctica de las disposiciones en vigor.

10. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Situación de los Ingenieros constructores ante el impuesto:

"cuando el ingeniero constructor se obliga a realizar la "obra por una suma global que recibe una vez terminada (contrato "por ajuste alzado") o percibiendo un determinado porcentaje sobre el valor de los "elementos que suministra, a medida que va avanzando el trabajo, invirtiendo "de en ambos casos su capital y utilizando su propia organización para adquirir los materiales de construcción y contratar y remunerar la mano de "obra, realiza una actividad comercial, alcanzada por el gravamen.....

"En tales casos no procede discriminar lo que podría estimarse como retribución del asesoramiento, dirección y vigilancia, de la proveniente del suministro de los materiales y/o de la mano de obra, par cuan-

"to constituyen una sola operación no divisible a los efectos impositivos
"dada la vinculación directa entre ambas actividades."

"La circunstancia de que , en caso de no ser el titular ingeniero
"deberían utilizarse los servicios de profesionales cuya retribución in-
"cidiría en el balance impositivo, no autoriza la deducción de una suma
"equivalente por ese concepto, atento a la disposición terminante del
"artículo 30. de la ley, que sólo admite la de la suma de \$m.1.000.-
"(\$m.1.500.-) mensuales por cada socio.

-----o-----

"Cuando sólo se presta el asesoramiento, la dirección y la vigilancia
de la obra, se trata de una actividad civil, que no importa transfor-
"mación o disposición habitual de bienes, y por lo tanto sus beneficios
están alcanzados por el impuesto

-----o-----

Farmacias: su situación ante el impuesto:

"Los beneficios extraordinarios que obtengan los farmacéuticos en
"la venta de es. ecíficos y perfumes están alcanzados por el impuesto, ya
"se trata de una actividad comercial regida por el artículo 60., inciso 1
"del Código de Comercio; en cuanto a los que provengan de la preparación y
"venta de recetas, se trataría, conforme con lo dispuesto y resuelto por
"reiterada jurisprudencia, de beneficios provenientes del ejercicio de un
"profesión liberal, y en consecuencia, no obstante que el ejercicio de esa
"actividad por cuenta propia, lleva implícita y como condición necesaria

"transformación y disposición habitual de bienes, las utilidades consi-
"guientes están al margen del impuesto, dado que el inciso a) del artí-
"culo 10. del Decreto Reglamentario, sin hacer distinción alguna, excep-
"túa del gravamen a los réditos provenientes de las profesiones liberales.

"Ahora bien, si llegara a presentarse el caso de que el titular
"no fuera farmacéutico, el impuesto deberá incidir sobre todas las utili-
"dades, pues no se trataría de un graduado que ejerce su profesión, sino
"de un comerciante que lucra con el trabajo ajeno en la preparación de me-
"dicamentos, supuesto que encuadraría en el artículo 10. inciso 10. del
"Código de Comercio.-"

Caso de los Rematadores:

"Los beneficios extraordinarios que obtienen los rematadores en el
"ejercicio de su profesión, están alcanzados por el impuesto, ya sea el
"titular una persona física organizada en forma de empresa, o una socie-
"dad, siempre que el capital aplicado supere los man. 100.000.--"

Caso de las Bolsas de Comercio:

"Las utilidades que obtengan no están alcanzadas por el impuesto,
"por no provenir de ninguna de las actividades gravadas por el artículo 10
"del Decreto No. 18.230/43.-"

Situación de los Bancos ante el Impuesto :

"Las actividades que desarrollan los Bancos están regidas por el Código de Comercio, conforme a lo dispuesto por el inciso 3o. del artículo 8o. y en consecuencia sus resultados, en caso de ser extraordinarios, están alcanzados por el impuesto. Frente a las exenciones del artículo 1o. del decreto Reglamentario No. 21.703/44, incisos c) y d), cabe destacar :

1) Concesión de préstamos y compraventa de títulos. No puede haber duda que cuando estas actividades son desarrolladas por los bancos no rige la exención c), por cuanto fuera de que la realización de esta clase de operaciones es habitual en tales instituciones, cabe agregar, respecto a la concesión de préstamos, que ella constituye una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado, ya que se trate de operaciones que hacen a la esencia de la actividad bancaria.

2) Comisiones por la cobranza de letras, valores y cupones. Están exentas en cuanto el capital aplicado no exceda de mín. 100.000.00, no pudiendo considerárselas directamente vinculadas con otras actividades gravadas por tratarse de una prestación de servicios perfectamente definida e independiente.

Hasta aclarar que para establecer si el capital aplicado alcanza a mín. 100.000.-- corresponderá computar, no sólo aquellos bienes del activo directamente afectados a la prestación de servicios contemplados, sino también los que lo estén indirectamente, como podrá ser una parte proporcional del valor del edificio, de las disponibilidades, etc.

Explotaciones pesqueras:

"teniendo en cuenta que la pesca realizada por empresas o por explotaciones unipersonales para su posterior venta, según la jurisprudencia de nuestros Tribunales es una actividad comercial, efectuada en las condiciones estipuladas en el Código de Comercio, con fines de lucro, no pueden considerarse comprendidas en las excepciones previstas por el artículo 10. inciso 5) de la Legislación General.

"En tal virtud las disposiciones de dicho inciso no comprenden a la pesca, toda vez que lo que el tributo grava no es el trabajo del hombre para adquirir el producto, ya que esto estaría exento, sino la venta del producto, que indudablemente constituye una actividad comercial como cualquier otra.-

"Por ello podemos decir que la pesca que no sea deportiva o para el propio consumo, sino para la venta, importa una actividad comercial encuadrada en los artículos 30. y 31. del Cód. de Comercio.-

-20 JURISPRUDENCIA JURIDICAL-

Detalle de algunos fallos dictados por los Tribunales, en forma sumaria y a título ilustrativo.

