



REPUBLICA ARGENTINA

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION

MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS

CENTRO DE DOCUMENTACION E INFORMACION

Ministro Yrigoyen 250 Piso 2º Of. 200

(1310) Buenos Aires - ARGENTINA

**MODIFICACION DE LAS LEYES N^{OS}. 11.682 (T. O.),
11.683 (T. O.) Y DECRETO-LEY N^º 18.229/43**

**CREACION DEL IMPUESTO
A LAS GANANCIAS EVENTUALES**

TEXTO Y COMENTARIO DE LAS
NUEVAS DISPOSICIONES

BUENOS AIRES

1 9 4 6

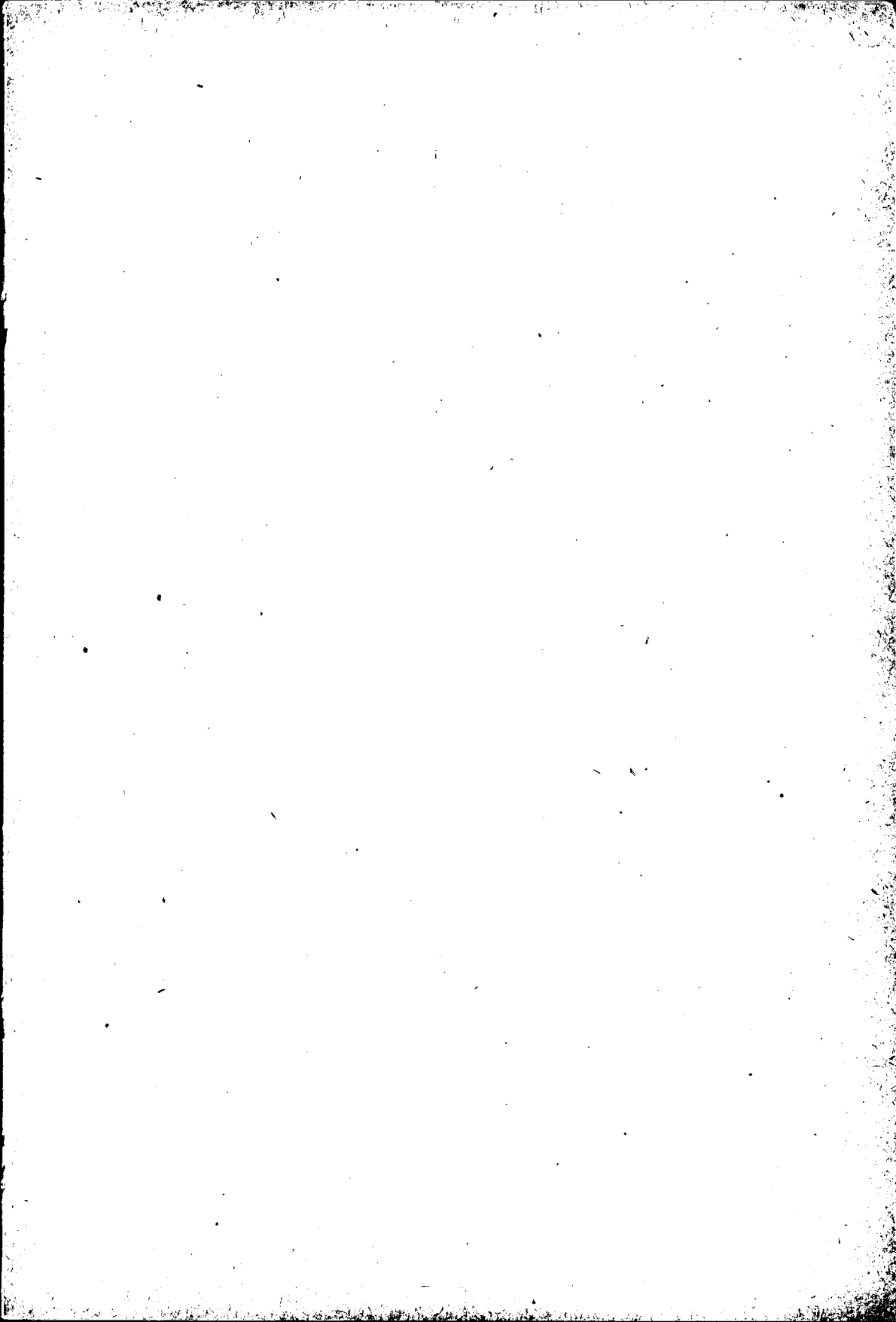
336.215.2

Arg.

M 644

S U M A R I O

	<u>Pág.</u>
INDICE GENERAL	7
I. DECRETO Nº 14.338/46 SOBRE MODIFICACION DE LA LEY Nº 11.682 (TEXTO ORDENADO) Y DECRETO-LEY Nº 18.229/43	11
II. DECRETO-LEY Nº 14.341/46. — PROCEDIMIENTO PARA LA PERCEPCION Y FISCALIZACION DE IMPUESTOS ..	145
III. DECRETO-LEY Nº 14.342/46. — IMPUESTO A LAS GA- NANCIAS EVENTUALES	225
IV. DECRETO-LEY Nº 15.921/46. — EXENCION A LAS UTI- LIDADES DE EMPRESAS INDUSTRIALES MANUFACTU- RERAS Y DE TRANSFORMACION	237



INDICE GENERAL

I

DECRETO Nº 14.338/46 SOBRE MODIFICACION DE LA LEY Nº 11.682 (TEXTO ORDENADO) Y DECRETO-LEY Nº 18.229/43

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

	Pág.
Sujeto y objeto del impuesto	13
Rédito neto y rédito neto sujeto a impuesto	20
Fuente	22
Año Fiscal e Imputación de los Réditos y Gastos	36
Compensación de quebrantos con beneficios	37
Exenciones	38
Renta no imponible y cargas de familia	40
Concepto de residencia	44
Conversión	45
Ausentismo	46
Réditos de los componentes de la sociedad conyugal	50
» » hijos menores de edad	52
Sociedades entre cónyuges	52
Sucesiones indivisas	54
Salidas no documentadas	58
Asimilación a comerciantes	60
Retenciones	61

TITULO II

CATEGORIA DE REDITOS

Réditos de la 1ª categoría. — Renta del suelo	62
» » » 2ª » — » de capitales mobiliarios .	68
» » » 3ª » — » del comercio, indust. etc.	74
Sociedad de capital	83
Réditos de la 4ª categoría. — Renta del trabajo personal ...	104

TITULO III

DE LAS DEDUCCIONES

Deducciones especiales de la 1ª categoría	117
» » » » 3ª »	118
» » » » 4ª »	127

TITULO IV		
DISPOSICIONES ESPECIALES		<u>Pág.</u>
Disposiciones especiales		127
TITULO V		
TASAS DEL IMPUESTO PARA PERSONAS DE EXISTENCIA VISIBLE Y SUCESIONES		
Tasas del impuesto para personas de existencia visible y suce- siones		133
TITULO VI		
DISPOSICIONES TRANSITORIAS		
Disposiciones transitorias		134
TITULO VII		
DISTRIBUCION DEL PRODUCIDO DEL IMPUESTO		
Distribución del producido del impuesto		141
II		
DECRETO-LEY Nº 14.341/46. — PROCEDIMIENTO PARA LA PERCEPCION Y FISCALIZACION DE IMPUESTOS		
CAPITULO I		
IMPUESTOS Y DERECHOS. — AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS		
Dirección General		152
Consejo		152
Gerente General		154
Gerente		155
Substitución		155
CAPITULO II		
DISPOSICIONES GENERALES		
Principio de interpretación y aplicación de las leyes		156
Domicilio fiscal		160
Términos		161
CAPITULO III		
SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS		
Responsables por deuda propia		162
» del cumplimiento de la deuda ajena		163
Deberes formales de los responsables		165
Responsables en forma personal y solidaria con los deudores .		165
Responsabilidad por los subordinados		168



REPUBLICA ARGENTINA

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION

MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS

CENTRO DE DOCUMENTACION E INFORMACION

Hipolito Yrigoyen 250 Piso 2º Of. 200

(1310) Buenos Aires - ARGENTINA

MODIFICACION DE LAS LEYES N^{OS}. 11.682 (T. O.),
11.683 (T. O.) Y DECRETO-LEY N^º. 18.229/43

CREACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

TEXTO Y COMENTARIO DE LAS
NUEVAS DISPOSICIONES

CENTRO DE DOC. E INFORMACION MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS	
Nº INV.	
Sign.	336.215.2
Toqog.	ARG
	M 644

HDB - (sig.)

BUENOS AIRES

1 9 4 6

SECRETARIA DE PLANEACION BIBLIOTECA	
PLAN INDEX	
HDB	RF
HAC	13-04-94

Gerónimo J. Pesce y Cía. — Impresores

CAPITULO IV

DETERMINACION Y PERCEPCION DE LOS IMPUESTOS

Declaración jurada	168
Determinación de oficio	169
» presuntiva	170
Recurso contra la estimación de oficio	171

CAPITULO V

DEL PAGO

Anticipos	173
Percepción en la fuente	173
Forma de pago	173
Lugar de pago	175
Imputación	175
Compensación	176
Acreditación y devolución	177
Intereses y costas	177
Pago provisorio de impuestos vencidos	178
Prórroga	179

CAPITULO VI

VERIFICACION Y FISCALIZACION

Verificación y fiscalización	179
------------------------------------	-----

CAPITULO VII

INFRACCIONES Y SANCIONES

Recargos	182
Multas por infracciones formales	183
» » omisión de impuesto	184
» » defraudación	185
Intereses punitivos	188

CAPITULO VIII

RESPONSABLES DE LAS SANCIONES

Contribuyentes infractores	189
Responsables infractores	191

CAPITULO IX

DE LA PRESCRIPCION

Prescripción de impuestos	194
» » multas	195
» » la acción para repetir	196
Suspensión de la prescripción	199
Interrupción de la prescripción	200

CAPITULO X

PROCEDIMIENTO PENAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL SUMARIO

	Pág.
Recurso de reconsideración	203
» » repetición	203

CAPITULO XI

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO JUDICIAL

Demanda contenciosa	204
» por repetición	205
Procedimiento judicial	206

CAPITULO XII

JUICIO DE APREMIO

Juicio de apremio	211
-------------------------	-----

CAPITULO XIII

DISPOSICIONES VARIAS

Representación judicial	212
Notificación por edictos	213
Carácter reservado de las informaciones	214
Gobiernos provinciales y municipales	215
Requisitos para las transferencias de bienes	215
Deberes de entidades y de funcionarios públicos	216
Cargas públicas	217
Sellado	218
Conversión	218
Fondo de Estímulo	218
Régimen para otras leyes	219
Embargo preventivo	220
Disposiciones reglamentarias	220

III

DECRETO-LEY Nº 14.342/46. — IMPUESTO A LAS GANAN- CIAS EVENTUALES	225
--	-----

IV

DECRETO-LEY Nº 15.921/46. — EXENCION A LAS UTILIDA- DES DE EMPRESAS INDUSTRIALES MANUFACTURERAS Y DE TRANSFORMACION	237
---	-----

I

**DECRETO N° 14.338/46 SOBRE MODIFICACION
DE LA LEY N° 11.682 (TEXTO ORDENADO) .
Y DECRETO-LEY N° 18.229/43**

Buenos Aires, máyo 20 de 1946.

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Sujeto y objeto del impuesto

Artículo 1º — Los réditos de fuente argentina de personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia, quedan sujetos al gravamen de emergencia nacional que establece esta ley.

Además de las personas indicadas en el párrafo anterior, son contribuyentes las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 1º de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), artículo 46 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Mejorado en su redacción, este artículo mantiene el concepto actual de la renta, en cuanto al campo de su imposición se refiere: fuente. No se gravan los réditos en atención al domicilio, residencia o nacionalidad de los beneficiarios, sino pura y exclusivamente atendiendo a la fuente donde el rédito se origina. Si el rédito es generado en el país, es imponible. Si no lo es, la renta escapa al tributo. Se tiene en vista, por lo tanto, la procedencia económica de la materia imponible, vinculada a un concepto territorial, para dejar de lado como factor predominante de la imposición, la calidad del sujeto perceptor de la renta.

Asimismo, este artículo reconoce el carácter de contribuyente a las sucesiones indivisas —hasta la declaratoria de herederos o hasta la fecha en que se declara válido el testamento— con lo que se introduce una reforma substancial al sistema de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) sobre este aspecto y al que nos referiremos al comentar el artículo 32.

Legislación extranjera.

Brasil. — Grava los réditos de fuente nacional en las respectivas cédulas y los de fuente extranjera en el global progresivo.

Chile. — Grava los réditos de fuente nacional y extranjera.

Colombia. — Id., id.

Perú. — Id., id.

EE. UU. — Id., id.

Canadá. — Id., id.

Australia. — Id., id.

Inglaterra. — Id., id.

Francia. — Id., id.

Ecuador. — Id., id.

Méjico. — Id., id.

Paraguay. — Grava los réditos de fuente nacional.

Venezuela. — Id., id.

Panamá. — Id., id.

Guatemala. — Id., id.

Art. 2º — A los efectos de esta ley, son réditos, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se encuentren indicados en ellas, las rentas de cualquier denominación o especie, tales como: las ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y compensaciones percibidas en cualquier forma, provenientes del ejercicio de profesiones, oficios, ocupaciones o de la prestación de otros servicios personales de cualquier clase; las ganancias y utilidades derivadas de la locación, ventas y transacciones de bienes muebles o derechos; los beneficios de la explotación, arrendamiento o negociación de inmuebles y de la negociación de bienes cuyos réditos están exentos de este impuesto; y los intereses, dividendos y participaciones, comprendidas las ganancias, beneficios y rentas derivadas de bienes que, al ingresar al patrimonio del contribuyente, hayan o no constituido una entrada gravada con el impuesto de esta ley.

Ningún rédito pagará el impuesto más de una vez al año.

Disposición anterior correlativa.

Para el último apartado, artículo 4º de la Ley número 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Enumera aquello que, dentro del ámbito legal, se considera rédito, e importa, respecto de las disposiciones anteriores, una ordenación de conceptos dispersos y, a veces, una estipulación expresa de casos no previstos en la letra de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado). Los resultados provenientes del comercio o negociación de bienes, cuyas rentas están exentas del gravamen, constituyen un ejemplo de la falta de previsión aludida.

La última parte del artículo, tiene por finalidad evitar la doble imposición en un mismo período fiscal. Por tanto, ello implica que, en determinadas oportunidades, una misma materia imponible, puede tributar el impuesto más de una vez, pero en distintos períodos fiscales. Tal sería el caso de sociedades de capital, que distribuyeran beneficios reservados en años anteriores y sobre los cuales se pagó el 15 % con carácter definitivo.

Art. 3º — La ganancia obtenida o la pérdida sufrida por una persona o entidad que venda, permute o de otra manera disponga de bienes muebles o inmuebles, por valor mayor o menor del de costo, o valor a la fecha del ingreso a su patrimonio a título gratuito o a precio no determinado, será considerada para los efectos de esta ley como aumento o pérdida de capital, según el caso, y no como aumento o pérdida de rédito, salvo disposición especial en contrario. Pero la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en las operaciones mencionadas, será considerada como rédito o como pérdida computable a los fines del impuesto, cuando tales operaciones se efectúen por personas o entidades que hagan profesión habitual o comercio de la compra-venta, cambio, venta o disposición de tales bienes.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 24, inciso j) y 25 inciso c) de la Ley número 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Marca una distinción clara entre la ganancia de capital no sujeta a impuesto y el rédito imponible que se obtiene de la venta, permuta, etc., de bienes. Se diferencia de la disposición correlativa que contiene el artículo 25, inciso c) de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado), por cuanto amplía el principio rígido a que ésta se ciñe (profesión habitual o comercio de la compra-venta de bienes) para determinar si existe o no renta gravable.

La práctica ha demostrado que, en muchas ocasiones, no siendo habitual la compra-venta, lo es en cambio la compra o la venta. Vale decir que, en determinados casos, la compra se efectúa de manera constante para cerrar el ciclo de una venta única o, viceversa, la compra se efectúa en block, para ultimarse la operación en forma de ventas periódicas (caso de venta de terrenos a plazos, etc.). Además, no siempre es indispensable el requisito de la compra, por cuanto los bienes pueden provenir de herencia, donación, etc. El mismo concepto de "habitualidad", tropieza en la práctica con grandes dificultades de aplicación, dando lugar a largas discusiones que es necesario evitar.

Para ello, este artículo se refiere a la compra-venta, cambio, venta o disposición de bienes (en contraposición al concepto único de compra-venta) y enlaza estos términos con la noción de "comercio", que trasunta la idea de una actividad u ocupación lucrativa realizada o susceptible de realizarse.

Legislación extranjera.

Brasil. — En general, se gravan los réditos y no las ganancias de capital.

Chile. — Id., id.

Colombia. — Id., id.

Ecuador. — Id., id.

Perú. — Id., id.

EE. UU. — Se gravan los réditos y también las ganancias de capital.

Venezuela. — Id., id.

Canadá. — En general, se gravan los réditos y no las ganancias de capital.

Australia. — Id., id.

Inglaterra. — En general, se gravan los réditos y nos las ganancias de capital.

Francia. — Id., id.

Paraguay. — Id., id.

Art. 4º — El resultado de la enajenación de bienes se considerará comprendido dentro del balance impositivo, además de los casos previstos en los artículos anteriores, si quienes los enajenan los han adquirido para liquidar créditos provenientes de operaciones habituales y siempre que la venta se efectúe dentro del término de dos años contados desde la fecha de adquisición del bien.

La ganancia o pérdida que deriva de la enajenación de los bienes amortizables —excepto inmuebles— se computará en todos los casos a los efectos del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 76 de esta ley.

Serán también computables, sin perjuicio de lo que establecen los artículos anteriores:

- a) Para las compañías de seguros y de capitalización, el resultado de las enajenaciones de inmuebles, títulos, acciones, cédulas, debentures, bonos y similares;
- b) Para los bancos, el resultado de las enajenaciones de títulos, acciones, cédulas, debentures o bonos.

La ganancia o pérdida resultante de la venta de inmuebles que contempla este artículo, se determinará deduciendo del precio de venta, el valor de adquisición disminuido en el importe de las amortizaciones practicadas en los balances impositivos.

Disposición anterior correlativa.

Para el 2º apartado, artículo 108 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Constituye un complemento del artículo anterior y tiene por objeto establecer, para determinados casos, normas especiales de imposición.

En lo concerniente a bienes muebles o inmuebles, el gravamen es aplicable siempre que se haga comercio de la disposición de esos bienes, tal como lo dispone el artículo 3°. En su defecto, y salvo los casos que siguen, no se computará la ganancia o pérdida que la negociación reporte.

No obstante lo dicho, ha debido contemplarse algunas situaciones especiales que escapen, por su naturaleza, a esta regla de que no existe diferencia computable en la venta de bienes, cuando la misma no constituye comercio. Es el caso en que se reciben inmuebles, cosas o derechos en pago de créditos provenientes de operaciones cuyos resultados están sujetos al impuesto (venta de "mercaderías", bienes o servicios prestados, etc.) y que luego se realizan para liquidar, en forma definitiva, tales créditos. Es evidente que la enajenación está estrechamente vinculada a la operación originaria de venta de "mercaderías" o servicios prestados y es evidente también, que la ganancia o pérdida que acuse la enajenación del bien recibido en pago, es la expresión última del resultado obtenido en la operación o actividad originaria del contribuyente. Su afectación impositiva es de toda justicia y en ese sentido se pronuncia el artículo que se comenta.

No obstante, se ha considerado justo limitar la incidencia de estas operaciones en el balance impositivo, a las realizadas en un término de dos años a partir de la fecha en que se dió carta de pago, pues es lógico presumir que el contribuyente que no ha realizado el bien en ese plazo prudencial, lo ha incorporado definitivamente a su patrimonio sin ánimo de comerciar con él.

También se ha previsto la situación de las compañías de seguros y de capitalización que normalmente invierten parte de sus fondos en inmuebles. Esta inversión reconoce su ori-

gen, pura y exclusivamente, en la modalidad de las operaciones específicas de esas compañías; constituyen un accesorio indisoluble y necesario de las mismas. Por lo tanto, los resultados positivos o negativos de la enajenación de bienes raíces deben jugar en el balance impositivo.

Los bancos no se incluyen en esta última disposición, en virtud de que, de acuerdo con la ley de Bancos, no pueden tener más inmuebles que aquellos que requiera la instalación de sus oficinas, depósito, etc. Impositivamente están, así, en un plano de igualdad con respecto a cualquier contribuyente comerciante.

En cuanto al régimen que para el caso de títulos, acciones, cédulas, debentures o bonos, se señala para las compañías de seguros, de capitalización, Bancos, debe manifestarse que la razón del mismo estriba en las modalidades especiales del negocio a que se dedican estas empresas.

Tanto los bancos, como las compañías de seguros y de capitalización, están obligados a tener en su cartera toda clase de títulos, bonos, etc., que necesaria y normalmente deben negociar y negocian no sólo para obtener una ventaja en la venta de los mismos, sino para conseguir algún beneficio en su canje o hacerse de efectivo. Es éste un comercio impuesto por el ramo de las operaciones explotadas.

La afectación al gravamen de las diferencias que se produzcan en la venta de bienes amortizables, es una disposición necesaria que evitará las evasiones que se han intentado realizar. Con la excepción de la reposición o reemplazo de maquinarias por el propio contribuyente, de acuerdo con el régimen anterior el resultado de la venta de bienes amortizables no debe computarse en la liquidación del impuesto. Ello permite que se enajenen tales bienes a precios elevados, en combinación con personas con quienes el vendedor tiene vínculos afectivos o de otra índole. De tal suerte, un bien que en los libros del vendedor figura a un precio determinado (precio que ha sido debidamente actualizado mediante las amortizaciones del caso) se vende —o por lo menos figura vendido— a un importe que supera en una o dos veces

el valor de libros. La ganancia obtenida por el vendedor no está gravada por el impuesto y, a su vez, el comprador efectúa las amortizaciones que le corresponden deducir, sobre la base del valor abultado que representa para él el precio de costo. Se observa así cómo se perjudica al Fisco al realizarse las amortizaciones a base de un valor superior al real. Y para efectuar estas operaciones, existe toda una gama de procedimientos, que van desde la compra-venta del negocio, a las transformaciones en la forma jurídica de explotación (sociedades colectivas que se constituyen en sociedades de responsabilidad limitada, anónimas, etc.) y a la simple venta de una parte del activo.

Este problema se soluciona disponiendo que se computen dentro del resultado neto, los beneficios o quebrantos derivados de la enajenación de bienes amortizables, de manera que, volviendo al ejemplo anterior, si la venta se realiza a un precio abultado, el vendedor pagará el impuesto sobre la ganancia obtenida y el comprador efectuará sus amortizaciones sobre el precio de la venta, aun cuando esté abultado. Se anula, en esta forma, la posibilidad de evasión. Esto, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo N° 76.

Teóricamente, también se justifica el criterio que informa el artículo, porque siendo la amortización un cálculo aproximado, es lógico suponer que parte de la ganancia o pérdida que se produce en la venta de bienes amortizables, deriva de un exceso o defecto en las amortizaciones practicadas hasta el momento de la venta. Además, siendo los bienes amortizables una parte necesaria e inseparable del todo que constituye el negocio, se justifica la medida sancionada, porque la ganancia o pérdida que se produce al adquirir o vender tales bienes, es también parte del negocio que debe afectar los resultados de la explotación.

Rédito neto y rédito neto sujeto a impuesto

Art. 5º — Para establecer el rédito neto se restará del rédito bruto, los gastos necesarios efectuados para obtenerlos, mantenerlos y conservarlos, cuya deducción admite esta ley.

No. se restará los gastos originados por entradas, inversiones o réditos no sujetos a este impuesto, ni los gastos o salidas que constituyen o se originen en inversiones de capital.

Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similares, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse habitualmente pérdida, no se computará a los efectos del impuesto.

Para establecer el rédito neto sujeto a impuesto, se restará del rédito neto las deducciones que se acuerdan por concepto de renta mínima no imponible y cargas de familia.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 2º y 24, inciso k) de la Ley N° 11.682 texto ordenado y arts. 12, 18, 19 del decreto reglamentario.

Comentario.

Inspirado en el artículo 2º de la Ley 11.682 (texto ordenado) esta disposición lo mejora, al delimitar nítidamente los gastos que pueden deducirse para establecer el rédito neto. Excluye las erogaciones relativas a inversiones de capital y a rentas y entradas no sujetas al impuesto y autoriza deducir aquella parte de gastos que, afectando conjuntamente la materia imponible y la no imponible, corresponden a la primera.

Además, impide deducir los resultados negativos de explotaciones que representan una inversión de lujo o un recreo personal del contribuyente, por cuanto se trata de gastos de carácter personal, ajenos al concepto de rédito neto. No debe olvidarse que la ley prevé estos gastos personales al permitir la deducción, general e igualitaria, de la renta no imponible y cargas de familia.

Por último, se aclara el concepto de lo que se entiende por rédito neto sujeto a impuesto.

La disposición comentada, ha de impedir las erróneas interpretaciones del artículo 2º de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), apoyadas en la deficiente redacción de otras disposiciones correlativas al citado artículo 2º.

Legislación extranjera.

En lo que respecta a gastos para obtener renta exenta EE. UU., Canadá y Australia, siguen un sistema análogo al proyecto argentino.

Fuente

Art. 6º — En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son réditos de fuente argentina aquellos que provienen de capitales, cosas o derechos, situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio del país de actividades civiles o comerciales, o trabajo personal, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las otras partes que intervengan en las operaciones ni el lugar de celebración de los contratos.

También están sujetos al gravamen, los réditos provenientes de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero, por personas residentes en el país.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 1º, 17, 20 y 29 de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

El concepto de fuente argentina, mencionado en el artículo 1º de esta ley, tiene aquí su definición general y marcamos la palabra general, por cuanto los artículos siguientes tocan una serie de situaciones especiales que ha sido necesario solucionar mediante normas específicas que, si a veces se apartan un tanto del principio básico, lo hacen en atención al carácter del problema, aclarando y refirmando otras veces el aludido principio básico.

La norma legal localiza la fuente productora de la renta, con vista a un criterio económico-territorial.

Se gravan las rentas provenientes de capitales, cosas o derechos colocados o situados en el país, como es el caso de los inmuebles que, en sí mismos, trasuntan la idea de una

afectación absoluta con la tierra. Y se gravan los frutos de esos capitales, cosas o derechos, cuando se utilizan económicamente en la Argentina, como es el caso de los bienes muebles o derechos (títulos, préstamos, etc.) que, por su idiosincrasia, no presentan ese vínculo territorial objetivo. Para ello, debe investigarse dónde se utiliza, de un punto de vista económico, ese capital, para llegar así, a la determinación de la fuente argentina.

En lo que respecta a las distintas actividades civiles o comerciales, la fuente de los réditos que producen depende del lugar en que aquéllas se realizan. Así, en principio, las actividades desarrolladas en el país producen réditos de fuente argentina y las que se realizan en el exterior, réditos de fuente extranjera. Pero, la vida de relación de los pueblos y el intercambio económico mundial, llevan esas actividades más allá de los límites territoriales de la Nación e imponen que, en rigor, se distingan las mismas con arreglo a la siguiente clasificación: actividades con el país y actividades en el país. En el primer supuesto (actividades con el país) la fuente de los réditos está legislada en el artículo 9º que se refiere a la importación y exportación. Y en cuanto al segundo caso: actividades realizadas en el país, está claro que los resultados que originen son totalmente de fuente argentina.

Las rentas derivadas del trabajo personal, por su parte, se consideran de fuente argentina, siempre y cuando dicho trabajo se realice en el territorio nacional.

La excepción que marca el último apartado reproduce disposiciones de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado).

El concepto de fuente argentina que se ha delineado depende, como se ve, en forma absolutamente objetiva del rédito y, por ello, no se encuentra afectado en manera alguna por la nacionalidad, domicilio o residencia del beneficiario, ni por ninguna circunstancia de forma de los contratos que se relacionen con la producción del rédito.

Jurisprudencia argentina.

En autos "Tornquist y Cía. Ltda. contra la Nación" la Suprema Corte, con fecha 18 de julio de 1938, declaró sujetos al impuesto los intereses que, sobre los descubiertos en moneda extranjera, debían abonar los bancos nacionales a los bancos del exterior. Para ello se basó en que dichos intereses provenían de capitales utilizados económicamente en el país, razón por la cual eran de fuente argentina.

En cuanto a los réditos obtenidos ocasionalmente en el exterior, la Corte ha sostenido en el caso Siemens Bauunion Cía. Platense de Construcciones contra el Fisco, que la suma que esa entidad percibió en concepto de trabajos de supervisión de obras realizados ocasionalmente en el extranjero por intermedio de uno de sus directores, deben tributar el impuesto a los réditos.

Legislación extranjera.

Chile. — Admite la deducción de intereses pagados al exterior, cuando se satisface el gravamen cedular a la renta de capitales mobiliarios. Considera de fuente chilena, los servicios personales prestados en el extranjero.

Ecuador. — Grava las remuneraciones por prestaciones de servicios en el exterior, por el solo hecho de ser pagadas por personas domiciliadas en Ecuador.

Art. 7º — Los réditos provenientes de créditos garantizados con derechos reales, serán considerados de fuente argentina o extranjera, según sea el lugar de ubicación de los bienes afectados, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Contempla este artículo aquellos réditos que provienen de capitales dados en préstamo y garantizados con dere-

chos reales y determina la fuente con arreglo a la ubicación de la garantía.

Con toda estrictez, la fuente del rédito dependería del lugar donde se utiliza económicamente el capital recibido en calidad de préstamo, pero las dificultades de orden práctico que significa la aplicación de este concepto, han impuesto la necesidad de dictar, para este caso, una norma de carácter objetivo. Esta norma no importa violar la doctrina general, desde que sólo implica sentar el principio, generalmente cierto, de que el capital se utiliza económicamente en el mismo país en donde se hallan ubicados los bienes que garantizan el crédito.

Cabe señalar, que el Comité Fiscal, en su informe de la segunda conferencia regional de Méjico, del 29 de julio de 1943, aconseja que en las convenciones bilaterales para prevenir la doble imposición, se adopte el sistema que se sigue en el artículo comentado.

Se exceptúa de esta norma, el caso de la emisión de debentures por las razones que se explican en el artículo siguiente:

Art. 8º — Los intereses de debentures se considerarán íntegramente de fuente argentina, cuando la entidad emisora está constituida o radicada en la República, con prescindencia del lugar en que están ubicados los bienes que garantizan el préstamo, o el país en que se ha efectuado la emisión.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Otra excepción al principio teórico, que obligaría a determinar en todos los casos el lugar donde se utiliza económicamente el capital, ha debido hacerse para determinar la fuente en cuanto a intereses de debentures concierne. Las mismas razones dadas al comentar el artículo anterior, se presentan aquí, aunque la excepción es más necesaria por ser más graves las dificultades que ofrecería la norma teó-

rica. Basta señalar el problema que significa la fijación de la fuente, en el supuesto de una compañía con ramificaciones mundiales que lanza una emisión de debentures. Localizar la inversión del capital es un problema muchas veces insoluble y siempre costoso.

Pero la regla dictada en el artículo anterior no soluciona el punto, pues los debentures pueden emitirse con o sin garantía. Por otra parte, si se supone que el capital obtenido por la emisión se invierte en distintos países, resulta sumamente complicado sostener que el cupón importa un porcentaje de fuente argentina, uruguaya, chilena, inglesa, etc.

Ha sido necesario, por tanto, tener en cuenta estas circunstancias, para hallar una solución justa que contemple a la vez, las características de nuestra economía nacional.

De acuerdo con la solución acordada por el artículo que se comenta, los intereses de debentures se consideran de fuente argentina, cuando la entidad emisora está radicada o constituida en el país. Esta norma, que coincide con la opinión formulada por el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, parte de la premisa de que el capital fuente está situado, colocado o utilizado económicamente en el país donde se encuentra constituida o tiene sus negocios la empresa deudora.

Legislación extranjera.

Brasil. — Considera de fuente nacional, los intereses de debentures u otras obligaciones al portador provenientes de empréstitos contraídos dentro o fuera del país por sociedades nacionales o extranjeras que operan dentro del territorio nacional.

Art. 9º — La determinación de los réditos que derivan de la exportación e importación de bienes, se regirá por los siguientes principios:

- a) Los réditos provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina;

El rédito neto se establecerá deduciendo del precio de venta mayorista en el lugar de destino, el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República, en cuanto sean necesarios para obtener el rédito gravado;

Cuando no se fije precio o el declarado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador del exterior, correspondiendo tomar dicho precio mayorista en el lugar de destino, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados;

Se entiende también por exportación, la remisión al exterior de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero;

- b) Los réditos que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República, son de fuente extranjera. Sin embargo, cuando el precio de venta al comprador del país, sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta la República, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia rédito de fuente argentina, de cuyo impuesto ambos son solidariamente responsables;

En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen y éste no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponden a igual o análoga mercadería que la importada u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base para el cálculo de las utilidades de fuente argentina, los coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a idéntica o similar actividad. A falta de idéntica o similar actividad, se faculta a la Dirección a aplicar el por ciento neto que establezca la misma, a base de ramos que presenten ciertas analogías con el que se considera.

Disposición anterior correlativa.

Art. 7° del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Estas normas que tratan de las importaciones y exportaciones, transcriben el artículo 7° del decreto-ley número 18.229/43, con un agregado final que tiende a contemplar algunos casos particulares.

Art. 10. — Se presume, salvo prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de transportes entre la República y países extranjeros, obtienen réditos netos de fuente argentina, iguales al 10 % del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

Los agentes o representantes en la República de tales compañías, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto y estarán obligados a presentar declaraciones juradas u otras informaciones, en la forma y plazos que establezca la Dirección.

Cuando el transporte entre la República y países extranjeros o viceversa, lo realicen compañías constituidas en el país, el rédito es íntegramente de fuente argentina y se determinará en la forma que establece esta ley.

Disposición anterior correlativa.

En la parte relativa a responsabilidad en el pago: artículo 25, inciso f) de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

El negocio de transporte internacional, motiva réditos cuya fuente es imposible establecer en forma exacta.

Realícese el transporte por agua, tierra o aire, no es posible fijar, con toda precisión, hasta dónde existe réditos de fuente argentina y cuándo comienza el rédito de fuente extranjera. Dividir el flete por la distancia recorrida en territorio nacional, no solamente es engorroso, sino que pue-

de ser inexacto por cuanto la parte que corresponda a la jurisdicción argentina —siempre dentro de la hipótesis— puede ser inferior o superior a la real, al intervenir otros factores además de la distancia, como por ejemplo: la existencia de distintos gastos o derechos, las remuneraciones diversas que exige la desproporción de capitales que en cada jurisdicción se invierten y otras series de circunstancias que corroboran lo dicho. Por otra parte, debería contemplarse el caso de que el transporte se realice fuera de cualquier jurisdicción (v. gr. mar libre) como también el problema que aparejaría la determinación de los gastos deducibles.

Ha sido preciso, pues, dar con una norma que aleje todos los inconvenientes señalados y en tal sentido ha parecido justo resolver prácticamente el problema, estableciendo las utilidades de las empresas extranjeras en un 10 % del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas embarcados desde la República.

El proyecto del Poder Ejecutivo del año 1941, trató de resolver el problema en forma equitativa, colocando en un pie de igualdad a las empresas nacionales y extranjeras, pero el sistema que adoptaba tenía el inconveniente de ser sumamente complejo, pues establecía la utilidad obtenida por estas últimas empresas, recurriendo a una presunción de derecho. Se calculaba la utilidad de fuente argentina aplicando sobre el monto de fletes “el coeficiente de rédito neto obtenido por las compañías nacionales que hubieran percibido los mayores beneficios”. La lectura del sistema evidencia su complejidad, y es por ello que el artículo comentado resuelve prácticamente la cuestión, aplicando el coeficiente del 10 % sobre los fletes.

Este porcentaje no puede ser tildado de excesivo y admite la prueba en contra de parte de las empresas que se pudieran considerar afectadas.

Cabe advertir que esta presunción, se aplica para el caso que el transporte internacional se realice por compa-

ñas no constituidas en el país. Si este tráfico es efectuado por empresas constituidas en la República, la ganancia que obtengan se considera totalmente de fuente argentina. La razón del distingo estriba en lo siguiente:

Gran parte del transporte internacional, se lleva a cabo en épocas normales por compañías constituidas en el extranjero y nuestras empresas limitan su acción a la navegación de cabotaje y recién ahora se dedican con cierta intensidad al tráfico internacional. Se ha considerado, por ello, que prácticamente toda la utilidad de las compañías constituidas en el país, es de fuente argentina.

Por otra parte y volviendo al caso de las compañías no constituidas en el país, el artículo contempla la realidad práctica de su aplicación y para ello asigna a tales compañías, sus agentes y otros representantes, el carácter de responsables solidarios del pago del impuesto, a fin de que sus disposiciones no se tornen ilusorias por el hecho de no existir una sucursal en la argentina.

Legislación extranjera.

La ley australiana del año 1939, contiene una norma similar a la del artículo que se comenta, en cuanto establece en el 5 % de los fletes la renta imponible derivada a favor de no residentes que se dedican al transporte de ultramar.

La ley paraguaya fija la presunción legal de que los beneficios no son menores al 5 % del monto total de los fletes y pasajes.

Art. 11. — Se presume de derecho que las agencias de noticias internacionales, que mediante una retribución las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen réditos netos de fuente argentina, iguales al 10 % de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Las agencias de noticias internacionales originan otra ardua cuestión en el problema de la fuente.

Al igual que en el caso de que trata el artículo anteriormente comentado, no hay manera de separar el rédito de fuente nacional y extranjera. Ha sido menester, pues, recurrir a una presunción de derecho, adoptando un coeficiente de beneficio neto de 10 % que es bastante moderado.

Art. 12. — Las compañías de seguros, constituidas en el país o en el extranjero, quedan sujetas al pago del impuesto sobre los réditos netos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

El problema de la fuente en materia de seguros, se presta a soluciones diversas, según la orientación doctrinaria que se adopte. Con todo, el factor dominante es, fuera de duda, el riesgo y éste se materializa en la cosa, bien o persona asegurada. De ahí que sea aconsejable tomar el lugar de radicación como determinante de la fuente del rédito producido por tales operaciones.

La actividad aseguradora consiste en operaciones de seguros, reaseguros, retrocesiones, etc., que, si bien presentan rasgos particulares, son intrínsecamente de igual naturaleza técnico-jurídica.

El reaseguro es un nuevo seguro en el que el asegurador actúa como asegurado, pues descarga parte del riesgo asumido en el reasegurador.

La explotación del reaseguro como negocio, presenta modalidades de organización técnico-comercial, que lo distinguen del seguro en igual plano. Pero esto, bajo ninguna forma, significa que ambos aspectos de una misma actividad, lleguen a constituir géneros distintos susceptibles de tratamiento impositivo diferencial. El objeto del reaseguro

es la distribución del riesgo pero esto no es sino un mecanismo para la consecución de la finalidad buscada con el seguro originario, del cual deriva el reaseguro y a cuyas reglas debe atenerse.

Legislación extranjera.

La legislación paraguaya contiene una disposición semejante a la del artículo 12' comentado.

Art. 13. — Se presume de derecho que el 50 % del precio abonado a los productores de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación de las mismas en el país, constituye rédito neto de fuente argentina. Esta disposición también rige cuando el precio se abone en forma de regalía.

Igual tratamiento se dispensará cuando se trate de otras regalías, etc., que revisten características similares al caso contemplado precedentemente.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 11 de la Ley Nº 12.599.

Comentario.

Contempla el problema derivado de la explotación en el país de películas de procedencia extranjera.

La Dirección General del Impuesto a los Réditos, siguiendo las normas que fluyen del artículo 11 de la Ley Nº 12.599, consideró que la remuneración bruta que percibe el productor extranjero en forma de regalía por la exhibición de sus films en el país, se halla sujeta íntegramente al gravamen de la Ley de Réditos.

Este temperamento no fué aceptado por la Corte Suprema de Justicia, en fallos recientes —Metro Goldwyn Mayer y otros contra Fisco— la que después de declarar la inconstitucionalidad de la Ley Nº 12.599, consideró que solamente el 10 % de esas retribuciones constituía rédito de fuente argentina.

Si bien es ilógico pensar que el resultado bruto de la exhibición de las películas constituye una ganancia neta

—como lo consideraba la Ley N° 12,599— pues no es posible negar que existe un costo cuya deducción corresponde evidentemente, es también presumible que la utilidad neta realmente obtenida en el país supera el 10 % fijado sin que ningún estudio realizado al respecto respalde la decisión del tribunal superior.

Lo ideal hubiera sido establecer la verdadera utilidad neta obtenida por las empresas extranjeras, pero contra tal propósito conspiran las dificultades insalvables que se presentan en la determinación del desgaste sufrido por las películas cinematográficas, con motivo de su exhibición en el país. Debe tenerse en cuenta que el costo real de las copias no puede ser materia de fiscalización en nuestro país, dado que las películas se producen en el extranjero, allí se efectúa la casi totalidad de los gastos y allí se llevan los controles contables del caso.

Por ello, debe convenirse en la necesidad de fijar, de derecho, que el 50 % de la remuneración bruta percibida por el productor de películas cinematográficas extranjeras, equivale a la recuperación del capital invertido. Y para que las modalidades del contrato no supongan tratamientos impositivos desiguales, la regla es aplicable tanto a los casos en que la remuneración adopte la forma de precio cierto o de regalía.

No obstante que el artículo que se comenta habla de “productores” debe dispensarse igual tratamiento en los casos en que los beneficiarios sean distribuidores o intermediarios.

Legislación extranjera.

Brasil. — Establece que la renta imponible equivale al 80 % de las sumas pagadas a los productores, distribuidores o intermediarios en el exterior.

Paraguay. — Existe una norma legal semejante a la comentada.

Colombia. — Aplica una disposición similar a la comentada, ya que dispone que se considerará renta imponible el 50 %

de las sumas percibidas por no residentes que se dediquen a la explotación de películas (año 1938).

Art. 14. — La Dirección procederá a determinar el rédito neto de las sucursales y filiales de empresas o entidades del extranjero, a base de la contabilidad separada de las mismas, efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos.

A falta de contabilidad suficiente o cuando no refleje exactamente el beneficio neto de fuente argentina, la Dirección podrá, a los efectos del gravamen, considerar qué filial o sucursal y casa matriz, forman una unidad económica y apreciar el rédito neto sujeto al gravamen.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 131 y 132 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Las relaciones existentes entre sucursal o filial de la Argentina y casa matriz del extranjero, no siempre entrañan, como consecuencia obligada, una evasión fiscal. Puede ocurrir también, de que la casa matriz deslinde en su contabilidad, aquella utilidad de fuente argentina que absorbe, de manera tal de constituirse, separadamente de su filial, en contribuyente de impuesto. En uno u otro supuesto, no habría razón valedera para desechar las constancias contables a los efectos de la determinación de la renta.

Pero si las mencionadas relaciones de sucursal o filial y casa matriz, originan alteraciones en la fijación de la renta de fuente argentina, alteraciones que se reflejan en la contabilidad de estos establecimientos, o simplemente cuando la contabilidad no sea llevada con los requisitos que exige la técnica contable, en forma tal que carezca de valor, será necesario estimar de oficio la renta de fuente argentina y determinar el sujeto del impuesto. El artículo que nos ocupa faculta a la Dirección a unificar la sucursal o filial

y casa matriz, en un solo contribuyente o bien en admitir la coexistencia de ambos. Tal temperamento se justifica dado que a veces no es posible o resulta extremadamente costoso, cobrar la parte de impuesto que correspondería a la matriz, por cuanto está constituida y funciona en el extranjero. En estos casos, pues, es de todo punto de vista conveniente cobrar el gravamen a la filial, lo que por otra parte no resulta inequitativo, si se consideran las estrechas vinculaciones que se desarrollan entre ésta y la casa matriz.

Legislación extranjera.

Paraguay, adopta un temperamento análogo al del artículo 14.

Art. 15. — En los casos no previstos en los artículos anteriores, cuando por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas, no puede establecerse con exactitud sus réditos de fuente argentina, la Dirección procederá en la misma forma dispuesta en el último apartado del artículo anterior.

Disposición anterior correlativa.

En parte: artículos 6º y 7º de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Las normas específicas dictadas para la determinación del rédito de fuente argentina, se refieren a ciertos casos típicos en las relaciones internacionales, pero no pueden, en verdad, contemplar todos los distintos supuestos que la práctica habrá de señalar. Por tal razón y a objeto de que no se infiera que la ausencia de otras disposiciones en la ley, significa la inexistencia de otros problemas de "fuente", el artículo 15 deja expresamente sentado el derecho del Fisco a determinar, de acuerdo con las facultades generales que confiere la Ley Nº 11.683 (texto nuevo), —salvo los casos ya previstos en este capítulo— el rédito de fuente nacional.

Art. 16. — Además de lo dispuesto por el artículo 6º, los réditos provenientes del trabajo personal se consideran también de fuente argentina, cuando consisten en sueldos u otras remuneraciones que el Estado abona a sus representantes oficiales en el extranjero o a otras personas a quienes encomienda la realización de funciones fuera del país.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 31, Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Este artículo es, en su contenido, igual al artículo 31 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Año fiscal e Imputación de los Réditos y Gastos

Art. 17. — El año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus réditos al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Los réditos obtenidos como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socio de las mismas con responsabilidad personal ilimitada o socio comanditario o industrial o socio de sociedad de responsabilidad limitada, se imputarán al año fiscal en que termina el ejercicio anual correspondiente;

Los réditos indicados en el artículo 56, se consideran del año fiscal en que termina el ejercicio anual en el cual se han percibido o devengado;

Se consideran réditos producidos en el ejercicio, los cobrados o devengados en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente;

Cuando no se contabilicen las operaciones, el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la Dirección, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales;

- b) Los demás réditos se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidos, excepto los correspondientes a la primera categoría que se considerarán devengados;

Aunque los réditos no hubiesen sido cobrados en efectivo o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido, siempre que hayan estado disponibles, cuan-

do han sido reinvertidos, acumulados, capitalizados, acreditados en cuenta, puestos en reserva, en un fondo de amortización o de seguro cualquiera sea su denominación o cuando se ha dispuesto de ellos en otra forma en beneficio del contribuyente o de acuerdo con sus directivas;

Las disposiciones precedentes se aplicarán por analogía para la imputación de los gastos.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 20 y 22 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado); artículo 8° del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939 y artículo 6°, apartado I, del decreto N° 18.229/43.

Comentario.

Las transcritas más arriba son, en síntesis, disposiciones que coordinan y aclaran normas dispersas de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), su reglamentación y el decreto-ley N° 18.229/43.

Compensación de quebrantos con beneficios

Art. 18. — Para establecer el conjunto de los réditos netos, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías.

Cuando en un año, después de computarse las utilidades exentas, se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias que se obtengan en los años inmediatos siguientes.

La deducción se hará, en primer término, contra las ganancias exentas, y si hubiese un saldo, contra los réditos netos.

Transcurridos cuatro años después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún resta, en los ejercicios sucesivos.

A los efectos de este artículo, no se consideran pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir en concepto de renta mínima no imponible y cargas de familia.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 3° de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y 1° del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Síguese en este aspecto, el temperamento consagrado por el decreto-ley N° 18.229/43 en su artículo 1°.