1) Conjunto Económico: Fusión en un sólo balance fiscal del resultado de varias empresas - Inversiones ajenas al objeto de la empresa-

Dictado por: Cámara Federal de Rosario
Fecha: 30 Noviembre de 1949

a) Conjunto Económico: La identidad de objeto de dos empresas o sus finalidades complementarias, caracterizan el conjunto económico, no bastando para su configuración la identidad de sus asociados.

b) Fusión en un sólo balance fiscal, etc.....: El artículo 50. del Decreto No. 21.703/44 no viola el artículo 30. del Decreto No. 21.702/44

c) Inversiones ajenas al objeto de la empresa: Se deben tomarse en cuenta, aunque sean hechos por el mismo contribuyente (Nota) Esto ya no es así como es sabido y fué mencionado en el transcurso del trabajo; a partir de la sanción de la ley 13.677, la cual dispuso que "a partir de los ejercicios que cierran después del 30/11/49, las inversiones en títulos públicos nacionales, provinciales o municipales se incluirán en el activo para la determinación del capital".

-----0-----

2) Naturaleza del Impuesto - Recurso de Nulidad;

Dictado por: Cámara Nacional de Córdoba
Fecha: 10/9/51
Publicado en: "La Ley" el 20/2/52

a) El recurso de nulidad no puede fundarse en el derecho aplicado.

b) El impuesto a los beneficios extraordinarios es un gravamen de carácter

ter real, es decir, el sujeto del impuesto no es el titular o dueño de la explotación, sino la empresa o negocio mismo, por lo que cuando un sujeto es titular de dos (2) o más empresas distintas, deben separarse para la liquidación del impuesto.-

-----0-----

3) Régimen de amortizaciones- Remuneraciones dignas por la asamblea de accionistas - Distribución de dividendos:

Dictado por: Cámara Nacional de Comercio

Fecha: 10. Junio de 1951

Publicado por: La Ley el 3 sept. 1951

- a) La ley de impuesto a los beneficios extraordinarios establece un régimen propio en materia de amortizaciones, distinto del que rige para el impuesto a los réditos, lo cual se explica por los diferentes conceptos que inspiran ambos tributos. En consecuencia, la Dirección General Impositiva puede computar una amortización menor que la que correspondería para el impuesto a los réditos.
- b) Tratándose de remuneraciones dignas, estas a partir de la fecha de su realización (de la asamblea), recién son exigibles a partir de ésta; de modo que si aquélla se ha realizado 4 meses después de la iniciación del ejercicio, el monto de dichas remuneraciones no puede sumarse al pasivo existente al principio del ejercicio, que es el computable para el impuesto a los beneficios extraordinarios.
-

c) Los dividendos distribuidos por una sociedad anónima deben considerarse segregados de la empresa, desde la realización de la asamblea de accionistas y no desde la fecha de su efectivo pago, a los efectos del impuesto a los beneficios extraordinarios, ya que a partir de la primera fecha mencionada su importe pasa a integrar el pasivo computable.

-----C-----

4) Carácter de la ley 13.241 - Liquidación:

Dictado por: Corte Suprema de Justicia

Fecha: 3 de Mayo de 1954

Publicado en: Revista de la Dirección Gral. Impositiva

"El impuesto a los beneficios extraordinarios se aplicará cada año, conforme con el beneficio obtenido y computado para el impuesto a los renditos en ese mismo período, de manera que, si la ley que rige a éstos, se modificase, la nueva liquidación practicada para ello será la que determinará la utilidad o beneficio a considerar por el estatuto que rige los beneficios extraordinarios, salvo las excepciones que el mismo consagra."

-----C-----

5) Utilidades provenientes del rubro "lleno" y "Revaloración del Activo Fijado"

Dictado por: Corte Suprema de Justicia

Fecha: 3 de Mayo de 1954

Publicado en: Revista de la Dirección Gral. Impositiva (Agosto 1954)

DOCTRINA: Las ganancias o beneficios obtenidos en el rubro "llave" y "realización del activo fijo" deben computarse en la liquidación del impuesto a los beneficios extraordinarios en el período 1946/47, y deben tributar el gravamen.-

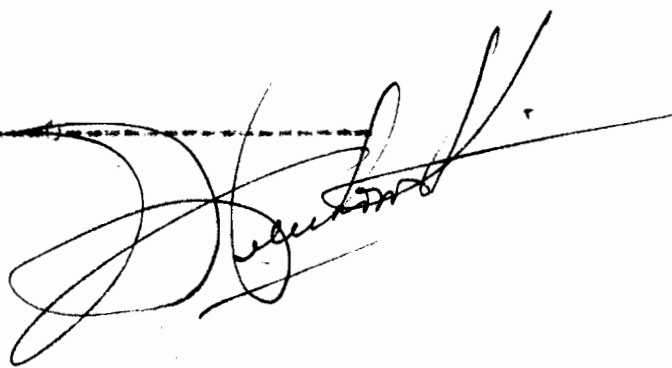
6) Valuación de haciendas - método:

Dictado por: Suprema Corte de Justicia

Fecha: 3 de Marzo de 1957

Publicado en: Revista de la Dirección Gral. Impositiva (Junio 1957)

DOCTRINA: Para el impuesto a los beneficios extraordinarios por el año 1947 son aplicables las normas que regían en ese período respecto del impuesto a los réditos. Acerca de este último tributo, rigió en dicho año, conforme con lo dispuesto en el artículo 160 del decreto No. 10.439/47, como método normal de valuación de haciendas, el de costo estimativo fijo. El contribuyente no tiene atribución para variar, sin conformidad previa de la Dirección General Impositiva, ese método de valuación adoptado, siendo de notar que la autorización para cambiar el método sólo tiene efecto para ejercicios futuros. En materia de inventarios, no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente, la aplicación del principio de la realidad económica, hasta el extremo de permitirle colocarse en la situación más favorable.-

A large, stylized handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page. The signature is highly cursive and appears to be a personal name, possibly 'D. H. ...'.

- A P E N D I C E -

-IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS-

-TEXTO ORDENADO EN 1956-

-DECRETO No.10.654/56-

Artículo 10.- Establécese, con el carácter transitorio, durante el término de veintitrés años, un impuesto sobre los beneficios extraordinarios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes.-

El presente impuesto afecta todos los beneficios incluidos en el Balance Comercial, con excepción de los no computables para el impuesto a los Réditos y los exentos, de acuerdo con las presentes disposiciones. El gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso.