Exenciones

Art. 19. — No están sujetos al gravamen:

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

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

- b) Los réditos de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que éstas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que los réditos deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades;
- c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las rentas de los edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa-habitación de sus representantes y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad;
- d) Las utilidades de las sociedades cooperativas y las que éstas distribuyan a sus socios, excepto el interés correspondiente a las acciones, que abonen a sus asociados;
- e) Los réditos de las instituciones religiosas;
- f) Los réditos que obtengan las asociaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales réditos y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa e indirectamente, entre los socios;

Se excluye de la exención establecida en el párrafo anterior, a aquellas entidades organizadas jurídicamente co-

mo sociedades anónimas u otra forma comercial, y las que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares;

- g) Los réditos de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de la Ley N° 12.209, y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados;
- h) Los intereses de depósitos en caja de ahorro que no excedan en conjunto de 50 pesos moneda nacional por año fiscal y por persona;
- i) Las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causa de muerte o por incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro. No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por preaviso y despido;
- j) Los derechos amparados por la Ley N° 11.723, en la parte que no exceda de m\$n. 6.000 por año fiscal y siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores, y que las respectivas obras estén debidamente inscriptas en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 5° y 6° de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y artículos 25, 27 y 28 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

En general, este artículo es similar a sus correlativos anteriores, cuyas disposiciones ha mejorado del punto de vista de su redacción.

Cabe señalar no obstante que por el inciso d) se elimina la exigencia que establecía el artículo 5°, inciso e) de la ley anterior, en cuanto supeditaba la exención de las utilidades obtenidas por las sociedades cooperativas a que su

distribución se efectuara de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2º, inciso 17, de la Ley N° 11.388.

En rigor, esta exigencia —distribución del 90 % del beneficio entre los socios— no está fundada en razones valederas, pues la mayor o menor distribución de utilidades, no es un factor que pueda ser decisivo para acordar o denegar la exención, pues tal hecho, depende primordialmente de la situación económica-financiera de la sociedad o de sus perspectivas futuras.

Eso sí, se establece en forma expresa que, los intereses accionarios tributan el gravamen, pues no existe en este caso, diferencia substancial con los réditos incluidos en el artículo 45, inciso a).

El inciso f), 2º apartado, excluye de las entidades exentas, a las que por lo general están organizadas en forma de empresa y no se diferencian mayormente de éstas por la naturaleza de las actividades que desarrollan. No surge claramente de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), la procedencia de la imposición de estas instituciones y ello ha dado lugar a largas controversias entre la Dirección y los interesados. En rigor, no pueden ser considerados con estricta como entidades de beneficio público y, por ende, no existen razones sólidas que induzcan a dispensarles un tratamiento impositivo de favor.

Renta no imponible y cargas de familia

Art. 20. — Las personas de existencia visible residentes en la República, tendrán derecho a deducir de sus réditos, en concepto de renta no imponible, los siguientes importes:

- 1º Cuando sólo obtengan réditos de 3ª y 4ª categoría, m\$n. 4.800 anuales;
- 2º Cuando sólo obtengan réditos de 1ª y 2ª categoría, m\$n. 2.400 anuales;
- 3º Cuando además de los réditos de 3ª y 4ª categoría, obtengan otros de 1ª o 2ª, las deducciones se computarán en la siguiente forma:

- a) Si el importe que resulte de sumar o compensar los réditos o pérdidas de 3ª y 4ª categoría fuese que-

branto, o beneficio* menor o igual a m\$.n. 2.400, se deducirá como renta no imponible m\$.n. 2.400;

- b) Si de la suma o compensación del inciso a) resultase un rédito neto mayor de m\$.n. 2.400 pero menor de m\$.n. 4.800, deberá computarse como renta no imponible un importe igual al monto de dicho rédito;
- c) Si de la suma o compensación del inciso a) resultase un rédito neto igual o mayor a m\$.n. 4.800, se deducirá como renta no imponible m\$.n. 4.800.

Los contribuyentes residentes en el país, que obtengan réditos comprendidos en el artículo 63, tendrán derecho a una deducción adicional en concepto de mínimo no imponible del 20 % sobre los primeros m\$.n. 6.000 anuales, más el 10 % sobre los siguientes m\$.n. 6.000 del conjunto, de esas rentas netas. En ningún caso esta deducción adicional podrá compensarse con rentas de otra naturaleza.

Los contribuyentes que presenten balance en forma comercial, deducirán como renta no imponible, la que corresponda a la naturaleza de sus réditos.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 7º, 8º y 9º de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado), artículo 3º del decreto-ley Nº 18.229/43 y artículo 14 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939; para el penúltimo apartado, artículo 3º del decreto Nº 5666/44

Comentario.

Este artículo mantiene el régimen vigente sobre la materia, con una modificación que puede considerarse fundamental.

Conforme con las normas de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado), y del decreto-ley Nº 18.229/43, las deducciones del mínimo no imponible y de las cargas de familia, estaban supeditadas a la condición de que el contribuyente estuviere domiciliado en el país. El régimen actual, reemplaza la noción de domicilio por la de residencia, eliminando en esta forma las numerosas controversias que se plantearon desde el comienzo mismo de la aplicación de la Ley número 11.682.

Legislación extranjera.

Brasil. — Si la renta total no supera a 12.000 cruceiros, no se paga impuesto. De lo contrario el gravamen recae sobre todo el rédito sin deducción alguna.

Chile. — Existen rentas no imponibles diferenciales para la determinación de los impuestos cedulares. Para el impuesto global existe un solo mínimo no imponible.

Francia. — Id., id.

Colombia. — Existen rentas no imponibles diferenciales, beneficiando los réditos del trabajo personal, siempre que se reúnan ciertos requisitos. No se admite ninguna deducción cuando la renta total excede de \$ 6.000.

Perú. — Para determinar los impuestos cedulares se aplican mínimos no imponibles diferentes. Para el impuesto global se aplica un sólo mínimo no imponible de existir renta del trabajo personal.

EE. UU. — Existen rentas no imponibles diferenciales, según que los réditos sean derivados del trabajo personal o de otros orígenes.

Inglaterra. — Id., id.

Canadá. — Id., id.

Australia. — Existe un solo mínimo no imponible de carácter decreciente, que puede llegar a anularse a medida que aumenta la renta.

Art. 21. — Las personas de existencia visible tendrán derecho a deducir de sus réditos, las siguientes sumas en concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indican residan en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año entradas netas superiores a m\$.n. 1.200, cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

- a) m\$.n. 1.200 anuales por el cónyuge;
- b) m\$.n. 600 anuales por cada descendiente en línea recta varón (hijo, nieto, etc.) menor de edad o incapacitado para el trabajo;
- c) m\$.n. 600 anuales por cada descendiente en línea recta mujer (hija, nieta, etc.) soltera o viuda, cualquiera sea su edad;
- d) m\$.n. 600 anuales por cada ascendiente (padre, abuelo, bisabuelo, etc.);

- e) m\$.n. 600 anuales por cada hermano varón menor de edad o incapacitado para el trabajo, y hermana soltera o viuda, cualquiera sea su edad;
- f) m\$.n. 600 anuales por el suegro o suegra;
- g) m\$.n. 600 anuales por cada yerno menor de edad o incapacitado para el trabajo, y nuera cualquiera sea su edad.

La deducción por gastos de familia, sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga réditos imponible. Cuando existan varios parientes de igual grado a cuyo cargo se halle una misma persona, deberá distribuirse proporcionalmente la deducción de los importes indicados.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 7° y 8° de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), y artículos 15 y 16 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Las diferencias básicas que este artículo importa respecto de la legislación anterior, pueden concretarse así: 1°) Según la anterior ley, las deducciones en concepto de cargas de familia por ascendiente, hijos, etc. sólo la hacía el contribuyente domiciliado en el país. En la actualidad, esa deducción podrá efectuarla cualquier persona de existencia visible —domiciliada o no en el país, residente o no en la Argentina— siempre que sus ascendientes, hijos, etc. residan en la República. Ello es perfectamente justo, porque el descargo por gastos de familia no deriva de una determinada característica del ente que efectúa el descuento, sino de la persona que origina la deducción. 2°) Rebaja, de m\$.n. 2.400 a m\$.n. 1.200, las entradas netas que no deben superar las personas a quienes se refieren las cargas de familia, para que sea procedente la deducción. 3°) Por último, cabe destacar que, el nuevo régimen repara algunas situaciones de injusticia que se habían puesto de manifiesto con el sistema anterior.

Coloca en un mismo plano, en cuanto a las condiciones que deben reunir los hijos y los hermanos varones, para que su deducción pueda efectuarse, y se elimina el requisito de la minoría de edad para que las mujeres puedan ser consideradas como cargas de familia.

Art. 22. — Las deducciones de los artículos 20 y 21 se harán efectivas proporcionalmente por periodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurran las causas que las determinan (nacimiento, defunción, etc.).

Disposición anterior correlativa.

Artículo 16 (último párrafo) del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Es una disposición de orden, emanada de la Reglamentación en vigencia.

Concepto de residencia

Art. 23. — A los efectos de la deducción del mínimo no imponible y cargas de familia, se consideran residentes en la República las personas de existencia visible que vivan más de seis meses en el país, en el transcurso del año fiscal. Las personas de existencia visible que se encuentren en el extranjero al servicio de la Nación, provincias o municipalidades, también se consideran residentes en el país.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 7° de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), y artículo 47 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

El nuevo régimen, exige al contribuyente, para tener derecho a la deducción por renta mínima no imponible, que resida en el país.

Cámbiase, al introducir, el concepto de residencia, el sistema anterior que regía la noción del domicilio que, por

ser un aspecto meramente subjetivo e intencional, ocasionó grandes conflictos en su aplicación, motivando además, en muchos casos, la extensión injusta del beneficio de la deducción del mínimo no imponible, a contribuyentes que en los hechos viven casi permanentemente en el exterior. Asimismo, y con frecuencia, se ha dado el caso de personas que han constituido, ficticiamente, domicilio en la República, con el ánimo de verse beneficiadas por la deducción ya citada y otras que, como el recargo por ausentismo, tienen gran incidencia en el impuesto a ingresar.

Además y con el fin de evitar conflictos respecto a lo que debe entenderse por residencia, se sienta una presunción de derecho (que por ser tal no admite prueba en contra) y en virtud de la cual si el contribuyente está más de seis meses en el país durante el año fiscal, se considera que reside en la República y por tanto tiene derecho a la deducción del mínimo no imponible.

El último párrafo del artículo, no es más que una repetición de las normas anteriores, armonizadas, desde luego, con las disposiciones del nuevo régimen.

Para la deducción de las cargas de familia, las personas a quienes éstas se refieran, deben reunir el requisito de residencia en la forma expuesta.

Legislación extranjera.

Colombia. — Adopta el principio del domicilio fiscal, pero establece determinadas reglas objetivas para su fijación en forma precisa. Así, considera domiciliados en Colombia, a los que residen voluntaria y continuamente por seis meses o más en el año gravable.

Canadá. — Sigue un sistema análogo al de Colombia.

Chile. — Define como residentes en el país, a las personas que viven en Chile durante más de seis meses en el curso del año.

Conversión

Art. 24. — Todos los bienes introducidos en el país o dados o recibidos en pago, sin que exista un precio cierto en moneda argentina, deben ser valuados en pesos moneda nacional a la fecha

de su recepción en pago, salvo disposición especial de esta ley. A tal efecto se aplicarán, cuando sean del caso, las disposiciones del artículo 55.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 66 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Legisla, en general, para todos aquellos casos en que la renta o algunos de los elementos necesarios para su determinación, no estén expresados en moneda argentina.

La regla dada abarca todos los supuestos: desde la importación o exportación, hasta las transacciones totalmente efectuadas en jurisdicción argentina. Desde los valores estipulados en moneda extranjera, hasta los precios fijados en especie o establecidos de manera incierta.

Se trae así, mejorada y ampliada, la disposición correlativa de la Ley de Procedimiento N° 11.683 (texto ordenado).

Ausentismo

Art. 25. — Pagarán el impuesto básico y adicional, con un recargo del 30 % en concepto de ausentismo, las rentas correspondientes a la primera categoría, las derivadas de la explotación agropecuaria ejercida por el propietario de la tierra o por arrendatarios, y las jubilaciones, pensiones y retiros, cuando la persona de existencia visible, titular de la renta respectiva, resida habitualmente en el extranjero.

También estarán sujetas al recargo que dispone este artículo, las referidas rentas obtenidas por personas de existencia visible, cuando residiendo habitualmente en el país, estén más de un año continuado en el exterior, aunque en el transcurso de un período fiscal, estén ausentes menos de un año.

Se presume de derecho que el contribuyente reside habitualmente en el exterior, cuando su ausencia de la República —dentro de los períodos y en la forma que reglamentará el Poder Ejecutivo— es mayor que su residencia en la misma.

Para las personas que residen habitualmente en la República, la parte de impuesto gravada con el recargo por ausentismo, es la

que corresponde a la renta del período —en proporción al tiempo— en el cual estuvieron efectivamente fuera del país.

Respecto a las personas que residen habitualmente en el extranjero, sólo se aplicará la regla del apartado anterior, cuando las mismas residen más de seis meses en la República. En caso contrario, el ausentismo se aplicará por todo el período sin descontar el recargo correspondiente al tiempo que estuvieron en el país.

No son aplicables las disposiciones sobre ausentismo, cuando las personas se hallen ausentes de la República, como consecuencia de misiones oficiales encomendadas por la Nación, Provincias y Municipalidades, u otras entidades oficiales.

Art. 26. — Las sociedades anónimas y demás entidades de capital, que obtienen réditos de la primera categoría y/o derivados de la explotación agropecuaria —sean propietarios o arrendatarios de los campos— pagarán el recargo del 30 % en concepto de ausentismo, sobre el impuesto que les corresponda, cuando la sociedad o su casa matriz esté constituida o domiciliada en el extranjero.

Sin perjuicio de otros índices que conduzcan a la misma conclusión, se considera que la sociedad está constituida en el exterior, cuando su directorio, consejo de administración u otros organismos técnicos-directivos, se encuentran fuera del país, o la asamblea de accionistas se realiza en el exterior.

Las sociedades en comandita por acciones serán tratadas, a los efectos del pago del recargo por ausentismo, como personas jurídicas por la parte de renta e impuesto correspondiente al capital accionario y como personas de existencia visible por la parte de los socios solidarios.

En el caso de sociedades constituidas en el país, pero con directorio, consejo de administración u otros organismos técnicos-directivos en el exterior, la entidad deberá abonar el recargo por ausentismo sobre el total del impuesto que le corresponda. Igual tratamiento procederá dispensar a las sociedades que paguen o acrediten al exterior, el 50 % o más de los dividendos o utilidades.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 16 y 30 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), y artículos 48 y 49 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Síguese en esta materia el régimen ya consagrado por la Ley N° 11.682 (texto ordenado), aunque ampliado, por cuanto el recargo se aplicará también a los arrendatarios residentes en el exterior que exploten los campos.

Asimismo, se han mejorado las disposiciones que rigen este tópico, en forma tal de evitar que, ante lo ambiguo de la norma legal, se den interpretaciones discordantes con la intención que se tuvo en mira al sancionarlas.

Como se observa, la residencia habitual en el extranjero es, en principio, la que decide la aplicación del ausentismo, a diferencia del domicilio que regía según la ley anterior. Las razones indicadas al comentar el artículo 23, han sido las causas que han inducido a introducir el concepto de residencia en lugar del domicilio.

La residencia que aquí se contempla, difiere de la del artículo 23 que rige a los efectos del mínimo no imponible y cargas de familia. En este último caso, el concepto de residencia de un año se desvincula del del siguiente; en cambio, en el del artículo 25, deben correlacionarse las ausencias del país “dentro de los períodos y en la forma que reglamentará el Poder Ejecutivo”.

Dos ejemplos aclararán cómo debe aplicarse el recargo.

EJEMPLO 1º — *Contribuyente sin cargas de familia, que reside habitualmente en el exterior y sólo tiene rentas de 1ª categoría: m\$. 100.000.*

	m\$.
Supuesto 1. — Nunca ha venido al país:	
Impuesto (básico y adicional)	16.100,—
Recargo: 30 % sobre el total	4.830,— 20.930,—

Supuesto 2. — Residió en la Argentina
5 meses:

Como la residencia en el país es menor a seis meses, se cobra como si hubiera estado siempre ausente, es decir m\$. 20.930 (impuesto y recargo).

Supuesto 3. — Residió en la Argentina
7 meses:

a) Impuesto: (Básico y adicional).
Corresponde la deducción del mínimo no imponible (m\$.n. 2.400) por lo que el impuesto se calcula sobre m\$.n. 97.600 m\$.n. 15.596,—

b) Cálculo del recargo:

Impuesto: (Básico y adicional).
Por el período que estuvo fuera del país (en proporción al tiempo). 6.498,30

Recargo 30 % sobre m\$.n. 6.498,30. 1.949,49

c) Total del gravamen:

Impuesto	15.596,—	
Recargo	1.949,49	17.545,49

Los que residan habitualmente en la República y se ausenten por más de un año, pagarán el recargo sobre el impuesto correspondiente al tiempo que estuvieron fuera del país, en proporción al tiempo.

EJEMPLO 2º — Supongamos un caso hipotético de un contribuyente sin cargas de familia que se ausentó el 1º de abril de 1946 y regresó el 31 de mayo de 1947. Estará en total ausente 14 meses (9 en 1946 y 5 en 1947). Sólo posee rentas de 1ª categoría, que ascienden: en 1946 a m\$.n. 120.000 y en 1947 a m\$.n. 60.000. El recargo se liquidará así:

1946	1947
Impuesto: Básico y adicional 20.700,—	Impuesto: Básico y adicional (corresponde la deducción del mínimo no imponible [m\$.n. 2.400] por lo que el impuesto se calcula sobre m\$.n. 57.600) 7.544,—
Recargo: 30 % sobre m\$.n. 15.525 (9/12 de m\$.n. 20.700) . 4.657,50	Recargo: 30 % sobre m\$.n. 3.143,33 (5/12 de m\$.n. 7.544) .. 942,99
25.357,50	8.486,99

En cuanto a las rentas de primera categoría, devengadas a favor de sociedades anónimas constituidas en el exterior, cabe destacar que la Ley N° 11.682 (texto ordenado), contenía una disposición (artículo 16), que desvirtuaba, en la mayoría de los casos, el propósito perseguido con el recargo del gravamen. En efecto, liberaba del pago del ausentismo a las entidades que tuvieran sucursal en el país. Lo expuesto y la circunstancia de que el término "sucursal", empleado por el referido artículo, originó numerosas discusiones que en definitiva fueron resueltas por los tribunales, han inducido a imponer el recargo a las entidades del exterior —claro está sobre la parte del impuesto que recae sobre los réditos aludidos en el artículo 26— tengan o no sucursal en el país.

Los índices y presunciones que contiene el artículo 26 evitarán las maniobras para eludir el recargo sobre el impuesto que corresponda a las sociedades de capital por todas las rentas de primera categoría y/o derivadas de la explotación agropecuaria que obtengan, sean propietarias o arrendatarias de los campos que exploten o subarrienden.

Legislación extranjera.

Chile. — Aplica un recargo del 6 % sobre la renta obtenida por personas jurídicas extranjeras y por personas físicas que permanecen fuera del país más de un año.

Réditos de los componentes de la sociedad conyugal

Art. 27. — Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges, no rigen a los fines del impuesto a los réditos, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes.

Art. 28. — Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria);
- b) Bienes propios;
- c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre

y cuando, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugna de simulado el acto.

Art. 29. — Corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de bienes gananciales, excepto:

- a) Que se trate de un bien ganancial adquirido por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente apartado c);
- b) Que exista separación judicial de bienes;
- c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 65 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Fíjase un régimen claro y preciso sobre como deben declararse los réditos de los cónyuges.

Luego de establecer, en el artículo 27º, en forma general, que las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los bienes, no rigen a los fines del impuesto, precisase en el artículo 28 los réditos que corresponde atribuir a cada cónyuge.

El artículo 29, que establece que los réditos de los bienes gananciales deben atribuirse al marido —salvo los casos de excepción que expresamente enumera— sigue el principio consagrado por la Suprema Corte de Justicia en los autos “Marchese Natalio, R. y otra c/la Nación” conforme al cual “los réditos de los bienes gananciales deben ser considerados a los efectos de la liquidación del impuesto como réditos propios del marido”.

Legislación extranjera.

Existen legislaciones que permiten declarar la renta percibida por los cónyuges en forma conjunta o separada. Así:

Brasil. — Los esposos deben declarar conjuntamente; sin embargo, a su solicitud pueden hacerlo en forma separada.

Colombia. — Admite, también la declaración conjunta o separada, a elección de los cónyuges.

EE. UU. — Id., id.

Inglaterra. — Id., id.

Perú. — Grava los réditos de la sociedad conyugal, involucrando la renta de los bienes propios y gananciales y la correspondiente a los hijos menores de edad.

Réditos de hijos menores de edad

Art. 30. — Los réditos de los hijos menores de edad deberán ser declarados por la persona que tenga el usufructo de los mismos.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Si el impuesto recae sobre los réditos y tales réditos corresponden, por disposición de la ley, a determinadas personas, resulta lógico y equitativo que el gravamen incida sobre dichas personas, que son las que disfrutan y gozan de la renta.

El impuesto a los réditos es eminentemente personal; importa una cuota parte de la renta. Luego, el impuesto debe ser abonado por quien tiene derechos a esa renta (en el caso de usufructo legal, los padres).

El menor sólo es titular de los bienes pero no de la renta que producen.

Del usufructo legal sólo pueden ser titulares quienes tienen la patria potestad. Luego, cuando el menor estuviere al cuidado de un tutor, por no tener padres o por cualquier otra causa, los réditos deberán ser declarados a nombre del menor.

Legislación extranjera.

Perú acumula a los réditos propios de la sociedad conyugal, las rentas de los hijos menores de edad.

Sociedades entre cónyuges

Art. 31. — A los efectos del presente gravamen no son admisibles las sociedades entre cónyuges.

Cuando en una explotación, comercio, industria, etc., que realiza uno de los cónyuges, el otro aportara bienes propios u otros que le pertenecen (entendiéndose por tales los enumerados en los incisos b) y c) del artículo 28) a los fines de la liquidación del impuesto, se presume de derecho que el rédito que corresponde al cónyuge que aportó tales bienes, equivale al interés que fija para descuentos comerciales la Institución Oficial encargada de ello, salvo en el caso de inmuebles en que se considerará rédito el valor locativo determinado en la forma dispuesta en los artículos pertinentes. Dicho interés o valor locativo, se aplicará exclusivamente sobre valores efectivamente aportados y necesarios para la explotación, comercio, etc.

Cuando por la modalidad de la explotación o atento a las características del bien aportado, etc., se justificara un tratamiento distinto al dispuesto precedentemente, la Dirección determinará la retribución que corresponde, adoptando un procedimiento racional y equitativo.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Las reiteradas maniobras que se han observado, tendientes a evadir el impuesto mediante supuestas sociedades entre cónyuges, que dividen así las rentas, han obligado a poner una disposición expresa que faculte y dé armas al Fisco para ponerse a cubierto de ellas.

Para el logro de esa finalidad, se adopta el principio consagrado por el Código Civil, en el sentido de que no son admisibles las sociedades entre cónyuges.

Ahora bien, como se presentan casos reales en que el esposo o la esposa se facilitan, recíprocamente, bienes propios o adquiridos con el producido del ejercicio de la profesión, oficio, empleo, comercio o industria —para utilizar en la explotación que alguno de los cónyuges posee— se admite, en tales casos —mediante su asimilación a un préstamo— la deducción que representa el interés que el contribuyente hubiera debido abonar normalmente por el capital facilitado, interés que se

calculará tomando la tasa que oficialmente se fija para descuentos comerciales.

Cuando el bien entregado sea un inmueble, se establece que, en tales casos, el beneficio que corresponde asignar al propietario esté representado por el valor locativo.

Siendo además frecuente que un cónyuge tenga en su poder bienes del otro, no necesarios para la explotación, comercio, etc., que aquél realiza, se establece expresamente, que el interés o valor locativo se aplicará sólo sobre valores efectivamente aportados y necesarios para la explotación, comercio, etc.

El último apartado del artículo, está destinado a contemplar aquellos casos en que se aporte trabajo personal — en coordinación con lo dispuesto por el artículo 69 en su inciso c) — como así también otros casos especiales que se presenten, siendo facultad privativa de la Dirección determinar la retribución que corresponde frente a tales situaciones.

Por último, cabe destacar que el artículo que se comenta, interpreta de una manera específica la parte final del inciso 5º del artículo 16 de la Ley Nº 11.683, (texto nuevo).

Sucesiones indivisas

Art. 32. — Las sucesiones indivisas, son contribuyentes por los réditos que obtengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos, o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad, estando sujetas al pago del impuesto (tasa básica y adicional), previa deducción del mínimo no imponible y cargas de familia a que hubiera tenido derecho el causante. El pago efectuado en esta forma es definitivo.

Art. 33. — Dictada la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento y por el período que corresponda hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, judicial o extrajudicial, el cónyuge superviviente y los herederos sumarán a sus propios réditos la parte proporcional que, conforme con su derecho social o hereditario, les corresponde en los réditos de la sucesión. Los legatarios sumarán a sus propios réditos los producidos por los bienes legados.

A partir de la fecha de aprobación de la cuenta particionaria, cada uno de los derechos habientes incluirá en sus respectivas de-

claraciones juradas, los réditos de los bienes que se le han adjudicado.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 65 (último párrafo) de la Ley N° 11.683 (texto ordenado) y artículo 46 del Decreto Reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Las normas transcriptas innovan en cuanto convierten en sujeto de imposición, con carácter definitivo, a las sucesiones indivisas. Esta disposición tiene por objeto evitar las dificultades que originaba el sistema de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), que, como se sabe, consiste en lo siguiente:

Durante el tiempo que dura la indivisión, los réditos que se obtengan se liquidan y pagan a nombre de la sucesión. Cuando se divide la herencia, los herederos deben reajustar sus declaraciones juradas desde el fallecimiento del causante, aumentando sus propias rentas con las que les ha correspondido en el acervo hereditario.

Este sistema, trae como consecuencia que si la sucesión permanece indivisa durante un término de 10 años, todos los herederos deben reajustar sus declaraciones juradas desde 10 años atrás.

Por ello, se ha creído conveniente dotar de una mayor agilidad a este aspecto de la imposición. La sucesión satisfará el impuesto con carácter definitivo y para que esta situación no resulte gravosa, ni perdure durante mucho tiempo, se establece que las sucesiones son contribuyentes directos por el período que corre desde el fallecimiento del causante, hasta que se dicte la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

En esta forma, el impuesto que ingrese la sucesión, el cónyuge supérstite y los herederos, no se halla sujeto a reajuste posterior —salvo, claro está, que corresponda por otros con-

ceptos—, con lo cual se contempla el principio superior de imposición de la estabilidad de las liquidaciones impositivas.

Art. 34. — El quebranto definitivo sufrido por el causante, podrá ser compensado con las ganancias obtenidas por la sucesión hasta la fecha de la declaratoria de herederos o hasta que se haya declarado válido el testamento, en la forma establecida por el artículo 18.

Si aun quedare un saldo, el cónyuge supérstite y los herederos procederán del mismo modo, a partir del primer ejercicio en que incluyan en la declaración individual, réditos producidos por bienes de la sucesión o herederos.

La compensación de los quebrantos a que se alude precedentemente, podrá efectuarse con beneficios obtenidos por la sucesión y por los herederos hasta el cuarto año inclusive después de aquél en que tuvo su origen el quebranto.

Análogo temperamento adoptarán el cónyuge supérstite y los herederos respecto a los quebrantos definitivos sufridos por la sucesión.

La parte del quebranto definitivo del causante y de la sucesión, que cada uno de los herederos y el cónyuge supérstite podrán compensar en sus declaraciones juradas, será la que surja de prorratear los quebrantos en proporción al porcentaje que cada uno de los derecho habientes tenga en el haber hereditario.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Esta disposición, fundada en razones de equidad y no desprovista de un fundamento jurídico, tiene por finalidad, cubrir el quebranto definitivo sufrido por el causante y que no ha logrado compensar con sus propios réditos.

El sistema que se sigue a tal fin, es el que establece el artículo 18, claro está, adaptado a la situación especial que se pretende contemplar.

Art. 35. — Cuando un contribuyente hubiese seguido el sistema de percibido a los efectos de la liquidación del impuesto, los réditos producidos o devengados, pero no cobrados a la fecha de

su fallecimiento, serán considerados, a opción de los interesados, en alguna de las siguientes formas:

- a) Incluyéndolos en la última declaración jurada del causante;
- b) Incluyéndolos en la declaración jurada de la sucesión, cónyuge supérstite, herederos y/o legatarios, en el año en que los perciban.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Dentro del régimen de la Ley N° 11.682, (texto ordenado), las sumas percibidas por los derecho habientes en concepto de intereses, sueldos, honorarios, etc., producidos o devengados por el causante, eran considerados materia imponible en manos del cónyuge supérstite, herederos, etc., en el año de su percepción.

Este temperamento, si bien no fluye expresamente de las disposiciones de la ley, se infiere de su interpretación y del carácter jurídico que invisten los bienes transmitidos por causa de muerte.

Como ese criterio, eminentemente jurídico, no contempla la naturaleza económica de los réditos que se transmiten a los herederos por vía de herencia, pues para ellos representan parte del patrimonio que les ha correspondido —capital—, el artículo que se comenta establece la opción a favor de los interesados, quienes se pueden decidir por el temperamento —económico o jurídico— que más le convenga.

En efecto, los herederos o la sucesión, podrán considerar que los sueldos, honorarios, etc., producidos o devengados por el causante, revisten conjuntamente con los demás bienes que constituyen el acervo hereditario, el carácter de capital. En tal caso, como evidentemente existe una renta producida, a la que le falta la condición de que se perciba para que revista el carácter de materia imponible, conforme con el sistema ge-

neral de la ley sobre este aspecto, el inciso a) crea una ficción, —aplicable únicamente a este caso— de que los sueldos, honorarios, intereses, etc., han sido percibidos por el causante en el año de su fallecimiento.

Ahora bien, este sistema puede resultar más gravoso que el aplicado hasta el presente por esta Dirección, pues se hace incidir en un solo período los réditos percibidos en el año del fallecimiento y los que faltan hacer efectivos, satisfaciendo un gravamen superior al que le hubiera correspondido.

Cuando ello ocurre, la sucesión o los derecho habientes, podrán optar por el sistema indicado en b), que es prácticamente el aplicado hasta ahora por la Dirección.

Salidas no documentadas

Art. 36. — Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que, por su naturaleza, ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos gravados, no se admitirá su deducción en el balance impositivo, y además estará sujeta al pago de la tasa del 27 % que se considerará definitivo.

No será de aplicación lo indicado en el apartado anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando la Dirección presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes;
- b) Cuando la Dirección presuma que los pagos —por su monto, etc.— no llegan a ser rentas gravables en manos del beneficiario.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Soluciona en forma justa y equitativa —para el contribuyente y para el Fisco— un problema muy común en el comercio, la industria y demás explotaciones.

Situaciones especiales hacen que los contribuyentes carezcan, en muchos casos, de los comprobantes de compras,

gastos u otras salidas de dinero; que pueden ser o no deducibles a los efectos de la confección del balance fiscal.

Esas salidas revisten, según los casos, distintas características:

1. Bajo el punto de vista del que paga.

- a) Erogación deducible (compra de mercadería, pago de comisiones, etc.) por ser necesaria para obtener, mantener y conservar los réditos gravados;
- b) Erogación que no reviste esa característica.

2. Bajo el punto de vista del beneficiario.

- a) Rédito gravado, en principio, totalmente (comisiones, etc.);
- b) Rédito que puede estar gravado parcialmente (cobro de venta de mercadería, etc.);
- c) Rédito no gravado en atención a su monto u otras situaciones (jornales, etc.).

Con la disposición incorporada al texto legal, el Fisco se pone a cubierto del impuesto que puede dejarse de ingresar, por ser una erogación no necesaria para obtener, mantener y conservar réditos gravados (a cuyo efecto impugna la salida en el balance impositivo del contribuyente) y por ser, asimismo, rédito total para el beneficiario (para lo cual obliga al que paga a ingresar el 27 %).

Sin embargo, el temperamento expuesto en el párrafo precedente puede cambiar fundamentalmente —y hasta desaparecer— si el contribuyente demuestra, en alguna forma, que la erogación es necesaria para obtener, mantener y conservar los réditos gravados (en cuyo caso se admite la salida a los efectos de su balance fiscal) y que, asimismo, responde a adquisición de mercaderías, por ejemplo (en cuyo caso, no efectuará, el ingreso del 27 % citado).

Además de las situaciones extremas expuestas en los párrafos precedentes, existe una intermedia que, no obstante no estar expresamente contemplada en el artículo que se comenta, está en el espíritu del mismo. Se refiere a aquellos casos en que, pese a la falta de individualización del beneficiario del pago, existen hechos que demuestran que ha sido necesario para obtener, mantener o conservar réditos gravados, siendo por tanto deducible en el balance impositivo del contribuyente; y asimismo, en atención a la naturaleza del pago, es rédito para el beneficiario, sujeto a la retención del 27 %.

Asimilación a comerciante

Art. 37. — Cuando al solo efecto de la forma de liquidación del impuesto, los contribuyentes deseen ser asimilados a comerciantes, deberán solicitarlo a la Dirección, la que, si lo juzga procedente, acordará la autorización respectiva, en cuyo caso establecerá la fecha a partir de la cual el contribuyente será asimilado a comerciante.

Para que proceda tal solicitud, el contribuyente deberá llevar libros y documentación con las formalidades exigidas por la Dirección, permitiendo así una fácil fiscalización de sus operaciones.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 27 de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Repítese, mejorado en su redacción, el artículo 27 de la ley anterior.

Trátase de una disposición destinada a permitir que aquellos contribuyentes que, si bien no son comerciantes, llevan libros y practican balances en forma comercial, puedan declarar a base de éstos. Claro está que, esta franquicia sólo se acuerda a los efectos de la forma de liquidación, pero no modifica las otras disposiciones (mínimo no imponible, ausentismo, etc). que le sean de aplicación en atención a la naturaleza de las rentas incluídas en el balance del contribuyente.

Retenciones

Art. 38. — La percepción del impuesto —tasa básica, adicional, ausentismo, etc.— se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 28 y 32 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

La ley deja en manos de la Dirección, disponer los casos y la forma en que se practicará la retención en la fuente.

Es así que, las normas que sobre el particular se dicten, podrán tener la elasticidad suficiente para contemplar las distintas situaciones que se vayan presentando y amoldarse a la forma en que se desarrollan las distintas actividades del país.

Art. 39. — Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación.

Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar en una u otra forma el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar

las declaraciones juradas. Ha parecido lógico, impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento.

TITULO II

CATEGORIA DE REDITOS

Réditos de la 1ª categoría. — Renta del suelo

Art. 40. — Constituyen réditos de la primera categoría y deben ser declarados por el propietario de los bienes raíces respectivos:

- a) El producido, en dinero o en especie, de la locación de inmuebles urbanos y rurales;
- b) Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis;
- c) El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles por los arrendatarios o inquilinos, que constituyen un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar;
- d) La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo;
- e) El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario;
- f) El valor locativo computable por la ocupación de inmuebles por sus propietarios, se trate de casa-habitación, recreo, veraneo, etc.;
- g) El valor locativo o arrendamientos presuntos de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Se consideran también de primera categoría, los réditos que los locatarios obtienen por el producido, en dinero o en especie, de los inmuebles urbanos o rurales dados en sub-locación.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 11 de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado) y artículos 59 y 60 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

No presenta mayores diferencias con lo que la ley anterior establece. Se ha excluido de la primera categoría, los réditos provenientes de la explotación de campos por sus propietarios, réditos que han sido incluidos en la tercera categoría. Cabe destacar que el Decreto-Ley N° 18.229/43, con el objeto de facilitar el cálculo del gravamen, establecía que tales rentas “se liquidarán conforme a lo dispuesto para los réditos de tercera categoría”.

Los réditos que los locatarios obtienen por el producido de los inmuebles dados en sub-locación, se incluyen en la primera categoría, en atención a la similitud que poseen con los réditos obtenidos en concepto de alquiler de inmuebles por sus propietarios.

Aparte de lo dicho, las reformas tienden a mejorar la redacción anterior, metodizar la exposición y reflejar claramente en la letra lo que está en los propósitos de la ley. Ejemplo de ello es el caso de los inmuebles cuyo uso se cede gratuitamente, a los cuales debe fijarse una renta bruta. La cesión gratuita significa una liberalidad voluntaria, que no tiene por qué estar exenta del impuesto. Donar una suma mensual, tiene el mismo efecto que ceder el uso de un inmueble. Si dicha donación no se reconoce como gasto (salvo los casos expresamente previstos), tampoco puede aceptarse el quebranto que importa no cobrar alquiler. La Suprema Corte, en autos “Santamarina Enrique Arturo, y otros c/Fisco Nacional”, declaró que no correspondía atribuir renta alguna a aquellos inmuebles cuyo uso se cede gratuitamente a terceros, ya que la Ley N° 11.682 (texto ordenado), no contiene ninguna disposición por la cual se le asigne un rédito presunto a los bienes raíces dados en comodato o préstamo de uso.

El fallo citado —consecuencia de una omisión de la ley,— ha inducido a introducir una modificación expresa que contemple y grave el rédito presunto obtenido en casos como el expuesto.

Art. 41. — Se presume de derecho que el valor locativo de todo inmueble urbano, no es inferior al fijado por la Administración Nacional del Agua, o en su defecto, al establecido por las municipalidades para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. A falta de estos índices, el valor locativo podrá ser apreciado por la Dirección.

En los casos de inmuebles cedidos en locación, usufructo, uso, habitación o anticresis, por un precio inferior al arrendamiento que rige en la zona en que los mismos están ubicados, la Dirección podrá estimar de oficio el rédito correspondiente.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 11, segundo párrafo y 14 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado); artículo 60 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

La presunción legal contenida en la ley anterior, de que el valor locativo de los inmuebles equivale, por lo menos, al 5 % sobre su valuación fiscal, carece de eficacia en los hechos y lo que es más, dificulta la aplicación de otros índices de valuación mucho más ajustados y representativos.

La Administración Nacional del Agua y las Municipalidades, a los efectos de la determinación de las tasas que aplican, valúan el poder rentístico de los inmuebles, previo un detenido estudio por parte de su personal técnico. Dichos valores locativos, establecidos por reparticiones con plena autoridad en la materia, son los índices que este artículo adopta de pleno derecho.

La presunción “de jure” se justifica ampliamente, por cuanto si se aceptan las valuaciones fijadas para la determinación y pago de las tasas de un servicio público, no puede pretenderse adoptar otro valor locativo distinto para la liquidación de los réditos gravables. El valor locativo no puede variar por el hecho de pasar de una órbita impositiva a otra.

Y para los casos en que no existan los referidos índices, el mismo artículo, en el segundo párrafo del apartado primero, prevé el procedimiento a seguir.

El segundo apartado, tiende a evitar maniobras para simular un menor alquiler que el que realmente corresponde, sea dando apariencia de locación a bajo precio a un usufructo gratuito, sea en alguna otra forma.

Art. 42. — Los que perciban arrendamientos en especie, declararán como rédito el valor de los productos recibidos, entendiéndose por tal el de su realización en el año fiscal, o en su defecto, el precio de plaza al final del mismo. En este último caso, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza citado, se computará como beneficio o quebranto del año en que se realizó la venta.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 65 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

La disposición inserta en la nueva ley, es similar a la contenida en la Reglamentación del 2 de enero de 1939.

Art. 43. — A los efectos de esta ley, se consideran propietarios los compradores de inmuebles a plazos, aun cuando no hubiesen obtenido el título definitivo.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 13 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Reproduce, con las adaptaciones que requiere el nuevo régimen, el artículo correlativo antes citado.

Art. 44. — Los contribuyentes que transmitan gratuitamente la nuda propiedad del inmueble, conservando para sí el derecho a los frutos —de cualquier clase que sean—, uso o habitación, deben declarar el rédito que les produzca la explotación o el valor loca-

tivo, según corresponda, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aun cuando se hubiere estipulado su pago.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Al referirnos a este artículo, es necesario contemplar la doble situación que se presenta:

- a) *Contribuyente que transmite gratuitamente la nuda propiedad del inmueble, conservando para sí el derecho a los frutos, uso o habitación.*

No obstante haber dejado de ser propietario del inmueble, el contribuyente es titular de todo lo que produce el bien (resultado de la explotación, valor locativo, etc.) y como tal debe declararlo, sin deducir alquiler o arrendamiento alguno aun cuando se hubiese convenido su pago.

- b) *Titular de la nuda propiedad.*

Para este contribuyente no existe rédito ni quebranto alguno, ya que sólo es dueño del inmueble, pero no tiene derecho alguno sobre los frutos, uso o habitación. Es titular, en síntesis, de un capital que se considera que, a los efectos impositivos, no le reditúa en ninguna forma, aun cuando se hubiese convenido el pago de alquileres o arrendamientos al anterior propietario.

Persíguese, con la nueva disposición introducida en el cuerpo legal, evitar maniobras observadas por la Dirección, mediante las cuales ciertos contribuyentes —con el fin de pagar menos impuesto— transmiten la nuda propiedad del inmueble y conservan para sí el derecho a los frutos, uso o ha-

bitación, abonando un alquiler o arrendamiento al nuevo titular del derecho de propiedad del bien.

Supongamos el siguiente caso:

	m\$.n.
Inmueble rural de un valor de	2.000.000
Rédito que produce al dueño su explotación agrícola-ganadera	200.000

El contribuyente se desprende de la nuda propiedad, que transmite gratuitamente a 4 hijos (m\$.n. 500.000 c/u.) pagando a su vez un arrendamiento del 5 % sobre el valor del inmueble.

La renta de m\$.n. 200.000 que obtenía el padre, se reduce a m\$.n. 100.000 como consecuencia del arrendamiento de m\$.n. 100.000 (5 % s/m\$.n. 2.000.000) que abonará a sus cuatro hijos. Estos, por otro lado, declararían m\$.n. 25.000 cada uno como renta.

Si suponemos finalmente que las personas indicadas no poseen otras rentas, tendremos:

Contribuyente	Impuesto que se paga	
	Antes de transferir la nuda propiedad	Después de transferir la nuda propiedad
	m\$.n.	
Padre (1)	37.996	15.092
Hijo (2)	—	1.626
Hijo (2)	—	1.626
Hijo (2)	—	1.626
Hijo (2)	—	1.626
Total	37.996	21.596

(1) Viudo sin cargas de familia. (2) Casado con dos hijos.

Como se ve, se disminuiría el impuesto en m\$.n. 16.400, equivalente a un 43,16 %.

La situación expuesta, también se ha planteado por contribuyentes que no abonando arrendamiento o alquiler alguno por el inmueble cuya nuda propiedad han transferido, pretendieron que se fijara un valor locativo o arrendamiento presunto deducible en el balance impositivo.

Réditos de la 2ª categoría. — Renta de capitales mobiliarios

Art. — 45. — Constituyen réditos de la segunda categoría:

- a) Los derivados de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago;
- b) Los dividendos de acciones de sociedades constituidas en el país, sin tener en cuenta el origen de los fondos con los cuales se realiza su pago (reservas anteriores, ganancias de capital, rentas exentas de impuesto, etc.);
- c) Los réditos de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos;
- d) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones;
- e) Las rentas vitalicias, los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida y la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento en los seguros para casos de vida y títulos o bonos de capitalización; y la misma diferencia en los seguros mixtos, cuando el capital no se haya pagado por muerte del asegurado;
- f) Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Sin embargo, estos réditos serán considerados como de la 3ª ó 4ª categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 17 y 24, inciso e) de la Ley N° 11.682 (texto ordenado); artículos 66 y 75 del Decreto Reglamentario del 2 de enero de 1939 y artículo 6º, apartado III —tercer párrafo— del Decreto-Ley N° 18.229/43.

Comentario.

En general, sigue a la ley en vigor, en cuanto incluye en la 2a. categoría de réditos los provenientes de capitales mobiliarios y similares. Sus reformas básicas pueden concretarse en lo siguiente:

1º — Reproduce la disposición anterior —artículo 6º, apartado III tercer párrafo del decreto-ley Nº 18.229/43— conforme con la cual son gravables los dividendos de acciones, sin consideración a la fuente u origen de los fondos con los cuales se pagan. Si bien este aspecto ha sido objeto de un amplio análisis en la exposición de motivos formulada por el Ministro de Hacienda con fecha 30 de diciembre de 1943, se considera necesario insistir en los fundamentos del artículo, a fin de que las futuras interpretaciones que del mismo se hagan, contemplen adecuadamente el propósito perseguido con su sanción.

La solución que acuerda el artículo está en perfecta concordancia con los principios estipulados en nuestras leyes de fondo, que otorgan plena personería a la sociedad anónima y la distinguen y separan respecto a la del accionista.

Económicamente, la solución tampoco es extemporánea, porque la renta del accionista proviene de una inversión que produce un rendimiento, en el cual no entra a averiguar, ni le interesa, si una parte está integrada con rentas exentas o ganancias de capital. La preocupación del inversor es el rendimiento en sí mismo y no el origen de los factores que concurren a formarlo. Su utilidad se desvincula, así, de las utilidades producidas a favor de la sociedad que, como ente, obtiene beneficios que le son propios. Vale decir, todo lo que perciba el accionista como consecuencia de su condición de tal, en dinero o en especie (acciones liberadas, por ejemplo), representa para él un fruto producido por su acción, y este hecho no se desvirtúa por la circunstancia de que dichos dividendos estén integrados con utilidades de capital, exentas, etc. (primas de emisión, revalorización de activos, etc.).

Es lógico, entonces, que la exención juegue para la sociedad anónima que es el sujeto de la renta exenta, pero no es lógico que se prolongue también a la persona del accionista, que no recibe una porción de esa renta eximida, sino que obtiene un dividendo, un rédito perfectamente caracterizado y único, que, como tal, constituye íntegramente materia imponible, puesto que deriva de una inversión y no de la conducción personal de una empresa. Además, cabe agregar que el sistema propuesto es el que mejor armoniza con la técnica de la liquidación del impuesto. Pretender exigir al accionista el pago sobre el rédito imponible de la sociedad y no sobre el dividendo, significaría tenerlo siempre vinculado con los ajustes y rectificaciones que la Dirección, y a veces las mismas sociedades anónimas, pueden efectuar en el balance impositivo, lo que resultaría de todo punto de vista engorroso y complicado.

2º — Constituyen materia imponible los ingresos que se perciban por la transferencia de derechos. Es ésta una disposición que iguala situaciones que hoy se contemplan diferencialmente, al par que evita la evasión fiscal.

Es el caso de los derechos de llave o marca. Un comerciante que vende su llave y sufre una pérdida, no puede deducir el quebranto conforme con la ley anterior. Sin embargo, debe admitirse que esa pérdida es una consecuencia directa de su comercio, es algo inherente al ejercicio de su actividad de comerciante, y está igualmente vinculada al comercio la ganancia que en esa operación pudiera obtener. La llave, la marca, los derechos que constituyen el activo nominal, forman un núcleo único con los bienes con que el comerciante negocia; se venden los productos a mérito de la marca que los acredita o en atención al prestigio de la firma que los produce, etc., (llave). Luego, marca, llave y mercaderías, son términos que se complementan, y si se gravan con el impuesto, los resultados de la venta de mercaderías, también deben estar sujetos al gravamen los derivados de la venta de llave, marcas y otros derechos similares.