Quedan exentos los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, como ser los de comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduana y demás agentes auxiliares de comercio, siempre que su obtención no dependa también de una inversión de capital en la forma que lo establezca la reglamentación.

Están además exentos los primeros treinta mil pesos moneda nacional (M\$N. 30.000)- del beneficio extraordinario determinado conforme a los artículos siguientes.

Artículo 20.- Se considera beneficio extraordinario sujeto a este impuesto toda utilidad que exceda el doce por ciento (12 %) del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen. La utilidad y el capital y reservas libres serán determinadas en la forma que establecen los artículos siguientes y la reglamentación respectiva.

Artículo 30.- Se entienda por utilidad del año el beneficio establecido de acuerdo con la ley del impuesto a los réditos, con las siguientes modificaciones:

a) En el caso de sociedades anónimas se podrá deducir en concepto de retribuciones al directorio y síndico las sumas realmente pagadas hasta el límite del ocho por ciento (8 %) de la ganancia impositiva del ejercicio sin perjuicio de las sumas adicionales que la Dirección General Impositiva autorice en los casos de los directores que simultáneamente desempeñen

funciones de gerentes, contador u otros cargos;

b) Los honorarios u otras remuneraciones a que se refiere la segunda parte del inc. 1) del artículo 64 de la ley 11.682, texto ordenado en 1956, sólo serán deducibles cuando se trate de erogaciones necesarias para la obtención de los beneficios computables para esta ley, a cuyo efecto la Dirección General podrá valuar su monto, el que, en ningún caso, superará el uno por ciento (1%) de los beneficios impositivos;

c) Las empresas individuales y las sociedades en general, excepto las anónimas, podrán deducir los importes que fije el Poder Ejecutivo por cada socio que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa.- Esta deducción alcanza a los socios colectivos de las sociedades en comandita por acciones, pero no a los accionistas.;

d) Las utilidades o pérdidas provenientes de participaciones en otras empresas comprendidas en esta ley no serán computadas a efectos de determinar el beneficio impositivo, en cuyo caso se deducirá también del capital y reservas libres el importe de la inversión correspondiente, en la forma establecida para las inversiones exentas (artículo 4o.).

e) El impuesto a los beneficios extraordinarios será deducible para el cálculo del impuesto a los réditos, pero no para la liquidación del presente gravamen;

El impuesto a los réditos no será deducible para la liquidación de este gravamen. En cambio, se admitirá deducir de la utilidad del año ajustada según las normas de esta ley y de su reglamentación, el porcentaje que fije el Poder Ejecutivo de acuerdo con las variaciones operadas en la tasa promedio del impuesto a los réditos;

f) Para la determinación de la utilidad sujeta a este impuesto no se computará el resultado de la realización de los bienes del activo fijo a que alude el artículo cuarto de la ley del impuesto a los réditos, salvo en los casos comprendidos en los incisos b) y c) del mismo artículo. Tampoco se computará el resultado de la enajenación de llaves, marcas, patentes de invención, regalías y similares, siempre que no fuere de aplicación lo dispuesto en el artículo 3o., primer párrafo "in fine" de la citada ley.

Artículo 4o.-Se considerará como capital y reservas libres la diferencia que resulte entre el activo y el pasivo ajustados de cada empresa o explotación, conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos y en la forma que establezca la reglamentación que diere el Poder Ejecutivo, no admitiéndose las revaluaciones o asignaciones de valores a los bienes del negocio, salvo los casos en que el revalúo sea

computable para dicha ley.-

Cuando existan inversiones susceptibles de producir renta exenta de impuesto a los réditos, la reglamentación fijará el correspondiente ajuste de los capitales.

Las inversiones en títulos públicos nacionales, provinciales o municipales se incluirán en el Activo para la determinación del capital, computandose su renta para el beneficio sujeto al impuesto.

En las explotaciones individuales, sociedades colectivas, en comandita (por) simple, de capital e industria, y de responsabilidad limitada serán computados como capital los saldos acreedores de los dueños o socios, en función al tiempo de su inversión. En las sociedades en comandita simple no se hará discriminación entre el capital solidario y en comandita, a los efectos de establecer la ganancia, cualquiera sea la forma en que dichos capitales (o sea) est n retribuidos.-

A los efectos de este impuesto se considerará capital efectivo de la empresa el cincuenta por ciento (50 %) de las utilidades computables para esta ley, obtenidas en el ejercicio. Reciprocamente, en caso de pérdidas el capital será rebajado en el cincuenta por ciento (50 %) de aquéllas.-

Artículo 5o.- El impuesto establecido por las presentes disposiciones se paga anualmente con carácter definitivo.

Pero si en alguno de los ejercicios comprendidos dentro de la vigencia de este gravamen, el balance impositivo arrojar  quebranto o beneficio inferior al 12 % (doce por ciento) del capital y reservas libres, el monto del quebranto más el importe del doce por ciento (12%), o la diferencia entre el beneficio y dicho doce por ciento (12%), según el caso, podrá deducirse hasta la concurrencia del respectivo importe, de las utilidades impositivas de los cuatro ejercicios siguientes.-

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se deducirán ni compensarán en el ejercicio en que se liquida el impuesto, las sumas que por los períodos anteriores hubiera correspondido computar en concepto de beneficio extraordinario exento, conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 1o.-

Artículo 6o.- Las tasas del impuesto serán las siguientes:

10 % sobre el monto del beneficio extraordinario imponible hasta el 5 % del capital y reservas libres, más

15 % sobre el monto del beneficio extraordinario imponible (hasta) comprendido entre el 5 % y 10 % del capital y reservas libres, más

20 % sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el 10 % y el 15 % del capital y reservas libres, mas

25 % sobre el monto del beneficio extraordinario imponible comprendido entre el 15 % y el 20 % del capital y reservas libres, mas

30 % sobre el monto del beneficio extraordinario imponible que supere el 20 % del capital y reservas libres.