Estas utilidades, por la naturaleza de la operación que las genera, deberían ser incluidas dentro de la tercera categoría de réditos, pero en atención a una mejor ordenación del texto legal, se las ha incluido dentro de la segunda categoría.

3º — En materia de seguros, el artículo 19 exime las indemnizaciones que en forma de capital o renta se reciben por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad. Pero en aquellos contratos que significan una operación de ahorro, como son el seguro para caso de vida, y cuando en el seguro para caso de vida y muerte el capital asegurado se paga al vencimiento del plazo y no por causa de muerte o incapacidad, no cabe la exención aludida.

De igual manera, se gravan otras operaciones de ahorro que involucren una ganancia, como ser las provenientes de participaciones en seguros sobre la vida y de títulos o bonos de capitalización.

4º — El inciso f), que se refiere a las obligaciones de no hacer, lleva a la ley, no una modificación al régimen anterior, sino una estipulación concreta de un hecho que ha debido ser materia interpretativa. El caso común que contempla este inciso, es aquel en que se abona una suma determinada de dinero a una persona (un competidor, por ejemplo) para que no ejerza una actividad. Es evidente que el importe pagado representa para el beneficiario el valor actual de las rentas que el ejercicio de esa actividad le habría de reportar en el futuro un lucro cesante. Y esas rentas actualizadas constituyen materia imponible.

Art. 46. — Se considera regalía, a los efectos de esta ley, toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia del dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc., cualquiera sea la denominación asignada.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 67 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Reproduce la disposición similar de la reglamentación de las Leyes Nros. 11.682 (texto ordenado) y 11.683 (texto ordenado).

Art. 47. — Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, se presume, a los efectos del impuesto, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc., devenga un tipo de interés no menor al fijado oficialmente para descuentos comerciales.

Si la deuda proviene de ventas a plazo, la presunción rige aún cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 19 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y 76 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Coordina las normas análogas contenidas en la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y su reglamentación.

Art. 48. — Los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas u otras entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten al exterior rentas de títulos públicos, cédulas, bonos, debentures y demás valores al portador —excluido los dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 59— deberán retener e ingresar a la Dirección el 20 % de esa suma. El impuesto así ingresado se considera único y definitivo.

Cuando el pago de esa clase de réditos se efectúe en el país, se retendrá e ingresará a la Dirección el 27 % de las sumas pagadas o acreditadas, salvo que los tenedores hayan declarado los valores respectivos a la Dirección, en la forma y tiempo que disponga el Reglamento, no pudiendo posteriormente reclamarse compensación o devolución alguna pasados los 15 días del cobro.

Cuando los tenedores a que se refiere el párrafo anterior hayan hecho la declaración ante la Dirección, individualizando sus valores al portador, los emisores, agentes pagadores, etc., deberán retener e ingresar la tasa básica del 5 %, salvo los casos en que, atento al carácter del titular, se resuelva eximirlo de la retención.

Se considera a los efectos del impuesto a los réditos, que las cláusulas por las cuales los emisores (entidades públicas o privadas) toman a su cargo el gravamen sobre la renta de títulos y demás valores al portador que emitan, se refieren a la tasa básica, quedando los emisores sujetos a las obligaciones que les impone el presente artículo como agentes de retención del remanente de impuesto, cuando los tenedores no hayan declarado dichos valores o se realice el pago o acreditación al exterior.

La Dirección exigirá directamente a los emisores el impuesto que hayan dejado de retener o ingresar, aún si se tratase de entidades públicas, sin perjuicio de su acción contra los tenedores para el cobro total del impuesto.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 5º del decreto-ley Nº 18.229/43.

Comentario.

Este artículo establece las normas a las que habrán de ajustarse las retenciones que deberán efectuar los emisores o agentes pagadores u otras entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten rentas de valores al portador, excepto sobre dividendos para los cuales el artículo 59 establece un tratamiento especial.

En términos generales, el artículo 48 reproduce las normas del artículo 5º del decreto-ley Nº 18.229/43, claro está adecuando las tasas de retención al propósito perseguido en cada caso. En síntesis, el sistema es el siguiente:

- a) Cuando los agentes pagadores giren o acrediten réditos de la naturaleza mencionada, a tenedores del exterior, corresponde retener el 20 % como pago único y definitivo;

La tasa del 10 % que regía conforme con el decreto-ley Nº 18.229/43, era insuficiente para

evitar la evasión fiscal que ensayaban en gran escala contribuyentes que debían satisfacer tarifas superiores. El procedimiento era muy sencillo: bastaba que el beneficiario domiciliado realmente en el país consignara uno supuesto en el exterior y se hiciera acreditar la renta. En esta forma no era necesario ni siquiera que se girasen tales beneficios;

- b) Los contribuyentes que perciban esta clase de rentas, pero que no se individualizan en la forma y tiempo que exige la Dirección, sufrirán la retención del 27 % sobre las sumas que se le paguen o acrediten. Esta tasa contempla el aumento del 2 % de la tarifa básica;
- c) Cuando los tenedores reúnan el requisito aludido en el apartado anterior —individualización— los agentes pagadores retendrán la tasa básica del 5 %.

Réditos de la 3ª categoría. — Rentas del Comercio, Industria, etc.

Art. 49. — Constituyen réditos de la tercera categoría:

- a) Los derivados del ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria ejercida por el propietario de la tierra o por arrendatarios y de cualquier otra actividad que constituya negocio de compra-venta, cambio, venta o disposición de bienes;
- b) Los derivados de la actividad de comisionista, rematador, consignatario, corredor y despachante de aduana y demás auxiliares de comercio, como así también otras actividades similares;
- c) Las participaciones en los beneficios de cualquier clase de sociedades, aún accidentales, que tengan por objeto la realización de algún lucro;
- d) Los demás réditos no incluidos en las otras categorías.

Quando la actividad profesional, oficio, prestación de servicios u ocupación lucrativa que menciona el artículo 63 se complementa con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etc.) el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como réditos de la tercera categoría.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 20 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y artículo 6°, apartado I, del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Repite disposiciones contenidas en la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y decreto-ley N° 18.229/43.

El inciso d), trata de evitar que se sostenga la posible exención de una renta no enunciada, expresa o implícitamente, en el texto de la ley, y elimina la duda que podría surgir para encuadrar esa misma renta en alguna de las distintas categorías.

La parte final del artículo, soluciona las cuestiones que se han planteado en aquellos casos en que, además, de la prestación de un servicio, existe simultáneamente una explotación comercial o viceversa. Estas situaciones, comunes en ciertas actividades, plantearon, en algunos casos, el problema de determinar si parte del beneficio atribuible a la actividad profesional debía excluirse de la tercera categoría.

Si bien en la actualidad el problema —por su importancia fiscal— ha quedado reducido, toda vez que la tasa básica es uniforme e igual para todos los contribuyentes de existencia visible, subsistiría en parte —de no haberse solucionado en la forma que se ha hecho— por los mínimos no imponibles, distintos en la tercera y cuarta categoría, ya que en ésta, se incrementan con los adicionales del 20 % y 10 % sobre los primeros y segundos m\$u. 6.000 de remuneración, respectivamente.

La razón por la cual se ha resuelto que todos los beneficios del tipo indicado son de tercera categoría, radica en que en tales casos existe una verdadera empresa, con organización, capitales, personal, etc., y no una simple prestación de servicios profesionales, oficio, etc. No es posible delimitar la retribución asignable a la actividad personal

—renta de cuarta categoría— pues es indudable que, en la forma en que se realiza, constituye con las demás actividades comerciales integrantes de la explotación, un solo negocio.

Art. 50. — El resultado del balance impositivo del único dueño y de las sociedades y asociaciones, se considera íntegramente distribuido a aquél o entre los socios de estas últimas, aún en caso de no acreditarse en sus cuentas particulares.

Tratándose de sociedades en comandita por acciones, el resultado del balance impositivo se considera distribuido en la parte que corresponda a los socios solidarios, la que se determinará, aplicando la proporción que, por el contrato social, corresponda a dichos socios en las utilidades o pérdidas.

Para la parte que corresponde a los socios comanditarios de las entidades a que se refiere el apartado anterior y para las restantes sociedades y asociaciones no incluidas en el presente artículo, se aplicarán las disposiciones contenidas en los artículos 56 al 62.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 85 (último párrafo) del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939 y artículo 6º, apartado II, del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Por este precepto legal el resultado impositivo se considera íntegramente distribuido al dueño o entre los socios, aun cuando en los hechos se utilice para otros fines (reservas no admitidas a los efectos del balance impositivo, aumentos de capital, etc.).

Art. 51. — Cuando los beneficios provengan de la enajenación de bienes, se entiende por rédito bruto el total de las ventas netas, menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. Se considera venta neta el valor que resulta de deducir a las ventas brutas las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares, de acuerdo con las costumbres de plaza.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 22 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Unifica disposiciones de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y las completa y precisa en lo atinente a su redacción.

Art. 52. — Para practicar el balance impositivo, la existencia de mercaderías deberá computarse de acuerdo a alguno de los siguientes métodos:

- a) Costo de producción o adquisición;
- b) Costo en plaza;
- c) Precio en 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.

En el caso de títulos, acciones, cédulas, debentures o bonos, cuyas operaciones de compra y venta originan resultados alcanzados por el impuesto, se admitirá que tales valores se consignen en el inventario a la cotización que tengan en bolsa.

En el caso de inmuebles, éstos se inventariarán al precio de compra o valor de construcción efectivamente pagado por el contribuyente, pero en todos los casos, la ganancia o pérdida derivada de su venta se determinará mediante el procedimiento indicado en el último párrafo del artículo 4º.

La Dirección podrá aceptar y/o aplicar otros sistemas de valuación de inventarios que no sean los previstos en este artículo, cuando se adapten a las modalidades del negocio, sean uniformes y no ofrezcan dificultades a la fiscalización.

Elegido uno cualquiera de estos métodos de valuación, no podrá ser variado sin autorización de la Dirección y previo los ajustes que deberán efectuarse de acuerdo a lo que disponga la Reglamentación. Autorizado el cambio de método, se aplicará a partir del ejercicio futuro que fije la Dirección.

Los inventarios deberán consignar en forma detallada, la existencia de cada artículo con su respectivo precio unitario.

Con el balance impositivo debe presentarse copia de la memoria, balance anual, estado demostrativo de ganancias y pérdidas y estados analíticos que la Dirección exija.

En la valuación de los inventarios, no se permitirán deducciones en forma global por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precio o contingencias de otro orden.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 22 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), y artículos 94, 95 y 98 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Refunde y coordina las disposiciones de la Ley número 11.682 (texto ordenado) y su decreto reglamentario, a la vez que introduce nuevas normas tendientes a contemplar las modalidades especiales de ciertos tipos de empresas y la práctica observada en el comercio y la industria en general.

El asunto referente a la valuación del inventario queda resuelto —con las nuevas normas— en una forma técnica y práctica a la vez.

Lo que más interesa es que el método que adopta el contribuyente sea siempre el mismo. Esto, unido a que no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección, la que en tales casos dispondrá previamente los ajustes que corresponda —a fin de evitar que como consecuencia del cambio se eluda el pago de gravamen— e indicará a partir de qué fecha futura entrará en vigor el nuevo sistema, impiden especular con la elección de uno y otro método. Más aún, la opción especulativa puede resultar, en definitiva, perjudicial para el propio contribuyente.

En síntesis, al considerar este aspecto, se ha tratado de colocarse en un punto de vista práctico, dejando al arbitrio del contribuyente la forma de valuar su mercadería, claro está siempre que encuadre en las disposiciones legales.

Debe agregarse que, los sistemas que fija la ley no excluyen la posibilidad de utilizar otros, siempre que sean uniformes (porque de lo contrario se alterarían arbitraria-

mente los resultados), se adapten a las modalidades del negocio y no ofrezcan dificultades a la fiscalización.

A ese respecto, cabe indicar que tales métodos podrán ser aceptados por la Dirección, o impuestos por ésta cuando lo juzgue necesario.

Por el penúltimo párrafo del artículo que se comenta, se dan amplias facultades a la Dirección para exigir que el contribuyente le envíe todos los estados analíticos (discriminaciones de gastos, movimiento de reservas, etc.) y demás elementos que aquélla juzgue necesarios para la verificación.

Art. 53. — A los fines de este impuesto, se considera mercadería toda la hacienda —cualquiera sea su categoría— de un establecimiento agropecuario, siendo en consecuencia computable, en el balance impositivo, el resultado de su enajenación total o parcial.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Durante la vigencia del régimen anterior, se planteó reiteradamente la discusión, sobre si la hembra reproductora en un establecimiento ganadero de cría es mercadería o capital.

Ese aspecto doctrinario, revestía importancia, por cuanto según fuese el carácter que se le asignara, pagarían o no impuesto a los réditos los beneficios obtenidos en las ventas de tales animales.

La cuestión fué resuelta adoptando un temperamento ecléctico, pero que prácticamente daba a la hembra reproductora el carácter de capital.

Esa solución puso de manifiesto lo peligroso de la tesis que sustenta, toda vez que facilita, mediante maniobra, la evasión legal del impuesto que nos ocupa.

En efecto, se ha observado que la solución arbitrada ha inducido a muchos ganaderos a dotar a la explotación de una nueva estructura jurídica, que trae como consecuencia un menor ingreso de impuesto. La forma más común de evadir el gravamen, consiste en transformar una explotación unipersonal en sociedad anónima o una entidad civil en una sociedad de capital anónimo o de responsabilidad limitada, etc.

La evasión se produce al avaluar la hacienda transferida a la nueva entidad al precio de plaza, que asciende a precios pocas veces superados. En esta forma, la diferencia entre el valor de transferencia y el costo asignado en los inventarios no paga impuesto a los réditos.

Supongamos el caso de un ganadero criador de vacuno. En 1933, el valor promedio de venta de sus vacas ascendía a m\$. 65 por cabeza, precio éste que conceptúa como costo probable a los efectos del aforo en sus inventarios. Se transforma en sociedad anónima, asignando a las vacas transferidas el precio de plaza que importa m\$. 150. En virtud de haber adoptado el sistema de costo fijo estimativo, obtiene una utilidad de m\$. 85 por vaca (m\$. 150 menos m\$. 65) que escapa al gravamen.

En un establecimiento de cierta importancia, pongamos por caso 5.000 cabezas, el 40 % son hembras reproductoras, vale decir que normalmente tiene alrededor de 2.000 vacas. Al efectuar la liquidación de su establecimiento, el ganadero obtiene una utilidad de m\$. 170.000 que, conforme con la ley anterior, no tributaría impuesto a los réditos.

Esa situación se agrava, por cuanto la ganancia en cuestión escapa también al impuesto a los beneficios extraordinarios. La situación expuesta y el hecho de que la venta de hembras reproductoras, está estrechamente vinculada a la explotación ganadera, han inducido a incorporar al texto legal, la disposición del artículo 53.

Legislación extranjera.

Australia. — País de características económicas similares al nuestro, grava el beneficio obtenido en la venta de la hacienda, cualquiera sea su categoría.

Art. 54. — Cuando el contribuyente retire para su uso particular o de su familia o destine mercaderías de su negocio a actividades cuyos resultados no están alcanzados por el impuesto (recreo, stud, donaciones a personas o entidades no exentas, etc.), a los efectos del presente gravamen se considerará que tales actos se realizan al precio que se obtiene en operaciones onerosas con terceros.

Igual tratamiento corresponderá dispensar a las operaciones realizadas por una sociedad por cuenta de y a sus socios.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Estando la empresa organizada y destinada a obtener un beneficio, no es lógico ni justo suponer que un determinado número de operaciones —salvo las motivadas por fluctuaciones de precios en el mercado etc.— deje de reportar al contribuyente el lucro correspondiente.

Es frecuente en el comercio, la industria, etc., que el contribuyente retire mercaderías para uso personal o de su familia y aun de terceros o las destine a actividades cuyos resultados no están alcanzados por el impuesto. En estos casos, la ley establece, que tales actos se considerarán realizados al precio que se obtiene en operaciones onerosas con terceros. El contribuyente es pues, respecto de su negocio (sea sociedad o único dueño) una tercera persona y como tal, todas las operaciones que realice con la empresa deben dejar a ésta el margen normal de beneficios.

La disposición que se comenta evitará, asimismo, maniobras tendientes a fraguar retiros de bienes para uso particular, que luego son vendidos a terceras personas por los

contribuyentes a quienes se los han cargado al precio de costo.

El apartado final del artículo reconoce el mismo fundamento que el expuesto precedentemente. La organización de la empresa se ha hecho para obtener un beneficio; luego, todas sus operaciones deben responder a esa finalidad.

Art. 55. — Para establecer las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las normas siguientes:

- a) Para contabilizar las operaciones en moneda extranjera deberá seguirse un sistema uniforme y los tipos de cambio a emplear serán los que fije la Reglamentación para cada clase de operaciones;
- b) En el balance impositivo anual se computarán como diferencias de cambio las efectivamente realizadas, salvo lo dispuesto en el inciso c);
- c) Las diferencias de cambio que se produzcan por operaciones que constituyen inversiones de capital, se imputarán al costo de los bienes respectivos.

Para establecer la ganancia o pérdida de cambio efectivamente realizada, a que se refiere el inciso b), se aplicarán —a los efectos impositivos— los siguientes sistemas a opción del contribuyente:

- I) Revaluación anual de los saldos impagos, en cuyo caso se computarán las diferencias que se produzcan con ese motivo, como así también las que se originen entre la última valuación y el importe del pago o cobro total o parcial de los saldos;
- II) Diferencias directas, o sea las que resulten entre los valores asentados originariamente en los libros y el importe del pago o cobro total o parcial de los saldos;

Adoptado uno de estos dos sistemas, no podrá ser variado sin previa conformidad expresa de la Dirección.

Cuando por razones de contabilidad y previa autorización de la Dirección, las operaciones en moneda extranjera se asienten en forma distinta a la dispuesta en el inciso a), será obligatoria la revaluación de las existencias y saldos impagos en la forma indicada en el apartado I).

Las sucursales de casas matrices extranjeras solicitarán en cada caso, que el procedimiento a seguir en materia de cambios sea previamente aprobado por la Dirección.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 120 al 125 y 127 y 130 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Reproduce, con reformas de redacción, las disposiciones contenidas en la Reglamentación General del 2 de enero de 1939.

Sociedad de capital

Art. 56. — Quedan sujetos al pago de la tasa del 15 %, que se abonará con carácter definitivo, y sin perjuicio de lo que les corresponda ingresar en concepto de ausentismo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 26 de esta ley, los réditos imponibles de:

- a) Las sociedades anónimas constituidas en el país, distribuyéndose o no dichos réditos a los accionistas;
- b) Las sociedades en comandita por acciones, constituidas en el país, en la parte que no corresponde a los socios solidarios de conformidad con el artículo 50, distribuyan-se o no a los accionistas;
- c) Las sociedades de capital, cualquiera sea su denominación, constituidas en el extranjero, tengan o no sucursales, agentes o representantes en el país, sin consideración al ulterior destino de tales réditos;
- d) Las asociaciones civiles y demás entidades a que se refiere el segundo apartado del inciso f) del artículo 19, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 20 de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado) y 6º (III y IV apartados) del decreto-ley Nº 18.229/43.

Comentario.

En el corto lapso de aplicación de las normas del decreto-ley Nº 18.229/43, se ha puesto en evidencia que el sis-

tema creado en materia de imposición a las utilidades generadas por las sociedades de capital, era insuficiente para anular o mitigar, en forma satisfactoria, la evasión del impuesto que el anonimato del capital permitía llevar a cabo sin ninguna dificultad dentro del régimen de la Ley número 11.682 (texto ordenado).

En efecto, los titulares de valores al portador, continuaron evadiendo parte del impuesto, aunque con menor intensidad, recurriendo para ello a alguno de los siguientes procedimientos:

1. Dividendos distribuidos en el país.

Conforme con el régimen del decreto-ley N° 18.229 de 1943, las sociedades de capital al entregar los dividendos a los accionistas individualizados ante la Dirección, sólo retenían el 3 % a cuenta del impuesto que éstos debían satisfacer conforme con la liquidación del conjunto de sus rentas.

Fácil es advertir que la condición anónima del capital, permite efectuar la distribución simulada de las acciones —pertenecientes en realidad a un sólo titular— a varias personas, reduciendo o anulando en esta forma el pago del adicional pertinente. Así, por ejemplo, un contribuyente que posee 2.000 acciones de m\$n. 1.000 cada una, a fin de cobrar el 15 % de dividendos que resuelve distribuir la compañía "A", reparte sus acciones entre 20 personas de su amistad, que no poseen rentas imponibles, los que proceden a individualizarse ante la Dirección como dueños de las acciones.

Veamos la importancia de la evasión en este caso, muy común en la práctica. Supongamos —a título de una mayor simplicidad—, que tanto el verdadero titular como los accionistas simulados, no tienen cargas de familia ni poseen otras fuentes de réditos.

El accionista verdadero tendrá que pagar sobre los m\$.n. 300.000 de dividendos de acciones, m\$.n. 56.072, resultante del siguiente cálculo:

Renta imponible:

$$\$ 300.000 - \$ 2.400 = \$ 297.600.$$

Impuesto:

$$(\text{tasa básica } 3 \% \text{ y adicional}) = \$ 56.072.$$

El impuesto representa en este caso el 18,7 % de los dividendos.

En cambio, el total que se abonará distribuyendo las acciones entre 20 personas asciende a m\$.n. 11.640 según los siguientes cálculos:

Renta imponible:

$$\$ 300.000 : 20 = \$ 15.000 \text{ (importe a declarar por cada persona).}$$

$$\$ 15.000 - \$ 2.400 = \$ 12.600 \text{ (renta imponible para cada persona).}$$

Impuesto:

$$\$ 582 \text{ para cada uno.}$$

El impuesto total a satisfacer asciende a m\$.n. 11.640 o sea el 3,88 % del total de los dividendos.

Del ejemplo expuesto, se advierte como, con el régimen anterior, era factible reducir a guarismos mínimos el monto del gravamen que legalmente correspondería satisfacer al verdadero contribuyente.

2. Dividendos distribuidos a accionistas del exterior.

El pago único y definitivo del 10. % sobre las rentas de los valores al portador, girados o acreditados al extranjero, mitiga, pero no soluciona satisfactoriamente el problema que creaba la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

En efecto, la situación de privilegio subsiste toda vez que el recargo del 7 % sobre la tasa básica, no representa ni remotamente el adicional que pudiera corresponder a la gran mayoría de beneficiarios. Es sabido que gran parte de las utilidades giradas al extranjero, pertenecen a pocas entidades que, por lo general, son empresas de servicios públicos que gozan a la vez de otros privilegios, emergentes de la situación de monopolio que les garantizan las leyes de concesión. Asimismo, en épocas normales, residen en el extranjero fuertes terratenientes argentinos, los que pagarían la módica tasa del 10 %, cuando muchos de ellos tendrían que satisfacer, prácticamente, la máxima del 25 %.

Esta situación de ventaja impositiva a favor del contribuyente extranjero, ha dado lugar a maniobras de contribuyentes locales, para abonar solamente el 10 %. Para ello, bastaba trasladar ficticiamente la sede social de la entidad o el domicilio del accionista, al extranjero.

Otro procedimiento de evasión, muy generalizado, consistía en transferir la totalidad o parte de los bienes a un tercero residente en el exterior, manteniendo el propietario local la administración de su fortuna y percibiendo las rentas correspondientes, por las que satisfacía un impuesto inferior al que legalmente hubiera debido tributar.

En Inglaterra, desde 1936, el Fisco está autorizado a incluir dichos réditos en la liquidación del administrador, cuando estima que la operación ha tenido un objetivo fiscal.

Esta evasión legal se corrige mediante una adecuada tasa —20 %— que tenderá a nivelar la desigualdad impositiva, existente entre el tenedor argentino y extranjero de valores al portador.