Artículo 7o.- El impuesto gravará los beneficios extraordinarios de los veintifres ejercicios anuales que cierran a partir del 1o. de Diciembre de 1943.-

Si no se practicasen ejercicios anuales, se tomará el año calendario a partir del 1o. de Enero de 1943

Artículo 8o.- La Dirección General Impositiva podrá reunir en un único balance impositivo los resultados de distintas empresas, cualquiera sea su naturaleza, siempre que constituyan un mismo conjunto económico, y se hayan organizado o reorganizado después del 21 de Abril de 1941, o se organicen o reorganicen en el futuro, eludiendo el pago del presente impuesto mediante el desdoblamiento de capitales.-

Artículo 9o.- Aclárase que cuando la presente ley hace referencia a las disposiciones del impuesto a los réditos, debe entenderse que son las vigentes en el período fiscal a que corresponde la aplicación del impuesto a los beneficios extraordinarios.

Artículo 10o.- Este impuesto, dado su carácter de emergencia, se aplicará en todo el territorio de la Nación.

-Disposición transitoria-

Artículo 11o- Los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores que, conforme al régimen del texto ordenado en 1952, fueren computables en el balance impositivo correspondiente al primer ejercicio cerrado a partir del 1o. de Enero de 1955, podrán deducirse de las utilidades de los cuatro ejercicios siguientes, cualquiera fuere el período en el que se hubieren originado.

-DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS-

-BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS-

(Decretos No. 11.255/55 y 10654/56 art.2do.)

-Beneficios Exentos-

Artículo 19.- Quedan exceptuados del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios:

a) Los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales, y de la actividad de corredor, viajante de comercio y despachante de aduanas;

b) Los réditos provenientes de la locación de inmuebles, salvo cuando ello sea una consecuencia necesaria del giro o negocio gravado.

c) Los réditos provenientes de la concesión de la concesión de préstamos y, en general, de las inversiones cuando se encuentren en las condiciones a que alude la primera parte del primer párrafo del artículo 30. de la ley 11.682 (texto ordenado en 1956), salvo en el caso de ser una consecuencia del giro o negocio gravado;

d) Los réditos provenientes de la realización de los bienes del activo fijo a que alude el artículo 40. de la ley 11.682 (texto ordenado en 1956), salvo en los casos comprendidos en los incisos b) y c) del mismo artículo;

e) Los réditos provenientes de las operaciones contempladas en el segundo párrafo del artículo 30. de la ley 11.682 (texto ordenado en 1956) y los derivados de la enajenación de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, siempre que no fuere de aplicación lo dispuesto en el artículo 30., primer párrafo, parte, final de la citada ley;

f) Los beneficios provenientes de la prestación de servicio no comprendidos en el inc. a), siempre que el capital aplicado a esta actividad no exceda de m.n. 100.000.-

Quando en un mismo balance estén incluidos resultados provenientes de actividades indicadas en el presente inciso y otras gravadas, la Dirección General Impositiva, a efectos de establecer el corres-

ponde la exención, podrá discriminar dichos resultados y los capitales consiguientes.

No se encuentran comprendidas en este inciso las prestaciones de servicios en las que medie proceso industrial.

Artículo 29.- A los efectos de la exención prevista en el inciso F) del artículo anterior, cuando los réditos de los 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, pero no el cincuenta por ciento (50 %) de las utilidades del ejercicio, siendo por lo demás aplicables las disposiciones contenidas en los artículos 6o. al 15 de este decreto, en cuanto no se opongan al presente artículo.-

Si además de estos réditos se obtienen beneficios generados por la doble actividad de prestación de servicios personales y de financiación de las operaciones, o de garantía, el capital computable se establecerá en la misma forma que la prescripta en el párrafo anterior, salvo cuando los réditos generados por estas últimas operaciones superen el cincuenta por ciento (50 %) del total, en cuyo caso se calculará el capital aplicando las disposiciones contenidas en los artículos 6o. al 15 de este reglamento.

Quando en un mismo balance estén incluidos resultados provenientes de actividades indicadas en los párrafos anteriores y otras gravadas, a efectos de establecer si corresponde la exención del impuesto, se discriminarán dichos resultados y los capitales consiguientes.

Si conforme al procedimiento indicado precedentemente, el capital aplicado resultara superior a cienmil pesos moneda nacional, y por ende correspondiera la imposición de las comisiones o retribuciones percibidas por los comisionistas y demás auxiliares del comercio y estas actividades por su naturaleza estuvieran vinculadas con otras gravadas del contribuyente, el capital a considerar a los efectos de la liquidación del impuesto, se establecerá sobre la base del balance sin efectuar discriminación alguna.*

-Determinación de los beneficios computables-

Artículo 30.- El impuesto afecta a todos los beneficios incluidos en el balance comercial ajustado conforme con las disposiciones de la ley No. 11.682, texto ordenado en 1956, pero no se computarán:

a) Los resultados de actividades o inversiones que conforme a

lo dispuesto en el artículo 10., no corresponde computar para este impuesto;

b) Las utilidades o pérdidas provenientes de participaciones en empresas sujetas al gravamen. Cuando se trate de participaciones en empresas no alcanzadas por el impuesto, el resultado se computará o no, según la vinculación que tenga la inversión con la actividad gravada;

c) Los gastos e intereses correspondientes a la inversión de réditos exentos para este impuesto. A este efecto será de aplicación lo dispuesto por los artículos 20 y 21 de la reglamentación del impuesto a los réditos.

d) Los quebrantos de años anteriores.

Artículo 40.- Los efectos del inciso a) del artículo 30. de la ley el límite máximo del (8 %) ocho por ciento se calcular  sobre la ganancia impositiva establecida para el pago de este impuesto, sin incluir las deducciones que autorizan los incisos a), b) y c) del mismo artículo

A su vez para la deducción que acepta el inciso b) deberá considerarse la utilidad impositiva con exclusión de la desgravación que admiten los incisos b) y c).

En cuanto a las deducciones establecidas por los incisos c) y e) del artículo 30. de la ley podrán computarse, respectivamente:

10.-Por cada socio que trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa, mil quinientos pesos moneda nacional (M\$N. 1.500.-) mensuales.

20.-En concepto de impuesto a los réditos, el (20 %) veinte por ciento de la utilidad del año, ajustada conforme a las normas de la ley y de esta reglamentación.

-Conjuntos Económicos-

Artículo 50.- El gravamen incidirá sobre cada empresa o explotación. Consecuentemente se apreciar  el capital para cada una de ellas y la deducción de treinta mil pesos moneda nacional (M\$N 30.000.-) se otorgará a cada una, independientemente de que pertenezca o no a una misma persona o conjunto económico. Sin embargo, en el caso de explotaciones o empresas reorganizadas con posterioridad al 21 de abril de 1941, la Dirección podrá reunir sus resultados en un solo balance fiscal, cuan-

do pertenezcan a una misma persona o conjunto económico y se trate por explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre comercial, se les deba considerar como un sólo negocio.

En el caso de fusión de explotaciones o empresas con posterioridad a aquella fecha, la Dirección podrá exigir el desdoblamiento de los capitales y la separación de sus resultados, siempre que hayan pertenecido antes a la misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones a las que, conforme a lo indicado en el párrafo anterior, se les deba considerar como un sólo negocio.

En el caso de explotaciones o empresas que pertenezcan a una misma persona o conjunto económico, que trasladen beneficios o quebrantos entre sí, la Dirección podrá atribuir a cada una de ellas el producido que realmente corresponda.

-Determinación del capital-

Artículo 60.- El capital y reservas libres computables estarán dados por la diferencia existente al principio de cada ejercicio entre el activo y pasivo, ajustados de acuerdo con las normas que establecen los artículos siguientes.

-Activo Computable-

Artículo 70.- El activo se establecerá computando los rubros respectivos según las siguientes normas de evaluación:

a) No se computarán las cuentas de orden;

b) El valor de los bienes amortizables para el impuesto a los réditos será establecido en el importe de deducir de las inversiones originales, la suma de las amortizaciones correspondientes al período de vida transcurrido.-

Estas inversiones originales y las amortizaciones técnicas a considerar serán las que se hubieran establecido a los efectos del balance impositivo de la ley 11.682, texto ordenado en 1956.

c) Los inmuebles serán considerados por el importe de la valoración fiscal o por el de su costo real, deducidas las amortizaciones impositivas, salvo cuando corresponda incluirlos en el inciso f) de este artículo;

d) Los bienes inmateriales no amortizables para el impuesto a los réditos serán considerados a su precio de costo;

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

g) Los deudores, cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados, no pudiendo figurar en el activo aquéllos que de acuerdo a los índices del artículo 119 de la reglamentación del impuesto a los réditos deban ser considerados incobrables o cuando hubiere caducado la vigencia de la deuda aunque el quebranto, por cualquier causa, no haya sido deducido de los balances impositivos para el impuesto a los réditos.-

h) No se computarán como activo las pérdidas de años anteriores los saldos deudores al principio del ejercicio de las cuentas particulares del dueño o socios, las cuotas pendientes de integración de los accionistas y socios, ni las revelaciones de bienes materiales o inmateriales, salvo en cuanto fueren admisibles para el impuesto a los réditos.

i) Los bienes que originen resultados no sujetos al impuesto a los réditos se ajustarán conforme a las disposiciones que preceden.

En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio, se seguirá, a todos los efectos de este artículo, el criterio establecido por el artículo 75 de la ley 11.682, (texto ordenado en el año 1956).-

Artículo 80.- A los fines del inciso e) del artículo anterior, se entenderá por costo real, deducidas las amortizaciones impositivas, el valor de adquisición o construcción disminuido en el importe de las amortizaciones adicionales para el impuesto a los réditos. Adoptado este método, que podrá aplicarse por separado a cada uno de los inmuebles que integren el activo, no podrá variarse, salvo expresa autorización de la Dirección.-

Los inmuebles con edificios en construcción o que son objeto de mejoras, se computarán por el valor que resulte de adicionar al costo real o a la valuación fiscal actual, a opción del contribuyente, el importe de las inversiones o mejoras efectivamente practicadas hasta la fecha del cierre del ejercicio precedente. Finalizada la construcción o concluidas las mejoras y en la liquidación correspondiente al ejercicio en la cual se hubiera fijado el nuevo avalúo fiscal, deberá optarse en definitiva por uno u otro de los sistemas de valuación autorizados.

Los inmuebles con edificios en demolición se computarán por

el valor que corresponda de acuerdo con el método de avalúo adoptado con anterioridad a la misma, disminuido en el importe recuperado por la venta del producto de la devaluación. Concluida esta se procederá en la forma indicada para los casos de construcción o mejoras.

Quando los inmuebles se hubieren considerado por su valuación fiscal y ésta fuese modificada con efecto retroactivo, corresponderá la rectificación de la liquidación del gravamen, salvo en los casos comprendidos en los dos apartados precedentes;

Artículo 90.- La expresión "títulos y bienes" contenida en el artículo cuarto de la ley comprende a todos los documentos representativos de la deuda pública nacional, provincial o municipal, tales como títulos, bonos, letras y papeles similares.

La valuación de los mismos se efectuará en la forma establecida por el inciso e) del artículo 10.

-Discriminación de los bienes que producen renta gravada-
-y exenta de este impuesto-

Artículo 100.- El activo, valuado en la forma indicada en los artículos anteriores se agrupará en activo formado por bienes que producen renta gravada y activo formado por bienes que producen renta exenta, según los bienes que originen resultados sujetos o no al impuesto.

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

Quando existan inversiones vinculadas al negocio gravado con este impuesto que produzcan rentas exentas para el impuesto a los réditos (excepto títulos públicos, que en todos los casos deberán computarse) tales inversiones, a opción del contribuyente, se computarán como activo gravado, pero su producido se computará entonces como renta gravada.