Se podrá argüir, como se ha hecho en algunas oportunidades, que medidas de esta naturaleza retraerán la inversión, tan necesaria y beneficiosa, de los capitales foráneos, que han contribuido y contribuyen al desarrollo de nuestra economía. Al respecto, cabe reconocer que esos capitales han impulsado en efecto, el progreso argentino, pero en com-

pensación el país también les ha sido muy útil. Asimismo, estos capitales han venido y siguen viniendo, movidos por la certeza de un rendimiento satisfactorio, toda vez que al capitalista no le interesa otra cosa que la productividad de sus inversiones.

La fuga o retraimiento de los capitales no se operará además, por cuanto el régimen implantado establece una imposición moderada, si la comparamos con la vigente en otros países.

3. Utilidades no distribuidas.

De conformidad con el régimen impuesto por el decreto-ley- N° 18.229/43, la entidad abona a cuenta de futuras distribuciones el 10 % de la utilidad reservada. Dicho sistema, si bien atenúa la magnitud de la evasión que se operaba con la Ley N° 11.682 (texto ordenado), —retención de la tasa básica del 5 %— no soluciona satisfactoriamente el problema.

Es indudable que, el sistema aludido permite a los accionistas de las sociedades de capital anónimo, proceder al acrecentamiento de sus reservas o a la distribución de los beneficios en su caso, en forma legal o disimulada según sus conveniencias fiscales.

En efecto, en años en que los beneficios resultaban elevados o el conjunto de las rentas del accionista debía tributar una tarifa superior al 10 %, no se efectuaba distribución alguna o se hacía en un monto tal que el accionista pagara el menor impuesto posible. En otros términos, el anonimato del capital facilita la regulación de las utilidades percibidas por el accionista.

Esto, sin perjuicio de la distribución simulada de utilidades que es factible llevar a cabo mediante préstamos a los accionistas, que luego se cancelan gratuitamente, liberalidades, etc. En esta forma, los beneficiarios llegan a percibir los dividendos sin tener que abonar el adicional correspondiente.

Se podrá argüir, que el nuevo régimen no impide la realización de la misma maniobra, toda vez que la sociedad podrá no distribuir dividendos o regulará su entrega a los accionistas, en forma tal que éstos no tributen una tasa superior al 15 %. Al respecto, cabe significar que el problema se reduce notablemente, pues el número de accionistas con rentas que deben tributar una tasa superior a la indicada, permitirá que la Dirección siga de cerca la evolución del capital de éstos.

Por otra parte, la no distribución de las utilidades, innecesarias para la empresa, puede dar lugar, en determinados casos —cuando en algún ejercicio se distribuyan utilidades acumuladas con posterioridad al año 1945, en un monto superior al beneficio impositivo— a que tales ganancias tributen dos veces el gravamen, aunque en distinto período fiscal.

Esas deficiencias han hecho necesario arbitrar medidas que tiendan a contemplar eficazmente las fallas contenidas en el decreto-ley N° 18.229/43, adoptando a tal efecto un sistema de impuesto distinto a los aplicados hasta el presente, pues como se ha expresado, no llenaban satisfactoriamente la finalidad de una justa tributación.

Es indudable que, un sistema práctico, hubiera sido aquél que gravara exclusivamente a las sociedades de capital en función de la tasa de rendimiento del capital en explotación, eliminando del campo de imposición a los accionistas de la misma. Este procedimiento, que fué recomendado por el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones, tiene la virtud de eliminar por completo el problema de la individualización de los accionistas, pues éstos excluirían de su liquidación impositiva los dividendos percibidos.

Tal sistema, que parte del principio económico de la capacidad de producción de utilidades de las empresas, tiene la desventaja de prescindir completamente de la capacidad contributiva de las personas físicas, principio este básico de

un sistema equitativo de tributación y que inspiró siempre el régimen de la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Por otra parte, conspira contra la aplicación de dicho sistema, la complejidad técnica que requiere una adecuada determinación del capital propio de la empresa, generador de los beneficios.

Por último, cabe hacer notar que la vigencia simultánea con el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, podría dar lugar a que se lo conceptuara como una superposición de gravámenes sobre la misma materia imponible.

Descartada, por las razones expuestas, la imposición a las sociedades de capital sobre la base de su capacidad de rendimiento de utilidades, se analizaron los distintos regímenes que se adoptan en las legislaciones extranjeras, para obviar el problema fiscal originado por el anonimato del capital. En general, puede afirmarse que, la mayoría de los países lo ha resuelto arbitrando soluciones en las que priva el interés fiscal, aun cuando se sacrifican— total o parcialmente— los principios teóricos sobre la materia.

Dentro de los sistemas de imposición a las sociedades de capital, quizás el más justo —si se descarta el que grava la utilidad conforme con su capacidad de rendimiento—, de fácil aplicación y que mantiene el principio de la capacidad contributiva inherente a todo sistema tributario, que repose sobre un fundamento de equidad impositiva, es el adoptado por los artículos 56 al 62, que a grandes rasgos se asemeja al que adopta Australia sobre la misma materia.

En síntesis, el procedimiento es el siguiente: todas las sociedades de capital quedan sujetas al pago de la tasa del 15 % que se abona con carácter definitivo. Para evitar que los accionistas vuelvan a tributar nuevamente el impuesto sobre dichas utilidades, se admite que los mismos incluyan en la declaración jurada de conjunto los dividendos que cada uno de ellos ha percibido y por otra parte computen como pago a cuenta el impuesto que resulte de aplicar su tasa general sobre el monto de los dividendos; pero en nin-

gún caso, el impuesto a deducir podrá superar el 15 % satisfecho por la sociedad.

Con este procedimiento, se evita o se reduce la magnitud del problema de evasión fiscal que permitían realizar los regímenes anteriores. En efecto, si bien no se impide en forma absoluta la posibilidad de que los accionistas distribuyan sus acciones a fin de no pagar una tasa superior al 15 % —antes podían pagar solamente la tasa básica del 3 %— cabe observar que los contribuyentes que tributan el 15 %, podrán ser fiscalizados con cierta facilidad.

Asimismo, puede ocurrir —como se ha expresado— que algunas de las sociedades no distribuyan dividendos cuando los mismos, en manos de los accionistas tengan que tributar una tasa superior al 15 %. Al respecto cabe observar que dicha situación puede resultar onerosa para los interesados, toda vez que en el año en que se resuelva distribuir los dividendos acumulados, tributarán nuevamente el gravamen, siempre, claro está, que los mismos superen a la utilidad imponible. Es el único caso en que, dentro del nuevo régimen, puede verificarse la doble imposición.

Por otra parte, la Ley N° 11.683, texto nuevo, concede facultades a la Dirección para considerar como utilidades distribuidas, entregas simuladas a los Directores o accionistas, tales como préstamos, etc., que luego se cancelan por pérdidas y ganancias.

Por último, la tasa que actualmente rige para los dividendos girados al exterior —20 %— anula por completo la conveniencia de constituir, ficticiamente, domicilio fuera del país.

Legislación extranjera.

Brasil. — La sociedad paga el impuesto cedular. El accionista sólo paga sobre los dividendos percibidos, el impuesto global.

Chile. — La sociedad paga el impuesto en la cédula del comercio e industria. El accionista abona también el gravamen en la cédula de capitales mobiliarios y el global (doble

imposición). Cuando la sociedad no distribuya dividendos paga también impuesto global.

Colombia. — Las sociedades pagan el impuesto básico adicional, como si fueran personas físicas. Los accionistas no pagan sobre los dividendos recibidos.

Perú. — La sociedad paga el impuesto en la cédula del comercio e industria. El accionista sólo paga sobre los dividendos percibidos el impuesto global, traducido en una tasa fija compensatoria.

EE. UU. — La sociedad paga el impuesto sobre sus utilidades y el accionista tributa nuevamente el gravamen sobre los dividendos percibidos (doble imposición). Además la sociedad paga una sobretasa para las utilidades no repartidas.

A pesar de que aplica la doble imposición establece un impuesto especial a las sociedades, que a fin de evitar el impuesto progresivo de los accionistas no repartan utilidades suficientes.

Canadá. — Salvo casos especiales, la sociedad paga el impuesto sobre sus utilidades y el accionista tributa nuevamente sobre los dividendos percibidos (doble imposición).

El Fisco puede considerar como distribuida la reserva que estime excesiva.

Los préstamos a los accionistas se consideran como dividendos, salvo excepciones legales.

Legisla especialmente sobre la sociedad controlada directa o indirectamente por una persona o grupo de familia domiciliado en el país (sociedades personales) y ha dispuesto que las utilidades de esas entidades, distribuidas o no, se consideran a los fines del impuesto como si hubieran sido totalmente distribuidas.

Por otra parte, cuando una sociedad destina a reservas sumas excesivas el Fisco está facultado para establecer cuál es el importe que considera excesivo y si no es distribuido en el ejercicio la grava en manos del accionista como si efectivamente hubiera sido distribuida. Ello, sin perjuicio del sistema general de doble imposición que existe.

Asimismo, todo préstamo a los accionistas, siempre que no estuviese vinculado a las operaciones de la sociedad, es considerado como dividendo y gravado en manos del accionista en el año que se haya acordado.

Australia. — La sociedad abona el impuesto y el accionista lo computa como pago a cuenta del gravamen que le corres-

ponde sobre los dividendos percibidos de acuerdo a un régimen especial.

El Fisco puede considerar como distribuida la ganancia que estime reservada en exceso.

Para evitar la evasión, aplica sobre las utilidades de la sociedad una tasa extraordinaria cuando considera que los beneficios distribuidos no son razonables. A ese fin determina cuáles son los beneficios que debieran distribuirse.

Inglaterra. — La sociedad paga el impuesto por cuenta de los accionistas quienes computan como pago a cuenta lo abonado por la empresa.

El Fisco puede considerar como distribuida la ganancia que estime reservada en exceso.

Hace pagar el impuesto por cuenta del accionista pero en casos de utilidades no distribuidas puede considerar que la distribución se ha realizado a efectos de aplicar la tasa adicional.

Francia. — La sociedad paga el impuesto sobre sus utilidades y el accionista abona nuevamente el gravamen sobre los dividendos (doble imposición).

A pesar de que aplica la doble imposición al gravar a la sociedad y al accionista, hace pagar una tasa complementaria sobre las utilidades no distribuidas.

Art. 57. — A los efectos del artículo anterior, las sociedades constituidas en el extranjero se presumen de capitales, salvo prueba en contrario.

Cuando dichas sociedades fueren de personas, entendiéndose por tales las compuestas exclusivamente por socios con responsabilidad personal ilimitada, se presume, para todos los efectos de esta ley, que los réditos imponibles pertenecen a una sola persona de existencia visible, salvo que se compruebe debidamente la cantidad de socios personal e ilimitadamente responsables y la participación que a cada uno de ellos corresponde en las utilidades, en cuyo caso se dividirán los réditos según su pertenencia.

Si son sociedades mixtas, la parte de utilidades que corresponde a los socios sin responsabilidad personal ilimitada, estará sujeta al impuesto que establece el artículo 56 y sobre el remanente se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior.

Cuando se pague o acredite a sociedades de capital constituidas en el exterior, que no tengan sucursal, agente o representante en el país, réditos de cualquier categoría, corresponderá que el que

los pague o acredite retenga e ingrese a la Dirección el 20 % de esas sumas. Este pago reviste el carácter de definitivo.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 6º, apartado IV del decreto-ley Nº 18.229/43.

Comentario.

Este artículo, contiene casi textualmente las disposiciones del artículo 6º, apartado IV del Decreto-Ley Nº 18.229/43, con el agregado de una disposición especial que persigue aclarar, en forma expresa, que todos los réditos que perciban entidades de capital constituídas en el exterior —independientemente de dividendos— deben sufrir una retención del 20 %, y el impuesto así abonado reviste el carácter de definitivo. Las razones que fundamentan un impuesto de carácter real sobre los réditos girados al exterior, han sido expuestas detalladamente en la exposición de motivos del referido decreto, publicada en el año 1944.

Art. 58. — Cuando las sociedades anónimas, etc., distribuyan dividendos en un monto superior a la utilidad impositiva del ejercicio fiscal, deberán abonar sobre esta diferencia la tasa única y definitiva del 15 %.

El impuesto que estas sociedades tengan pagado sobre las reservas constituídas antes de la vigencia de estas disposiciones —calculadas conforme con lo establecido por el decreto del Poder Ejecutivo Nº 2711 del 14 de julio de 1943 y la tasa que corresponda sobre las reservas no distribuidas por los ejercicios cerrados dentro del régimen del Decreto Nº 18.229/43— se considerará como ingreso a cuenta del impuesto que deben abonar sobre el excedente de dividendos a que se refiere el apartado anterior.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 6º, última parte del tercer apartado, del Decreto-Ley Nº 18.229/43.

Comentario.

Este artículo contempla el tratamiento que corresponde acordar a los dividendos integrados con utilidades no

distribuidas y acumuladas en ejercicios anteriores. Para armonizar con las demás disposiciones relativas a la tributación de las sociedades de capital y de los accionistas, se ha establecido que tales reservas, al ser distribuidas, deben satisfacer como tasa única y definitiva el 15 %.

Ahora bien, como estas sociedades han satisfecho el impuesto sobre una parte de estas reservas, constituidas antes de la vigencia de las nuevas disposiciones, se admite que tales sumas se computen como ingreso a cuenta del impuesto que la sociedad debe abonar sobre tales distribuciones.

Un ejemplo: supongamos que una sociedad que obtuvo en 1946 una utilidad sujeta a impuesto, de m\$n. 100.000, resuelve distribuir m\$n. 150.000. Impositivamente, deberá entenderse que de los m\$n. 150.000 que se distribuyen, corresponden m\$n. 100.000 al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 1946 y el excedente a utilidades obtenidas y reservadas por la sociedad en años anteriores.

El impuesto a pagar es el siguiente: sobre m\$n. 100.000 del ejercicio 1946 se aplica la tasa del 15 %, vale decir, m\$n. 15.000. Sobre los m\$n. 50.000 restantes, deberá tributar también la tasa del 15 %, o sean m\$n. 7.500, pero a este importe corresponderá deducir el impuesto satisfecho con anterioridad, calculado conforme con el decreto del Poder Ejecutivo N° 2711 del 14 de julio de 1943, y la tasa que corresponda sobre las reservas no distribuidas por los ejercicios cerrados dentro del régimen del Decreto-Ley N° 18.229/43.

Art. 59. — Las sociedades anónimas, en comandita por acciones, etc., que paguen o acrediten dividendos o utilidades a beneficiarios en el exterior, deberán retener e ingresar a la Dirección, con carácter definitivo, el 5 % de esa suma, sin perjuicio del 15 % abonado por la sociedad conforme lo dispone el artículo 56.

Cuando el pago de esta clase de réditos se efectúe en el país, se retendrá e ingresará a la Dirección el 12 % de las sumas pagadas, salvo que los tenedores hayan declarado a la Dirección los valores respectivos de dichos réditos, en la forma y tiempo que disponga el Reglamento, no pudiendo posteriormente reclamarse compensación o devolución alguna pasados los 15 días del cobro.

La Dirección exigirá directamente a los emisores el impuesto que hayan dejado de retener o ingresar.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 5º del Decreto-Ley Nº 18.229/43.

Comentario.

Este artículo prevé el caso de dividendos girados al exterior. Se consigue mediante el mismo, que tales utilidades se graven, en definitiva, con un impuesto real del 20 %.

Asimismo, los tenedores de acciones domiciliados en el país, que no se han individualizado sufrirán la retención del 12 % sobre las sumas pagadas, con lo cual se grava a tales beneficiarios con la tasa máxima del 27 %.

Art. 60. — Los dividendos o utilidades que las sociedades de capital reparten a sus accionistas, en dinero o en especie, quedan íntegramente sujetos al impuesto, cualquiera sean los fondos sociales con que se realice su pago, como ser: reservas anteriores cualquiera sea la fecha de su constitución; ganancias de fuente extranjera, de capital, exentas de impuesto, provenientes de primas de emisión, etc., ya se repartan en dinero, mediante acciones liberadas o en cualquier otra forma.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 6º, apartado III, del Decreto-Ley Nº 18.229/43.

Comentario.

Dentro del sistema de la Ley Nº 11.682 (texto nuevo), subsiste la situación implantada por el régimen del Decreto-Ley Nº 18.229/43, conforme al cual las utilidades no imponibles en manos de la sociedad anónima (exentas, etc.), lo son en cambio en la persona del accionista a quien llegan esos beneficios bajo la forma de dividendos.

Este criterio, se encuentra justificado desde todo punto de vista. Sin perjuicio de hacer notar que la discrimina-

ción de la parte de dividendos integrada con renta exenta, de fuente extranjera, etc., ocasiona serias dificultades de orden material, debe hacerse resaltar que la solución dispensada en el sentido de separar la renta de la sociedad respecto de los réditos del accionista, concuerda plenamente con los principios contenidos en nuestras leyes de fondo, que otorgan plena personería a la sociedad anónima y la distinguen y la separan respecto de la del accionista. Económicamente, la solución tampoco es objetable, porque la renta del accionista proviene de una inversión que produce un rendimiento, en el cual no entra a averiguar ni le interesa si una parte está integrada con renta de títulos exentos o ganancia de capital. La preocupación del inversor, es el rendimiento en sí mismo y no el origen de los factores que concurren a formarlo. Su utilidad, se desvincula así de las utilidades producidas a favor de las sociedades que, como ente, obtienen beneficios que le son propios.

Ahora bien, establecido que el accionista es un simple inversor de capitales, todo lo que perciba de la sociedad en su carácter de tal —siempre que no constituya el recupero del valor nominal de su acción—, implica para él un fruto o un producto de esta inversión. No interesa al respecto que lo que perciba como consecuencia de su carácter de accionista sea dinero o especie. Tampoco le interesa que la utilidad que obtiene —en moneda, en acciones liberadas, o en cualquier otra forma—, provenga de la distribución de utilidades del año, de reservas anteriores, de revaluaciones del activo de la sociedad, de primas de emisión o de cualquier otra forma, siempre, claro está, que el bien que perciba tenga un valor económico. Así, por ejemplo, la acción liberada que percibe el accionista como consecuencia de la distribución de beneficios integrados con las primas de emisión de acciones, percibidas en 1944 por la sociedad, si bien para ésta han constituido una utilidad de capital —exenta del gravamen—, no ocurre lo mismo con respecto al beneficiario, para quien es el producto de su cuota parte de capital que posee en la sociedad.

Art. 61. — Los accionistas o socios computarán como pago a cuenta de los dividendos o utilidades percibidas, las sumas que resulten de aplicar las siguientes normas:

- a) Si la tasa general del conjunto de sus réditos es igual o superior al 15 % que corresponde abonar a la sociedad, deducirán el importe que resulte de aplicar dicho porcentaje sobre los dividendos percibidos;
- b) Si la tasa general del conjunto de sus réditos es inferior al 15 % que corresponde abonar a la sociedad, sólo deducirán el importe que resulte de aplicar la tasa general citada sobre los dividendos percibidos.

Entiéndese por “tasa general”, el porcentaje que resulte de relacionar el total de impuesto que debe pagar el contribuyente —aplicando las tasas básica y adicional, del artículo 84—, con el monto de renta imponible.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

El propósito que se persigue con las normas que integran el capítulo “Sociedades de Capital”, fluye fácilmente de su articulado. La sociedad satisface el 15 % sobre sus utilidades imponibles y el accionista incluye los dividendos que ha percibido, a fin de que éstos concurren a establecer su verdadera capacidad contributiva.

La inclusión de los dividendos en la declaración jurada de conjunto del titular de las acciones, tiene los siguientes efectos:

- 1º Aumenta la tasa que recae sobre las demás rentas;
- 2º Cuando la tasa general del gravamen que resulta para el conjunto de sus réditos supera el 15 %, la diferencia entre aquélla y el 15 %, se aplica sobre el monto de los dividendos percibidos;

3º En ningún caso la rebaja de impuesto que admite el artículo 61, dado su carácter de pago definitivo, podrá ser utilizada para compensar el gravamen que recae sobre otras rentas.

Expuestas a grandes rasgos, las características del sistema de imposición a las utilidades generadas por las sociedades de capital, conviene formular algunos ejemplos, que ilustrarán sobre el particular.

1º Supongamos que una sociedad anónima, obtiene un beneficio impositivo de m\$n. 1.000.000, de los cuales distribuye m\$n. 700.000 a sus accionistas. Conforme con las normas en vigor, la entidad deberá satisfacer un impuesto equivalente al 15 % sobre la utilidad impositiva, o sea m\$n. 150.000. El accionista "A", casado, sin cargas de familia, percibe m\$n. 60.000 en concepto de dividendos y además obtiene una utilidad de m\$n. 20.000 generada por su profesión de comisionista. Asimismo, su ~~propiedad urbana~~ le produjo un quebranto de m\$n. 30.000. **Propiedad urbana**

La liquidación del impuesto la tendrá que hacer en la forma siguiente.

	m\$n.	
Rentas netas:		
Dividendos	60.000	
Comisiones	20.000	80.000
<hr/>		
Deducciones:		
Quebranto de 30.000	30.000	
Mínimo no imponible y cargas de familia	6.000	36.000
<hr/>		
Renta neta sujeta a impuesto	44.000	
Impuesto		5.080

A los efectos de calcular la rebaja de impuesto a que se refiere el artículo 61, se hace necesario depurar las rentas netas, restando de cada una de ellas (dividendos y co-

misiones), las deducciones que incidan sobre el conjunto de las rentas netas (quebranto de negocio y mínimo no imponible y cargas de familia).

En el caso planteado, se deberá considerar que el dividendo sobre el que corresponde calcular la rebaja de impuesto, está dado por los m\$. 60.000, menos m\$. 27.000 —parte de las deducciones asignable a los dividendos—, que resultan de la siguiente relación:

$$\frac{60.000 \times 36.000}{80.000}$$

Al resultado perseguido se llega directamente, calculando la tasa general sobre la base del total de las rentas netas —prescindiendo de deducciones—, en lugar de la renta imponible. La fórmula a aplicar sería:

$$\frac{\text{Impuesto} \times 100}{\text{Total rentas netas}}$$

En el caso del ejemplo, la tasa general aplicable sobre el monto de los dividendos percibidos será:

$$\frac{\text{m}\$. 5.080 \times 100}{\text{m}\$. 80.000} = 6,35 \%$$

Como la tasa general del impuesto es inferior al 15 %, corresponde calcular la rebaja de impuesto (artículo 61, inciso b), en la forma siguiente:

$$\frac{6,35 \times \text{m}\$. 60.000}{100} = \text{m}\$. 3.810.$$

Por consiguiente el impuesto que tendrá que ingresar el accionista asciende a m\$. 1.270 (m\$. 5.080 — m\$. 3.810).

2° — Pongamos por caso ahora, que un accionista “B” ha percibido m\$. 100.000 de dividendos y a su vez obtiene

una utilidad de m\$n. 50.000 de su negocio: El impuesto que tendrá que abonar se calcula en la forma siguiente:

Rentas netas:	m\$n.	
Dividendos	100.000	
Utilidad del negocio	50.000	150.000
Deducciones:		
Mínimo no imponible	4.800	
Cargas de familia	1.200	6.000
Renta neta sujeta a impuesto		144.000
Impuesto		26.220
Tasa general: $\frac{\text{m\$n. } 26.220 \times 100}{\text{m\$n. } 150.000}$	= 17,48 %.	

Como la tasa general del impuesto es superior al 15 %, corresponde calcular la rebaja de impuesto (artículo 61, inciso a), en la forma siguiente:

$$\frac{100.000 \times 15}{100} = \text{m\$n. } 15.000.$$

Impuesto que resta ingresar m\$n. 11.220.

Comentario.

A través de los ejemplos expuestos, se advierte el propósito que se persigue con el sistema implantado: la sociedad es el contribuyente "de jure" y la masa de accionistas el contribuyente "de facto". Vale decir, son éstos los que realmente soportan el gravamen sobre las utilidades distribuidas.