- Pasivo computable -

Artículo 110.- El pasivo a computar, ajustado conforme a las disposi-

ciones de la ley del impuesto a los réditos, estará formado por:

a) Los aportes hechos al negocio por terceros, en dinero o en especie, de cualquier naturaleza que ellos sean: préstamos comunes, garantizados, depósitos, suministro de mercaderías a crédito, o análogos, incluyendo entre estos préstamos aquellos a que se refiere el inciso c) del artículo 15;

b) Las reservas técnicas de las Cías de seguros, de capitalización y similares y los fondos de beneficio de los asegurados de vida;

c) Las reservas o provisiones efectuadas para hacer frente a obligaciones pendientes de pago, como dividendos, intereses, sueldos etc.;

d) Los importes que representen beneficios a percibir en futuros ejercicios;

-Reducción del pasivo computable-

Artículo 120- El pasivo, formado por los rubros señalados en el artículo precedente, se deducirá del activo de acuerdo con las normas siguientes:

a) Si no existieren inversiones de activo dedicadas a la obtención de beneficios no alcanzados por el impuesto, el pasivo se restará íntegramente del activo, considerándose la diferencia, capital y reservas libres;

b) Si existieren inversiones de activo ajenas al negocio gravado y destinadas a producir renta exenta, el pasivo determinado se prorrateará en función del monto de estos activos, considerándose capital y reservas libres al saldo del activo afectado al negocio gravado.-

a) Los efectos de la prorrata establecida precedentemente, se presuadirá, salvo pruebas en contrario a cargo del contribuyente, que el pasivo contabilizado en la país correspondiente únicamente a los bienes existentes en la Argentina.

En las empresas unipersonales y razones sociales, a los efectos de la misma prorrata, la Dirección podrá incluir la totalidad de los bienes y deudas de los titulares o socios de la empresa.

-Aumentos o disminuciones de capital-

Artículo 13o.- Las ganancias o pérdidas de capital de bienes afectados a la explotación gravada, los aumentos o disminuciones de capital gravado en razón de nuevos aportes o retiros de los socios que no estuvieran reflejados en la cuenta personal de los mismos a que se refiere el artículo 14, y la transformación de activos exentos en gravados o viceversa, se proporcionarán al tiempo transcurrido desde que se operan estos hechos hasta el fin del ejercicio, aumentándose o disminuyéndose este resultado al capital determinado conforme a lo dispuesto en los artículos anteriores, según el caso.

Igualmente se aumentará o disminuirá del capital, el cincuenta por ciento (50%) de la ganancia o pérdida computable para este efecto, obtenida en el ejercicio.

-Cuenta particular de los socios-

Artículo 14o.- El promedio de los saldos de las cuentas personales del dueño o socios, se sumará o restará, según corresponda, al capital determinado de acuerdo a las normas precedentes.-

Para la determinación del promedio de la cuenta, se tomarán los saldos mensuales establecidos conforme al artículo siguiente, sumándose los positivos y restando a este resultado la suma de los saldos negativos. La diferencia se dividirá por 12. Cuando por circunstancias especiales los saldos mensuales no fueran representativos de la evolución de la cuenta, podrán tomarse saldos quincenales, semanales, etc., efectuándose entonces la división por el número de quincenas o semanas comprendidas en el año respectivo.

Artículo 15o.- A los efectos del artículo anterior, no se computarán en la cuenta:

a) los saldos existentes al comienzo del ejercicio;

b) los créditos provenientes de sueldos pactados o utilidades de la empresa; ni los relacionados con inversiones cuyos beneficios se ajenen al impuesto;

c) los créditos particulares de los socios, cuando han sido o tenidos haciendo uso de la firma social o entregando o afectando en garantía bienes de la empresa o mediando pacto que de cualquier modo constituya al acreedor en acreedor de la empresa.-

Los débitos de las cuentas efectuados durante el ejercicio se restarán sin perjuicio del capital gravado, salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente.

-Sucesales de casas extranjeras-

Artículo 16- Para la fijación del capital de las sucesales de casas extranjeras se seguirá el procedimiento establecido anteriormente, tratándose la cuenta de casa matriz o similar en igual forma que las cuentas personales de los socios.

-Unidades que no operen en el país, existencias pendientes-

Artículo 17o.- En el caso de entidades que gozaban beneficios alcanzados por el gravamen sin poseer en el país elementos que permitan establecer de manera fehaciente el capital efectivamente empleado en la Argentina para la obtención de tales créditos, el mismo será fijado por la Dirección. A tales efectos esta tendrá en cuenta los resultados de otros negocios similares, la importancia y número de las operaciones realizadas, velocidad de circulación de los capitales comprometidos, créditos provenientes del exterior o del país, existencias de mercaderías y demás índices concurrentes.

En el caso de este artículo, el impuesto se abonará a su vencimiento sobre la base de la declaración jurada respectiva, en la que los contribuyentes determinarán el capital en forma provisoria sujeto al reajuste que efectuará la Dirección de acuerdo a lo expresado precedentemente.

-Bienes de los socios, afectados al uso de la empresa-

Artículo 18o.- Cuando el capital fijado de conformidad con este reglamento no incluya bienes de propiedad del dueño o socio afectados al uso del negocio o empresa, la Dirección podrá autorizar su inclusión.

-Oficio del impuesto a ejercicios anuales y no anuales-

Artículo 19o.- En el caso de ejercicios cerrados antes del 1o. de diciembre de 1943 que no tengan doce (12) meses, completos, el impuesto se

culará por año calendario.

No obstante lo que dispone el párrafo anterior, cuando la Dirección considere que no ha habido un propósito de evasión del tributo o no presuma un evidente perjuicio fiscal, podrá autorizar que el impuesto se aplique por ejercicios anuales a partir del cierre del ejercicio no anual cerrado antes del 10. de diciembre de 1943.-

Si se hubiere cerrado un balance anual entre el 10. de enero y el 30 de noviembre de 1943 y los practicados con posterioridad no fueren anuales, se computarán los ejercicios anuales siguientes a la fecha de cierre de aquel ejercicio.-

Para las empresas que inicien sus actividades después del 10. de enero de 1943, se computarán los ejercicios anuales que se completen dentro del período de vigencia del impuesto, a partir de la fecha de iniciación de sus operaciones.

Sin embargo, en cualquiera de los supuestos de los párrafos precedentes, la Dirección podrá autorizar, bajo las condiciones allí dadas en el segundo párrafo, que el gravamen se liquide a base de un período no anual, en la proporción correspondiente, siempre que en lo sucesivo se cierren ejercicios anuales.

En el caso de que se produzca el cese de las actividades antes de haberse cumplido los ejercicios imponibles, deberá abonarse el gravamen inclusive por el último período incompleto, liquidado en la proporción correspondiente.

Si el cese de actividades tuviere por causa la transferencia o cambio del titular, los períodos de imposición no sufrirán modificaciones, aunque podrán desdoblarse para determinar los beneficios obtenidos por cada titular. La Dirección podrá autorizar que se modifique esta forma de liquidación, también en los ejercicios del nuevo titular siempre que no resulte perjuicio fiscal.

-Cuentas especiales de impuesto-

Artículo 20o.- Cuando por aplicación del artículo 5o. corresponda refundir en una sola liquidación fiscal los balances de dos o más empresas, gravamen total resultante se cotizará a cada una de ellas en proporción sus respectivas utilidades impositivas, consideradas con el impuesto con créditos, sin perjuicio de que la Dirección pueda exigir el pago total a cualquiera de ellas, en caso de insolvencia de las otras.

-Plazos especiales para el ingreso del impuesto-

Artículo 21o- Cuando concurre alguna de las circunstancias previstas en el artículo 57 de la reglamentación del impuesto a los réditos, la Dirección podrá autorizar plazos especiales para el pago del impuesto que no excedan de cinco (5) años, con o sin fianza, sin recargo de intereses, considerando la forma y tiempo conveniencia para el cobro del crédito.-

-Fin-

Artículo 22o- Las disposiciones contenidas en este Reglamento son aplicables a los ejercicios que se cierran a partir del 1o. de enero de 1955.

- I N D I C E -

-CAPITULO I-

PAGINA

Antecedentes Generales.....	4
Características del impuesto.....	5
Finalidades del impuesto.....	6
Reintegro del impuesto - Isotomas.....	6

-CAPITULO II-

Antecedentes Extranjeros del impuesto.....	10
Finalidad primordial y características.....	11

-CAPITULO III-

Antecedentes del impuesto en nuestra legislación..	12
Fundamentos y finalidad de su implantación.....	13
Proyecto del diputado P. Lerrogh Bernard.....	14

-CAPITULO IV-

Determinación del Beneficio Extraordinario.....	16
Sistemas generalizados.....	17
El sistema del "porfeno base".....	18
El sistema de los porcentajes sobre capital.....	19a

-CAPITULO V-

El impuesto en nuestra legislación.....	20
-----------------------------------------	----

-CAPITULO VI-

-II-

-CAPITULO VI-

PAGINA

Obligados y/o sujetos al Impuesto.....	29
Concepto de la Dirección General Tributiva sobre "sujeto impositivo".....	32
Caso particular de los Conjuntos Económicos.....	33

-CAPITULO VII-

Determinación del Beneficio Imponible.....	37
--------------------------------------------	----

Beneficios Excluidos del Impuesto:

Provenientes de profesiones liberales.....	40
Provenientes de locación de inmuebles.....	41
Provenientes de concesión de préstamos.....	42
Provenientes en inversión de títulos públicos.....	42
Provenientes de la explotación de activo fijo.....	43
Provenientes de participaciones en otras empresas.....	45

Honorarios de Directores y Síndicos.....	50
------------------------------------------	----

Exoneraciones del Beneficio Imponible:

Salarios del dueño o socios de la empresa.....	51
Asesoramiento del exterior.....	52
Compensación por Impuesto a los Títulos.....	52
Amortización Extraordinaria del activo fijo.....	52
Compensación de quebrantos de otros contribuyentes.....	54

-CAPITULO VIII-

El Beneficio excluido del Impuesto-Fundamentos.....	57
Mínimo no imponible del impuesto.....	58

-III-

-CAPITULO IX-

PAGINA

Bases para la liquidación del gravamen.....	60
Activo Computable - Determinación.....	62
Bienes Amortizables del Activo Fijo.....	62
Bienes No Amortizables -Bienes Inmateriales...	65
Inversiones en Acciones e Títulos.....	67
Activo Circulante - Valuación.....	70
Activo Exigible-Valuación.....	74
Rubros del Activo No Computables.....	75
Revaluaciones de Activo por Ventas o Fusiones.	76
Bienes No Incorporados al Balance.....	78
Activos Computables y Activos No Computables..	79
Revaluación de Patrimonios.....	81
Anteproyecto de la Comisión Especial Honoraria	83
Comentario al anteproyecto.....	86
Lev Brasileira sobre impuesto adicional al Capital revaluado.....	87

-CAPITULO X-

El Pasivo Computable.....	89
Reservas técnicas de Cías. de Seguros y similares.....	91
El Capital y Reservas Libres.....	92
El capital computable.....	94

-CAPITULO XI-

Liquidación del Impuesto.....	98
Tasas del Impuesto.....	100

-IV-

-CAPITULO XII-

PAGINA

Juicio Crítico de la ley.....	104
Posibilidad de reforma de la misma.....	107
Comentario a las reformas últimas de la ley	109

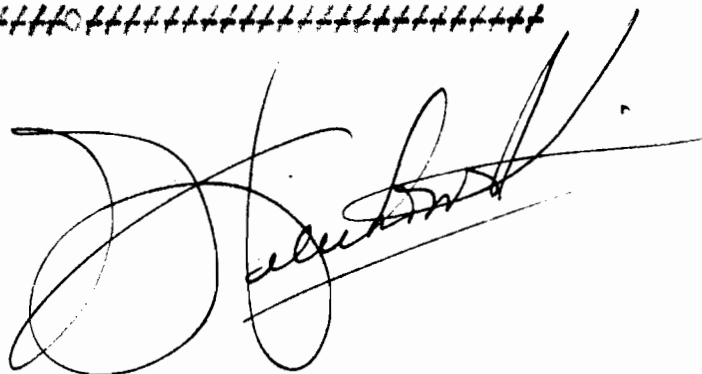
-CAPITULO XIII-

Jurisprudencia Administrativa.....	113
Jurisprudencia Judicial.....	118

-CAPITULO XIV-ABENDISE-

Ley del Impuesto a los Beneficios Extraordina- rios - Texto Ordenado en el año 1956.....	122
Decreto Reglamentario del Texto Ordenado en el año 1956.....	126

#####

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the bottom.

-EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS-

- R E S U M E N -

ALUMNO: ELIAS LEONARDO ZELECHOWSKI - Brandsen 628
REGISTRO: No. 6162 QUILMES(FCR)

Nos resulta un poco difícil condensar en pocas palabras el trabajo de referencia; no obstante ello, trataremos de referirnos a los aspectos del mismo que, a nuestro juicio, deben destacarse.

Si tenemos en cuenta que el impuesto estudiado es un impuesto de "emergencia", y que de acuerdo con lo comentado tiende a aparecer en épocas anormales, generalmente de guerra, podemos afirmar que no se justifica su existencia como recurso normal del Estado.

Si a tal circunstancia y ya en el caso particular de nuestro país, le agregamos la injusticia que la imposición significa a empresas de igual potencialidad económica y financiera, pero que han erigido sus plantas en épocas distintas, y por ende, los valores asentados como capital en los libros, a pesar de ser de valor adquisitivo acorde con el año de inversión, difieren en su monto de "capital de libros", y por consiguiente, al procederse al "ajuste" para la de terminación del "capital y reservas libres" dispuesta por la ley y su reglamentación, se llega a cifras dispares, para empresas que prácticamente son idénticas, desde el punto de vista de su potencialidad económica y financiera.

Es cierto que nuestra ley admite cierta compensación por "amortizaciones extraordinarias", pero también lo es que tal deducción no equilibra lo señalado.

Por estas dos circunstancias, para no entrar en otras tratadas a lo largo del trabajo, podemos decir que el impuesto hace ra-

to que dejó de ser un impuesto a las super rentas, y si bien sigue cumpliendo con el fin principal, a nuestro juicio, de su creación, (el de recaudar fondos para equilibrar el presupuesto nacional del año 1943), no grava actualmente a lo que excede la utilidad que considera normal (12 % del capital y reservas libres), por la simple circunstancia anotada en el párrafo anterior.

Por otra parte, la utilidad que podría considerarse normal en el año de la creación del impuesto, consideramos que no lo es en la fecha; en efecto, si la tasa de interés bancaria oscila entre el 8 % y 9 %, como puede ser "utilidad normal" el 12 % del capital ajustado, considerando todavía en el tal ajuste excluye íntegramente el pasivo de la empresa ? Concluimos sobre el particular que la tasa de utilidad normal debe ser móvil, acorde con las circunstancias y si fuera posible de acuerdo a las distintas actividades.

Es conocida la posibilidad de orientar a la actividad económica mediante el impuesto, liberando algunas, y gravando más otras. No sería el momento actual el indicado para una modificación en el impuesto que hemos estudiado, para adaptarlo, actualizarlo, y establecer algún incentivo con miras a la productividad, radicación en ciertas zonas del país y por ende descongestionar la zona industrial que, en particular resulta densa en la Capital Federal y Gran Buenos Aires, en relación al resto del país ?

Por otra parte, consideramos que el impuesto que comentamos, desde el punto de vista de la recaudación fiscal, podría muy bien ser un adicional a las liquidaciones del impuesto a los réditos. Ello redundaría en ventajas de contralor, recaudación, liquidación, etc., y sin duda alguna que gravaría a un "exceso" de uti-

lidades, a las cuales podría rebajarse, igualmente, por los conceptos que admite la ley en vigor, como ser, sueldo de dueño o socios que trabajen efectivamente, compensación por el impuesto a los réditos, etc.

Este adicional también podría aplicarse en escala, gravando más a las mayores rentas, o desgravando la reinversión de las mismas.

-----0-----

Corresponde consignar algunas palabras con respecto al proyecto existente de revaluación de los patrimonios; sin duda alguna tal medida, de concretarse, tendrá una vinculación directa con la fijación del capital y reservas libres de las empresas y en consecuencia repercutirá en forma directa en la liquidación y recaudación del impuesto analizado.

Sobre la necesidad del revalúo consideramos innecesario abrir comentario; ya hemos mencionado más arriba que, precisamente, por la representación dispar de los valores de libros, el beneficio extraordinario imponible resulta injusto.

Por ello tal medida oficial, de difícil aplicación práctica, para intentar con ella contemplar todos los intereses en juego, particularmente la recaudación fiscal, es ya aplaudida de antemano, como hemos visto en el comentario mencionado en el trabajo; quizá pueda servirnos de guía la experiencia de la ley Brasileña, también comentada.

Pero, a nuestro juicio, es de desear que tal iniciativa llegue a feliz término, pues redundará en beneficio de todos la actualización de valores de inversión permitiendo, entre otras cosas, que

se conozca, una vez actualizado el patrimonio mediante la aplicación de coeficientes correctores, la verdadera situación económica y financiera de las empresas a través de sus Estados y Balances Generales, y que ello facilite, siquiera en parte, el estudio comparativo de los mismos, cualquiera sea la finalidad de tal análisis.

-----0-----

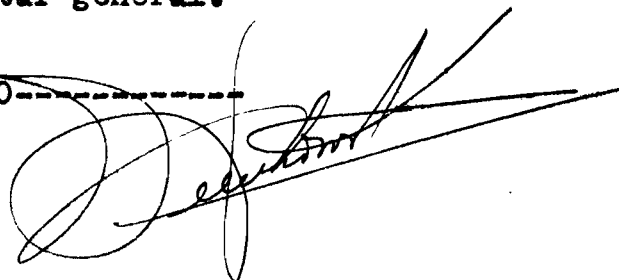
Por último y para concluir debemos manifestar que nuestra ley, desde el punto de vista de recaudación, ha cumplido con su cometido, no siendo depreciable la cifra consignada en las estadísticas de la Dirección General Impositiva.

Probablemente ese fin perseguido en su origen y logrado en razonable medida, se ha de oponer, a nuestro juicio, a la abolición lisa y llana del impuesto. Seguramente influye y es natural que así sea, las crecientes necesidades del Estado, que demandan, quizá, mayores recursos.

No obstante es de esperar que, estando en una época de estudios y proyectos, se pueda llegar a una feliz fórmula que represente y concilie el interés de todos, para lograr con ello uno de los fines de toda comunidad: el bienestar general.

-----0-----

Quilmes, 30 de Septiembre de 1957

A large, stylized handwritten signature in black ink, written over a horizontal dashed line. The signature is cursive and appears to be the name of the official who signed the document.