Un ejemplo: Si la sociedad obtuvo una utilidad de m\$n. 1.000.000 y satisface m\$n. 150.000 en concepto de impuesto, le quedará para distribuir entre sus accionistas m\$n. 850.000 (m\$n. 1.000.000 — 150 000), y son éstos los que en forma indirecta abonan en definitiva el gravamen, al recibir el saldo entre el beneficio imponible y el impuesto.

Consecuente con esta realidad, la norma legal admite al accionista computar como pago a cuenta de los dividendos, hasta un 15 % de los mismos.

El propósito que persigue el régimen de la ley en esta materia es, pues, evidente: que cada accionista —sea éste poseedor de acciones ordinarias o preferidas— soporte en definitiva el 15 % del gravamen. Se podrá argüir que en el caso de acciones preferidas, la sociedad se ha comprometido abonar a su poseedor un porcentaje mínimo sobre su cuota-parte de capital y que, en tal caso, la sociedad no podrá reducirles este por ciento, fijado como condición al emitirse tales acciones. Al respecto, cabe responder que los dividendos que se entregan al accionista —preferido— tienen el impuesto a los réditos pago hasta un 15 % y este gravamen ha sido satisfecho por la sociedad en virtud de que el Fisco le ha otorgado el carácter de contribuyente “de jure”. No existe ningún motivo para que se acuerde un tratamiento de excepción a los poseedores de acciones preferidas a costa de los accionistas ordinarios, quienes serían en definitiva los que cargarían con el gravamen sobre las utilidades en cuestión. Un ejemplo demostrará lo absurdo que implicaría la adopción de un sistema de esta naturaleza.

Supongamos que una sociedad cuyo capital está constituido por un 50 % en acciones ordinarias y el 50 % restante en acciones preferidas (con la obligación de abonar un 10 %) obtuvo m\$. 1.000.000 de utilidad y satisfizo m\$. 150.000 en concepto de impuesto. La sociedad reparte m\$. 850.000. Si las acciones preferidas no pagaran su parte de gravamen, éste tendría que ser soportado íntegramente por las acciones ordinarias. En este caso las acciones preferidas percibirán m\$. 500.000 y las ordinarias m\$. 350.000, vale decir, los accionistas ordinarios tendrían que soportar el 30 % sobre las utilidades de la sociedad que se les ha repartido pero sólo tendrían derecho a compu-

tar como pago a cuenta hasta un 15 %, mientras que los poseedores de acciones preferidas que no han sufrido disminución alguna sobre su dividendo (10 % sobre el valor nominal de la acción), tienen derecho, sin que nada lo justifique a deducir el impuesto que recae sobre estas utilidades hasta un 15 % y que en rigor lo abonaron los accionistas ordinarios. En esta forma, los poseedores de acciones preferidas, en realidad percibirán un dividendo del 11,50 % en lugar del 10 % a que tienen derecho.

Este ejemplo, nos demuestra lo injusto e irritante que resultaría un sistema como el expuesto.

Lo que corresponde es que cada accionista, cualquiera sea su carácter satisfaga el gravamen que recae sobre sus dividendos y para que esto se concrete en la práctica, se hace necesario que la sociedad recupere el impuesto abonado en su carácter de contribuyente "de jure", deduciendo el 15 % del monto de los dividendos mínimos que correspondan al poseedor de acciones preferidas. Este procedimiento, armoniza perfectamente con el mecanismo de la ley, pues estos contribuyentes, como se ha expresado, tienen derecho a computar como pago a cuenta del impuesto hasta un 15 % en la forma indicada en el artículo 61. En rigor, el tenedor de acciones preferidas percibe el porcentaje mínimo de dividendo en la forma siguiente: 15 % en impuesto y el 85 % restante en efectivo.

Art. 62. — Las sociedades anónimas, en comandita por acciones, etc., no computarán como réditos impositivos, los dividendos de acciones percibidos de otras entidades de capital.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Este artículo contempla la situación de las sociedades de capital que, a su vez, son titulares de acciones de otras

compañías. Estas satisfacen la tasa del 15 % sobre su utilidad impositiva y la sociedad que percibe parte de las mismas en forma de dividendo, no debe considerarla sujetas al gravamen, *al sólo efecto de que estos dividendos no tributen nuevamente el impuesto en el ejercicio*. Su exclusión tiene únicamente esta sola finalidad, ya que para los demás efectos, debe integrar los réditos de la empresa. Por otra parte, este sistema permite una aplicación armónica de las disposiciones del artículo 58.

En efecto, supongamos por caso, que dentro de las utilidades impositivas de la sociedad "A", que ascienden a m\$. 1.000.000, se han considerado m\$. 400.000, correspondientes a dividendos percibidos por la sociedad "B" que satisfizo el 15 % sobre su propia utilidad impositiva.

La sociedad "A", que ha resuelto distribuir m\$. 800.000 entre sus accionistas, liquidará el gravamen en la forma siguiente:

	m\$.
Utilidad impositiva	1.000.000
Dividendos percibidos de "B"	400.000
<hr/>	
Falta tributar el 15 % sobre	600.000
<hr/>	
Impuesto a ingresar por "A"	90.000

Ahora bien, como "A" distribuye m\$. 800.000 (inferior a la utilidad impositiva) procederá en la forma indicada en el artículo 59.

Supongamos ahora que la entidad "A", resuelve distribuir m\$. 1.500.000. El impuesto que le corresponderá tributar es el siguiente:

Concepto	Renta	Impuesto
	m\$.n.	
Utilidad impositiva	1.000.000	
Dividendos percibidos de "B"	400.000	
Impuesto a ingresar sobre	600.000	90.000
Distribución de dividendos	1.500.000	
Utilidad impositiva	1.000.000	
15 % sobre el excedente (artículo 58) ..	500.000	75.000
Total del impuesto a ingresar por "A"		165.000

Réditos de 4ª categoría. — Renta del trabajo personal

Art. 63. — Constituyen réditos de la cuarta categoría los provenientes:

- a) Del desempeño de cargos públicos;
- b) Del ejercicio de profesiones liberales y oficios o de la prestación de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturaleza, en cuanto no se hallan incluidos expresamente en la tercera categoría;
- c) Del desempeño de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y de otras actividades similares;
- d) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Son también réditos de la cuarta categoría las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

También se computarán las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., en cuanto excedan de las sumas que la Dirección juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Disposición anterior correlativa.

Para el primer párrafo: artículos 21, 29 y 33, inciso b) de la Ley N° 11.682 (texto ordenado). Para el segundo párrafo: artículo 30 de la misma ley. Para el tercer párrafo: artículo 32 del texto citado.

Comentario.

Determina la categoría a que corresponden las rentas derivadas del trabajo personal y difiere de las disposiciones anteriores en lo que a redacción atañe.

TITULO III
DE LAS DEDUCCIONES

Art. 64. — Los gastos cuya deducción admite esta ley, son los efectuados para obtener, mantener y conservar los réditos gravados por este impuesto y se restarán de los réditos producidos por el bien que los origina. Cuando dichos gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener o conservar réditos —gravados y exentos— generados por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de los beneficios brutos que produce cada una de ellas, en la parte o proporción respectiva.

Cuando medien razones prácticas y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos, se deduzca de la renta de un bien determinado.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 2º de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y artículos 18 y 19 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Este artículo limita en forma terminante los gastos que pueden deducirse para determinar la renta imponible.

Para que sea procedente la deducción, debe tratarse de gastos efectuados para obtener, mantener o conservar réditos gravados. En consecuencia, cualquier gasto que persiga otra finalidad (obtener, mantener o conservar réditos exentos de fuente extranjera, ganancias no alcanzadas por el impuesto, etc.; adquirir un capital; obtener, mantener y

conservar bienes improductivos, etc.), no es deducible a los efectos de determinar la renta imponible.

Este aspecto, por no estar contemplado expresamente en la Ley N° 11.682 (texto ordenado) —aunque si lo estaba en la reglamentación (artículos 18 y 19)— ha dado lugar a que nuestros tribunales hayan declarado la inconstitucionalidad del artículo 18 citado (Banco de Olavarría S. A. Argentina y otros c/ Fisco); vale decir que, conforme con la jurisprudencia sentada al respecto, tales gastos eran deducibles íntegramente, prescindiendo de la circunstancia de que parte de ellos estaba destinada a obtener, mantener o conservar réditos no alcanzados por el impuesto.

Art. 65. — Con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrán deducir del rédito del año fiscal:

- a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas;
- b) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen rédito, excepto los excluidos por el artículo 69, inciso d). Cuando los impuestos y tasas computables como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos gravados (contribución territorial, patentes, etc.) se hayan abonado con multa, ésta será deducible de las entradas brutas, salvo cuando haya sido imputada por defraudación al Fisco;
- c) Las primas por seguros que cubran riesgos sobre bienes que producen réditos;
- d) Las sumas que pagan los asegurados por seguros para casos de muerte; en los seguros mixtos sólo será deducible la parte de la prima que cubre el riesgo de muerte. Fijase como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso, la suma de m\$n. 5.000 anuales, se trate o no de prima única;
- e) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, en los bienes que producen rédito, como: incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones;
- f) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección, originadas por delitos cometidos contra los

bienes de explotación de los contribuyentes por empleados de la misma, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones;

- g) Los gastos que origine la percepción de los réditos;
- h) Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales;
- i) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas, en la suma reconocida por la Dirección;
- j) Las donaciones a los fiscos nacional, provinciales, municipales y a las instituciones comprendidas en el artículo 19, incisos e), f) y g);
- k) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes.

Disposición anterior correlativa.

Para los incisos a), b), c), artículo 23, incisos a), b) y e) de la Ley N° 11.682 (texto ordenado); para el inciso d), artículo 11 del Decreto-Ley N° 18.229/43; para el inciso e), inciso f) del artículo 23 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado); para los incisos h) e i), artículo 32 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y para los incisos j) y k), incisos h) y c) del artículo 23 de la ley citada.

Comentario.

Enuncia este artículo aquellas deducciones que pueden efectuarse de los réditos de cualquier categoría. Todos los conceptos que en el mismo se mencionan, son deducibles para cualquier renta y categoría, con lo cual se aclara la situación dudosa que existía respecto de ciertas deducciones, en el sentido de si eran sólo viables para la tercera categoría o también para las restantes.

La parte inicial del artículo, es decir, las palabras "con las limitaciones contenidas en esta ley", son una ratificación de las otras disposiciones del nuevo régimen, que no admiten la deducción de intereses, gastos y demás erogacio-

nes que se originen para otros fines que no sean réditos gravados con el presente impuesto.

Examinando los rubros deducibles, cabe destacar, que muchos de ellos están previstos en la ley anterior, aunque aparecen ahora con una redacción más clara, otorgándosele —en algunos casos— una mayor amplitud. Asimismo, se han introducido nuevos conceptos, que se comentarán seguidamente.

El inciso a) permite la deducción de intereses provenientes de cualquier clase de deudas. La ley anterior se refiere solamente a intereses provenientes de deudas comerciales, hipotecarias y bancarias (no mencionan las particulares), situación ésta que queda aclarada en el nuevo régimen.

Además, este inciso admite la deducción de los gastos necesarios para constituir, renovar o cancelar las deudas (comisión al intermediario, sellado, honorarios del escribano en su caso, etc.) gastos que dentro de las normas anteriores no son deducibles para determinada clase de contribuyentes.

El inciso b), aclara y precisa las deducciones que se permiten efectuar en concepto de impuestos y tasas.

Introdúcese, asimismo, dentro del texto legal, una disposición en virtud de la cual se admite como gasto la multa pagada, siempre que no haya sido impuesta por defraudación al Fisco.

El inciso d), repite el concepto consagrado en el artículo 11 del decreto-ley N° 18.229/43, pero introduce una innovación, consistente en limitar el monto máximo deducible por prima que cubra el seguro de muerte, que se fija en m\$n. 5.000 anuales. Ello no quita que —como oportunamente dispondrá la reglamentación— pueda deducirse en los ejercicios siguientes la parte que excede a los m\$n. 5.000, claro está, siempre que el seguro siga en vigor. La fijación del límite tiende a evitar maniobras observadas para evadir el impuesto, mediante el pago de una prima única elevada por un seguro que luego se rescinde en el año siguiente.

El inciso f), admite las pérdidas originadas por delitos cometidos por los empleados del contribuyente, siempre que estén debidamente comprobadas a juicio de la Dirección. Incorpórase así al texto legal una norma que, aunque no estaba en el texto anterior, era de aplicación en virtud de lo dispuesto por una resolución del Consejo de dicha repartición.

Los restantes incisos del articulado, enuncian deducciones que eran admitidas en el régimen anterior.

Art. 66. — En concepto de amortización de edificios y construcciones se admitirá deducir:

- a) Por los ubicados en zonas urbanas, el 2 % de la valuación fiscal del inmueble para el pago de la contribución territorial o gravámenes provinciales análogos. Cuando el valor de la tierra sea notoriamente superior al 33 % del avalúo fiscal del inmueble, la Dirección podrá exigir que la tierra sea avaluada por separado y, en ese caso, se aplicará un coeficiente de amortización del 3 % sobre el remanente entre el avalúo total del inmueble y el valor de la tierra;
- b) Por los ubicados en zonas rurales, el 3 % sobre el avalúo fiscal, si existe, de tales edificios y construcciones, o en su defecto, sobre el valor de construcción.

Estos coeficientes serán aplicables durante todo el tiempo en que las construcciones sean utilizables. Las instalaciones, mejoras, pavimentos, refecciones, etc., se presumen de derecho incluidas en la valuación fiscal.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 10 de la Ley N° 12.599 y decreto N° 76.422 del 8 de noviembre de 1940.

Comentario.

Con anterioridad al año 1940, los inmuebles sólo eran amortizables cuando se usaban en el negocio. Las nuevas disposiciones incorporadas al texto legal —transcripción del artículo 1° del decreto del 8 de noviembre de 1940— per-

miten la amortización de todo tipo de propiedades, claro está, siempre que sean utilizados para obtener réditos gravados.

Art. 67. — A los fines del balance impositivo, las donaciones a que se refiere el inciso j) del artículo 65, se imputarán contra las rentas de la primera categoría. Si el monto de éstas fuera insuficiente, se aplicarán sucesivamente contra los réditos de la segunda, tercera y cuarta categoría.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 11, inciso c) del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Dispónese en este artículo, la forma en que se imputarán las donaciones que se admiten deducir para confeccionar el balance impositivo.

Art. 68. — Los beneficiarios de regalías podrán deducir el 25 % de estos réditos, hasta la recuperación del capital invertido.

La Dirección podrá autorizar la aplicación de coeficientes distintos al indicado, cuando circunstancias especiales así lo aconsejen.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 11 de la Ley N° 12.599.

Comentario.

Este artículo introduce una modificación al régimen anterior, en el cual la regalía se consideraba rédito neto sin deducción alguna por el capital invertido.

En la nueva ley, se ha considerado justo y razonable que se amortice el capital que origina la regalía y que se extingue por el transcurso del tiempo, sea en relación directa con su uso u otra forma.

Ahora bien, atento a que es difícil por no decir imposible establecer, a priori, qué porcentaje de la regalía co-

responde a la recuperación del capital, este artículo resuelve prácticamente el problema, considerando que el 25 % de los réditos anuales percibidos constituyen el agotamiento o desgaste sufrido por el bien aportado en su valor económico.

Supongamos una persona que posee una marca para fabricar cerveza, cuya adquisición le demandó m\$n 1.000.000 y que la cede definitivamente a cambio de una regalía por el término de siete años de m\$n. 1 por cajón vendidos en cada año. Supongamos, asimismo, que las ventas son de 400.000, 600.000 y 1.000.000 de cajones, respectivamente, en los primeros tres años y en los posteriores de 1.000.000 de cajones anuales. El beneficiario de la regalías procederá así:

A ñ o	Beneficio bruto	Amortización capital invertido 25 % del beneficio bruto	Beneficio neto
		m\$n.	
1º	400.000	100.000	300.000
2º	600.000	150.000	450.000
3º	1.000.000	250.000	750.000
4º	1.000.000	250.000	750.000
5º	1.000.000	250.000	750.000
6º	1.000.000	—	1.000.000
7º	1.000.000	—	1.000.000
Total ...	6.000.000	1.000.000	5.000.000

Desde el 6º año inclusive en adelante, no corresponderá amortización alguna, por cuanto ya se ha deducido en los anteriores m\$n. 1.000.000, que es el capital invertido para obtener la regalía.

Sin embargo, cuando existan casos en que la norma general indicada no contemple situaciones especiales, en las cuales la recuperación del capital se produzca en una forma demasiado rápida (como podría ser el caso práctico transcrito en que se percibiera la regalía durante veinte años,

en lugar de siete) se faculta a la Dirección a autorizar la aplicación de otros coeficientes.

Art. 69. — No serán deducibles, sin distinción de categorías:

- a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo lo dispuesto en los artículos 20 al 22;
- b) Los intereses de los capitales pertenecientes al contribuyente invertidos en la empresa, las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

Cuando se hubiesen deducido los importes a que se refieren tales conceptos, los mismos se adicionarán, a los efectos del balance impositivo, a la participación del dueño o socios a quienes correspondan;

- c) La remuneración o sueldo del cónyuge o pariente del contribuyente, cuando se demuestre una efectiva prestación de servicio, se admitirá deducir la remuneración abonada en la parte que no exceda a la retribución que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios, no pudiendo exceder a la abonada al empleado —no pariente— de mayor categoría, salvo disposición en contrario de la Dirección;
- d) El impuesto de esta ley y los impuestos, tasas y derechos para adquirir, mantener o conservar capitales, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, la contribución de mejoras y de afirmados y los impuestos sobre terrenos baldíos y campos que no se explotan y los impuestos al mayor valor y a los beneficios de capital;
- e) Las sumas invertidas en adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones (gastos causídicos en juicios sucesorios y otros, escrituración de propiedades, etc.);
- f) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o a reservas de la empresa cuya deducción no se admite expresamente en esta ley;
- g) La amortización de llave, marcas y activos similares. La diferencia entre el valor de costo y el de venta será computable por el vendedor a los efectos del impuesto;
- h) Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el extranjero, ni los honorarios u otras remun-

neraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero, etc., prestado desde el extranjero, salvo que al pagarse o acreditarse esas sumas se haya retenido o ingresado a la Dirección el 20 % de las mismas en concepto de impuesto. Dicho pago será definitivo;

- i) Las donaciones no indicadas en el artículo 65, inciso j), las prestaciones de alimentos, ni los actos de liberalidad en dinero o en especie salvo autorización de la Dirección;
- j) Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas.

Disposición anterior correlativa.

Para los incisos a), b) y c), artículo 24, incisos d), a), b) y c) de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado) y para el inciso d): artículos 23, inc. b) y 24 inciso k) de la misma ley; para los incisos e) y f), artículo 24, incisos h) e i) del mismo texto; para inciso h), artículo 24, inciso e) de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Informa sobre aquellas erogaciones que no son deducibles para el cálculo de la renta sujeta a impuesto.

Repite, mejorados en su redacción, conceptos existentes en la legislación anterior e introduce otros cuya estipulación es necesaria. Seguidamente se comentarán estos últimos.

La disposición en virtud de la cual la remuneración o sueldo del cónyuge o parientes del contribuyente, no puede ser superior a la abonada al empleado —no pariente— de mayor categoría, fija un límite que evitará, en la mayoría de los casos, entrar en engorrosas discusiones referentes a la valuación de los servicios prestados. Debe hacerse notar que ese límite puede ser rebajado, cuando la tarea desarrollada motivaría un pago menor, al que se pretenda computar, si hubiera sido cumplida por un tercero. Asimismo y como pueden existir casos en que los terceros sólo desem-

peñen tareas de poca importancia, estando las de mayor responsabilidad a cargo de parientes, se faculta a la Dirección a aplicar otro temperamento ante tales eventualidades.

El inciso d), fija con nitidez ciertos preceptos que, por no estar en forma expresa en la letra de la ley anterior, han ocasionado largas discusiones y fallos adversos al criterio del Fisco. Así, por ejemplo, amparándose en la disposición del artículo 23, inciso b) de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) que admite la deducción de los "impuestos y tasas de toda índole" se ha pretendido deducir el impuesto a la herencia, criterio confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Trátase en este caso de un gasto efectuado para adquirir un capital, y como tal, no es deducible impositivamente, situación ésta que en forma expresa aclara el inciso que se comenta. Es de la esencia del impuesto, admitir deducciones por gastos que se vinculan directamente con el rédito y no admitir los que no se hallan ligados a él. El impuesto a la transmisión gratuita de bienes incide directamente sobre el capital que se hereda, reduciéndolo en la medida del gravamen. Es decir, es una quita al capital heredado, pero no un gasto que se relacione con la renta. La renta y los gastos de ella, se producen después de la transmisión del bien heredado, con prescindencia del impuesto sucesorio.

No se admiten tampoco los impuestos al mayor valor y a los beneficios de capital. En el primer caso, por cuanto el impuesto implica el costo del mayor valor que adquiere el bien como consecuencia de obras públicas realizadas (caminos, por ejemplo).

En el segundo, por tratarse de impuestos que recaen sobre ganancias que no pagan el impuesto a los réditos.

El inciso e), reconoce los mismos fundamentos del inciso d) antes comentado y aclara, asimismo, conceptos que por no estar expresamente contemplados en la ley anterior, han dado origen a interpretaciones y fallos contrarios al espíritu y finalidad que informan el régimen sobre la materia (Ibarra J. v/Fisco).

Con respecto al inciso g), cabe aclarar, respecto a los bienes inmateriales, como es el caso de la marca, llave, etc., que puedan ocurrir dos circunstancias:

- 1) Que el valor atribuído a los mismos provenga de la simple valuación que efectúa el contribuyente —establece, por propio designio, que su llave vale m\$n. 100.000 por ejemplo;
- 2) Que el valor atribuído a la llave importe una inversión real, vale decir, signifique un valor de costo, no obstante lo cual no existe término fijo de utilización del bien.

En ambos supuestos, no puede admitirse ninguna amortización, cuando la llave proviene de simple valuación no existe costo, sino una apreciación volitiva del valor de un bien, que en manera alguna puede aceptarse, so pena de autorizar amortizaciones sobre valores irreales. Y en el supuesto que la llave represente una inversión real, cuando existe costo pero no se conoce el lapso de duración del bien, tampoco puede permitirse la amortización, por cuanto se carece de uno de los elementos indispensables para establecerla (vida útil).

No obstante, cuando el activo nominal se enajena, se está en condiciones de fijar la ganancia o pérdida que tal hecho reporta, en cuyo caso y por las razones dadas al comentar el artículo 45, inciso d) de la ley, corresponde gravar con el impuesto las diferencias resultantes. Claro está que, para ello, no debe computarse como costo nada más que las inversiones reales u no las originadas por simple valuación. De lo contrario se caería al mismo problema señalado en párrafos anteriores (ganancias o pérdidas irreales por tomarse un costo que no es tal).

Cabe hacer notar que en autos "Laboratorio Suarry S. A. c/Fisco" con fecha septiembre 2 de 1940, la Suprema Corte declaró que no correspondía admitir amortizaciones sobre las marcas de comercio.

Asimismo, en autos "Cayetano Brenna Ltda. c/Fisco", la Cámara Federal, con fecha 4 de septiembre de 1939, declaró la improcedencia de las amortizaciones sobre el rubro "marca y llave" de comercio.

Respecto a las remuneraciones, sueldos y honorarios a que hace referencia el inciso h), cabe hacer notar, que su deducción en el balance impositivo, está condicionada a que respondan a los servicios efectivamente prestados, pudiendo la Dirección impugnarlas cuando las juzgue excesivas. (Artículo 71, último párrafo de la nueva ley).

El inciso j) da fuerza legal a un concepto que se aplica en la práctica. Que la ley de réditos grave las utilidades provenientes de operaciones ilícitas es perfectamente lógico, puesto que la imposición no tiene en cuenta nada más que la renta, con prescindencia de la forma lícita o ilícita de su obtención (criterio coordinado, por otra parte, con el secreto de las informaciones prescripto por la Ley de Procedimientos Nº 11.683, (texto nuevo). Pero de allí a concluir que se deben aceptar los quebrantos sufridos por el contribuyente en el desarrollo de sus operaciones ilícitas, es algo realmente insostenible. Significaría tutelar operaciones prohibidas por la ley.

Obsérvese, además, que la ley tiene en cierta forma, un fin represivo, puesto que grava las utilidades y no admite los quebrantos derivados de operaciones ilícitas.

Legislación extranjera.

En materia de impuesto sucesorio.

EE. UU. — No permite la deducción para determinar la renta imponible en el impuesto a los réditos, para lo cual la ley tiene una referencia expresa (sección 23, inciso c), punto 3, Reg. 103, año 1940, pág. 76).

Colombia. — Id., id.: Artículo 78, punto 7 del reglamento.

Australia. — Id., id.: Artículo 72, ley 1940.

Francia. — Id., id.: Bouquet. T. V., pág. 173, nota 1 y pág 398.

Deducciones especiales en la 1ª categoría

Art. 70. — Del rédito de la primera categoría, se deducirán también los gastos de mantenimiento del inmueble. A este fin, los contribuyentes deberán optar —para los inmuebles urbanos— por alguno de los siguientes procedimientos:

- a) Deducción de gastos reales a base de comprobantes;
- b) Deducción de los gastos presuntos que resulten de aplicar el coeficiente del 5 % sobre la renta bruta del inmueble, por ciento que involucra los gastos de mantenimiento por todo concepto (reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etc.).

Adoptado un procedimiento, el mismo deberá aplicarse a todos los inmuebles que posea el contribuyente y no podrá ser variado por el término de cinco años, contados desde el período, inclusive, en que se hubiere hecho la opción.

La opción a que se refiere este artículo no podrá ser efectuada por aquellas personas que por su naturaleza deben llevar libros o tienen administradores que deben rendirles cuenta de su gestión. En tales casos deberán deducirse los gastos reales a base de comprobantes.

Para los inmuebles rurales, la deducción se hará, en todos los casos, por el procedimiento de gastos reales comprobados.

Disposición anterior correlativa.

Artículos 61, inciso b) y 62 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939 y artículo 2º del decreto N° 76.422 del 8 de noviembre de 1940.

Comentario.

Las disposiciones de este artículo, tienen por objeto poner en un mismo pie de igualdad, en materia de gastos de mantenimiento, a todos los contribuyentes, lleven o no libros o anotaciones, ya que la ley anterior permitía a estos últimos, elegir, en cada año fiscal, el procedimiento que más convenía a sus intereses. Así, por ejemplo, cuando los gastos reales eran mayores que el importe que surgía de aplicar

el porcentaje, tomaban aquéllos, en tanto que si en el año siguiente eran menores que el importe que resultaba de aplicar el coeficiente, utilizaban este último.

Esta desigualdad se acentuaba aún más, por el hecho de que dentro de un mismo año, el contribuyente seguía un método para una propiedad y otro para otras; desde luego, el que más le convenía en cada caso.

Las nuevas disposiciones, solucionan en forma integral la cuestión. Si un contribuyente lleva anotaciones o conserva los comprobantes de los gastos efectuados en una propiedad, es lógico que lo haga también por los restantes inmuebles, y no sólo en un año, sino también en los siguientes.

El artículo que se comenta obliga a eso último —salvo que se opte por el coeficiente— con lo cual se fija un sistema uniforme por un término no menor de cinco años.

Aclárase, asimismo, que el coeficiente del 5 %, cuando se utilice, involucre todos los gastos de mantenimiento posibles en un inmueble.

Por último, no permite la opción a aquellas personas que forzosamente deben tener registraciones o comprobantes, las que deben deducir los gastos reales habidos.

Para los inmuebles rurales, siempre deberá hacerse la deducción por el sistema de gastos reales. Las escasas erogaciones que en general se hacen en estas propiedades, imponen la adopción de ese sistema como único, ya que permitir utilizar el coeficiente, equivaldría a acordarles un injustificado régimen preferencial.

Deducciones especiales de la 3ª categoría

Art. 71. — Del rédito de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley, podrán deducirse:

- a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio;
- b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La Dirección podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos;

- c) Los gastos de organización. La Dirección admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco años, a opción del contribuyente;
- d) Las sumas que las compañías de seguros, de capitalización y similares, destinen a integrar las previsiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares, conforme con las normas impuestas sobre el particular por la Superintendencia de Seguros u otra dependencia oficial;

En todos los casos, las previsiones por reservas técnicas correspondientes al ejercicio anterior, que no hubiesen sido utilizadas para abonar siniestros, serán consideradas como beneficios y deberán incluirse en el rédito neto imponible del año;

- e) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 9º, en cuanto sean justos y razonables;
- f) Las reservas que corresponde computar para cubrir las indemnizaciones por despido, de acuerdo con las disposiciones vigentes sobre la materia y en la forma que lo reglamente el Poder Ejecutivo;
- g) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la Reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio.

La Dirección podrá impugnar la parte de las habilitaciones gratificaciones, aguinaldos, etc., que exceda a lo que usualmente se abone por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que pueden influir en el monto de la retribución.

Disposición anterior correlativa.

Para los incisos a), b) y d), artículo 23, incisos e), c) e i) respectivamente, de la Ley N° 11.682 (texto ordenado), para el inciso c) artículo 112 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939; para los incisos f) y g), artículo 23, incisos k) y l) de la Ley N° 11.682 (texto ordenado).

Comentario.

Redactado sobre la base de las normas anteriores, este artículo importa algunas modificaciones.

En primer término, cabe dar por repetido lo expuesto al comentar el artículo 65, respecto del alcance de las palabras “con las limitaciones de esta ley”.

El inciso a), no solamente concentra todas las deducciones que permitía la ley anterior, para determinar la renta neta de la 3ra. categoría, sino que amplía estas deducciones a todos los gastos y erogaciones “inherentes” al giro del negocio, en contraposición al anterior concepto de “gastos generales ordinarios” que, en sí mismo, es limitativo (un gasto puede no ser ordinario y sin embargo ser necesario para la obtención del rédito).

El inciso e), tiene por objeto evitar que se abulten todos aquellos gastos incurridos en el extranjero, vinculados con los casos de importación y exportación. La razón es la siguiente:

Tanto los importadores como los exportadores de la Argentina, necesitan efectuar gastos en el extranjero, a fin de poder comercializar sus productos (gastos de depósito, embarque, flete, seguro, comisión al agente de compra o de venta, comisión de vigilancia, etc.). Estos gastos son deducibles en la medida que indica el artículo 9º de la ley.

Por otra parte, ya se ha expuesto en otra oportunidad, las vinculaciones que pueden existir entre los importadores y exportadores de la Argentina, respecto a las personas del extranjero. Esa misma vinculación, permite que se abulten los gastos realizados en el exterior, a fin de disminuir las utilidades de fuente argentina. Para que ello no ocurra, es necesario dejar expresa constancia que tales gastos serán deducibles en cuanto sean justos y razonables, vale decir, en tanto no superen lo que normalmente se paga por el servicio prestado. De ahí la disposición del inciso s), la que

rige sin perjuicio de lo que dispone el artículo 9º de la ley que se comenta.

La parte final del artículo habilita a la Dirección, para impedir las reiteradas evasiones que se pretenden realizar, simulando habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etc. muy superiores a los que normalmente corresponderían.

No se ha creído conveniente fijar un límite numérico estricto, por cuanto existen diversas circunstancias que deben pesarse en cada caso, a efecto de ver cuál es la retribución justa y razonable que corresponde admitir a los efectos impositivos.

Legislación extranjera.

Es muy común en las legislaciones extranjeras, sobre impuestos a los réditos, facultar al Fisco para establecer cuando determinados gastos son razonables, suficientes o insuficientes. Entre otros países pueden citarse Perú, EE. UU., Canadá, Colombia, Inglaterra, etcétera.

Art. 72. — Las sociedades anónimas podrán deducir, a los efectos de la confección del balance impositivo, los beneficios que como mínimo y obligatoriamente deben separar para constituir el Fondo de Reserva Legal.

El importe a deducir será, excepto para los Bancos, el que surja de aplicar sobre la utilidad comercial del ejercicio, el 2 % —hasta integrar el 10 % del capital social— y en cuanto efectivamente se contabilice como reserva legal.

Si la reserva legal no se hubiere contabilizado en todo o en parte, por haber sido constituida en exceso en los ejercicios anteriores al de la imposición, será admisible en éste la deducción de la parte que corresponda por aplicación del procedimiento indicado en el párrafo anterior, en cuanto dicha parte se halle realmente cubierta por la reserva ya constituida.

En caso de sociedades con ejercicios anteriores al 1º de enero de 1943, se establecerá el monto de la reserva legal que a los mismos corresponde, aún cuando no hubiera sido contabilizada. En los ejercicios posteriores, sólo podrá deducirse la reserva que faltare constituir.

Los Bancos podrán deducir, en concepto de reserva legal, el 10 % de la utilidad líquida anual, hasta que dicha reserva represente el 50 % de su capital realizado, y el capital y las reservas representen conjuntamente el 33 % de los depósitos de ahorro.

Se entiende por "utilidad comercial" y "utilidad líquida", la que surja de los balances y cuentas de ganancias y pérdidas aprobadas por la Inspección General de Justicia o por el Banco de la República Argentina, respectivamente.

La reserva legal que por aplicación de las normas expuestas hubiere sido deducida en el balance impositivo, soportará el gravamen en oportunidad de distribuirse a los accionistas o socios, o utilizarse para otros fines.

Disposición anterior correlativa.

Artículos, 10 del decreto-ley N° 18.229/43 y 28 del decreto N° 5666/44.

Comentario.

Repite, modificadas en su redacción, disposiciones de los artículos 10 del decreto-ley N° 18.229/43 y 28 de su reglamentario N° 5666/44, a la vez que puntualiza en forma expresa las utilidades sobre las cuales se calculará la reserva.

Aclara expresamente que, la reserva que se haya deducido por aplicación de las disposiciones precedentes, soportará el gravamen en oportunidad de distribuirse a los accionistas o socios, o utilizarse para otros fines.

El motivo por el cual el importe a deducir en concepto de reserva legal, es distinto en lo referente a los Bancos, radica en que éstos, por la Ley N° 12.156, están obligados a constituir una reserva que difiere de la que, para las sociedades anónimas en general, consagra el artículo 363 del Código de Comercio.

El nuevo régimen no permite deducir la reserva legal que, según el artículo 20 de la Ley N° 11.645, deben constituir las sociedades de responsabilidad limitadas. La razón de ello radica, entre otras cosas, en que, a los efectos impositivos, las sociedades de responsabilidad limitada están asimiladas a las sociedades colectivas.

Art. 73. — Las reservas y provisiones que esta ley admite deducir en el balance impositivo, quedan sujetas al impuesto en

el ejercicio en que se anulen los riesgos que cubrían. (Reserva para despido, etc.).

Disposición anterior correlativa.

Artículos, 9º y 10 del decreto-ley N° 18.229/43 y 28 del decreto N° 5666/44.

Comentario.

¡Repítese, con modificaciones en su redacción, disposiciones contenidas en los artículos correlativos citados.

Art. 74. — El monto de las amortizaciones para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir réditos gravados, se determinará anualmente aplicando, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo establecido a base del número de años de vida útil probable de los mismos.

La Dirección podrá establecer en casos especiales otros sistemas de amortización, siempre que sean técnicamente justificados y de uso comercial.

Cuando los bienes importados para destinarlos al activo fijo, lo sean por un importe superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta la República Argentina, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador de la República y el exportador del exterior. En tales casos, la diferencia que resulte no será amortizable ni deducible en forma alguna a los efectos impositivos.

A los efectos de la determinación del valor original de los bienes amortizables, no se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico, intermediarios en la operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines. Sin embargo, el valor total del bien adquirido, incluso la comisión de compra, no podrá ser superior, en ningún caso, al que corresponda admitir por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 23 de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y artículo 99 del decreto reglamentario del 2 de marzo de 1939.

Comentario.

Legisla sobre las amortizaciones por el desgaste de los bienes. La norma que contiene el artículo que se comenta, supera a las disposiciones anteriores, por cuanto no limita la amortización a los “bienes usados en el negocio”, sino que la extiende a “los bienes empleados por el contribuyente para producir réditos gravados”.

Los párrafos tercero y cuarto del artículo 74, tienden a evitar el abultamiento del valor de bienes adquiridos en el extranjero y reconocen fundamentos análogos a los que se tuvieron en mira al legislar en materia de importación de mercaderías (artículo 9° de la ley).

Art. 75. — Las amortizaciones del artículo precedente —excepto las de inmuebles— en la parte relativa a equipos de explotación instalados o adquiridos desde el 1° de enero de 1927 y utilizados en las actividades comerciales, industriales y agropecuarias, podrán ser calculadas, a opción del contribuyente, con un aumento de 20 % sobre la cuota normal de amortización, para compensar el aumento del costo de reposición.

El Poder Ejecutivo podrá variar anualmente dicho porcentaje, de acuerdo a las circunstancias, dentro del indicado coeficiente.

La deducción a que se refiere este artículo, sólo podrá hacerse efectiva cuando se cumplan los requisitos que fije el Reglamento y la Dirección respecto a la individualización de los bienes.

El exceso de amortización que así se autorice deberá constituir una cuenta especial en el pasivo del negocio, y quedará sujeto al impuesto por el importé total de las cuotas acumuladas en caso de no utilizarse en la reposición de los bienes para que fuera constituido.

Estas disposiciones se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9° del Decreto N° 18.229/43.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 9° del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Repite disposiciones del artículo 9° del decreto-ley N° 18.229/43.

Art. 76. — En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio, la Dirección podrá disponer que el valor de los bienes de que se haga cargo la nueva entidad no sea superior, a los efectos de las amortizaciones, al que resulte deduciendo de los precios de costo de la sociedad antecesora, las amortizaciones impositivas. Se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio, las ventas, transferencias, fusiones, absorciones, consolidación, etc., de una entidad con otra que, a pesar de ser jurídicamente independiente, constituyan un mismo conjunto económico.

La misma disposición rige cuando las partes que intervienen en la reorganización no sean sociedades, y aún cuando la operación haya sido realizada con anterioridad a la promulgación de esta ley.

En los casos de ventas, transferencias, etc., de fondos de comercio, realizadas por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, la Dirección podrá, cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables a dicho precio de plaza y dispensar al excedente el tratamiento que dispone esta ley al rubro llave.

La Dirección podrá dispensar análogo tratamiento, cuando lo juzgue conveniente, para los demás bienes transferidos.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 8º del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Repito, casi textualmente, las disposiciones del artículo 8º del decreto-ley N° 18.229/43.

El párrafo final faculta a la Dirección a aplicar el mismo tratamiento dispuesto en los anteriores, cuando los bienes transferidos no constituyan activo amortizable.

Art. 77. — Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quede fuera de uso (desuso), el contribuyente podrá optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 23, inciso c) de la Ley N° 11.682 (texto ordenado) y artículo 108 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Contempla un caso muy común en la industria y el comercio, consistente en que un bien que se amortiza de acuerdo con una vida útil calculada de 20 años, por ejemplo, es radiado a los 12 años de uso. En estos casos, es evidente que queda una parte del costo del bien sin amortizar (en el ejemplo 2/5).

Se produce, en consecuencia, una pérdida que llamaremos extraordinaria y que, lógico es, la deduzca el contribuyente al confeccionar el balance fiscal. A estos efectos, aquél deberá seguir alguno de estos procedimientos.

Si el bien no se vende:

- a) Seguir amortizando los 2/5 del valor original, durante los ocho años de vida que aún restan teóricamente al bien;

Si el bien se vende:

- b) Seguir amortizándolo en la forma indicada en a), hasta que se produzca la venta. Producida ésta, se restará del importe obtenido el valor aun no amortizado, el que se computará como beneficio si el importe de la venta es mayor que el costó aun no amortizado y, viceversa, como quebranto, cuando el precio de venta sea inferior;
- c) Igual procedimiento que el indicado en el caso b), pero prescindiendo de practicar amortizaciones desde el momento de la radiación del bien hasta su venta.

Este artículo, al referirse al desuso, comprende todos los casos posibles que pueden originarlo: rotura, destrucción, radiación motivada por adelantos técnicos en la industria, etc.

Deducciones especiales de la 4ª categoría

Art. 78. — En los casos de sueldos, jornales, dietas, honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas y otras retribuciones similares, sólo podrá deducirse como gasto necesario para obtener, mantener y conservar dichas rentas, el importe correspondiente al descuento que en concepto de aporte jubilatorio deben efectuar —de conformidad con las disposiciones legales en vigor— los titulares de tales rentas.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

No merece mayores comentarios; limita en forma expresa las deducciones que pueden efectuarse de los sueldos, jornales, dietas, honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas y otras retribuciones similares.

TITULO IV

DISPOSICIONES ESPECIALES

Art. 79. — En el caso de empresas de construcción, etc., en que las operaciones generadoras del rédito afectan a más de un período fiscal, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

- a) Asignando a cada período fiscal, el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra.

Dicho coeficiente podrá ser modificado —para la parte correspondiente a ejercicios aún no declarados— en casos de evidente alteración de lo previsto al contratar.

Los porcientos a que se ha hecho referencia precedentemente, se hallan sujetos a la aprobación de la Dirección;

- b) Asignando a cada período fiscal, el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinados del costo de tales trabajos.

Cuando la determinación del beneficio en la forma indicada no fuere posible o resultare dificultosa, podrá calcularse la utilidad bruta contenida en lo construido siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inciso a).

En el caso de obras que afecten a dos períodos fiscales, pero su duración total no exceda de un año, el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termina la obra. La Dirección, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de un año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etcétera).

En los casos de los incisos a) y b), la diferencia en más o menos que se obtenga en definitiva, resultante de comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos, deberá incidir en el año en que la obra se concluya.

Elegido un método, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras, trabajos, etc., que efectúe el contribuyente y no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la Dirección, la que determinará a partir de qué período fiscal futuro podrá cambiarse de método.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

El artículo precedentemente transcripto, soluciona las numerosas cuestiones que se han planteado sobre el tratamiento que corresponda dispensar a los réditos cuyas ope-

raciones generadoras afectan a más de un período fiscal, uno de cuyos casos más típicos es la construcción de edificios.

Pretender determinar para todos los contribuyentes, el beneficio que cada obra les deja en un año fiscal, es prácticamente imposible, cuando por falta de organización no se posean ciertos datos y elementos indispensables para ello (precio de costo de lo construido y no pagado, etc.). Por tal causa, la ley trata de colocarse en un punto de vista que contemple la situación especial de cada contribuyente, permitiéndole la elección del sistema que se adapte más a sus necesidades y organización, pero impidiéndole cambiar el método adoptado sin previa autorización de la Dirección.

Por último contempla la situación de las obras que comenzadas en un año se concluyen en el siguiente, pero que su construcción dura en total menos de doce meses, como así también aquellos casos en que la duración mayor de un año es motivada por circunstancias especiales. La solución que se adopta es esencialmente práctica.

Art. 80. — En los casos de enajenación de bienes con sus frutos, no extraídos a la época de la venta, permuta, etc. (tales como: viñedos, plantaciones de frutales, plantaciones de álamos y similares) el vendedor deberá abonar el impuesto sobre la ganancia obtenida en la enajenación de tales frutos.

Cuando con los elementos en poder del contribuyente no sea posible determinar la ganancia obtenida, la Dirección procederá a apreciarla a base de índices, coeficientes y demás elementos conducentes a tal fin.

Disposiciones anteriores correlativas.

No existe.

Comentario.

Tiéndese con esta norma legal, a aclarar el concepto de que cuando lo que se vende, permuta, etc., reviste simultáneamente, desde el punto de vista fiscal, el carácter de ca-

pital y venta, corresponde gravar el beneficio que se obtiene en esta última parte de la negociación, aspecto que dió lugar a discusiones, por el hecho de que se trataban de una sola y única operación, realizada en esta forma precisamente por su modalidad y naturaleza.

Art. 81. — En las explotaciones de minas, canteras u otras que impliquen un consumo de la substancia productora del rédito, se admitirá, proporcionalmente al agotamiento, una amortización del precio de costo y gastos incurridos para obtener la concesión en su caso.

La Dirección podrá autorizar otros sistemas siempre que sean técnicamente justificados y de uso comercial.

En los casos de bosques naturales y similares, corresponderá la deducción del agotamiento de la substancia productora del rédito, cuando en virtud de la tala que a tal fin se efectúe, se origine una depreciación del valor del inmueble o se reduzca su rendimiento económico.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 23, inciso c), Ley N° 11.682 (texto ordenado) y artículos 99 y 101 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939.

Comentario.

Esta disposición, que no existía en forma expresa en la ley anterior, sigue el principio de que la amortización y el agotamiento deben aplicarse sobre los valores realmente invertidos (precio de costo y gastos incurridos para obtener la concesión en su caso).

Asimismo, regula la deducción que a tales efectos se admite, en función de la mayor o menor intensidad de extracción de la substancia productora del rédito.

Así, por ejemplo, si la piedra que contiene una cantera se calcula en 100.000 toneladas y su costo es de m\$.n. 1.000.000 y se extraen anualmente 20.000 toneladas, el

agotamiento que corresponderá admitir es de m\$n. 200.000 anuales, resultante del siguiente cálculo:

$$\text{Valor de costo por tonelada } \frac{\text{m\$n. 1.000.000}}{\text{Ton. 100.000}} = \text{m\$n. 10.}$$

$$20.000 \text{ toneladas} \times \text{m\$n. 10} = \text{m\$n. 200.000.}$$

El sistema permite una deducción mayor, cuanto mayor es el tonelaje extraído, ya que está en función de este último factor.

El procedimiento puede presentar alguna de estas dos situaciones: que la cantidad de toneladas que se extrae de la cantera sea mayor o menor que la calculada, ya que prácticamente nunca será igual.

Si es mayor que la calculada, como quiera que el costo de la piedra que contiene la cantera ya ha sido deducido, no corresponderá admitir importe alguno en concepto de agotamiento por el tonelaje que se extraiga en exceso de lo calculado. Viceversa, cuando lo que contiene la mina es menor que lo calculado (demostrado por el agotamiento de la substancia o en alguna otra forma) la parte que quedaría sin amortizar —por ser inferior al calculado el tonelaje real y económicamente utilizable— se hará incidir como quebranto del año en que se presente esa situación. Sin embargo, cuando antes de agotar la mina se observe que el tonelaje a extraer es menor que el calculado, será factible ajustar el agotamiento a la nueva situación, por los períodos impositivos aún no declarados.

La parte final del artículo contempla una situación muy común en el caso de bosques naturales y similares, en los que el agotamiento de la substancia productora del rédito no origina una depreciación del valor del inmueble o una disminución en el rendimiento económico, sino por lo contrario un aumento de valor. En estos casos (bosques que al talar los árboles se transforman en campos aptos para la

agricultura y ganadería, por ejemplo) es evidente que si bien se agota la substancia que produce el rédito, se origina simultáneamente un aumento de valor en el resto del inmueble; de ahí que no sea procedente amortizar el bosque.

Art. 82. — En el caso de bosques cedidos en explotación, el beneficio que obtiene el cedente está sujeto al gravamen, aún cuando se trate de una sola operación.

La Dirección fijará los coeficientes de beneficio bruto que se obtienen en explotaciones de bosques naturales, cuando con los elementos del contribuyente, ello no fuera factible.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

En ciertas zonas del país, es común ceder en explotación bosques a cambio de un precio determinado.

Se ha pretendido sostener que en tales casos no existía rédito gravable, por cuanto se vendía un capital; dada la característica y naturaleza del objeto vendido, se entiende que tales operaciones deben caer dentro del ámbito del gravamen.

Art. 83. — Cuando en esta ley se dice: “La Dirección”, deberá entenderse “La Dirección General del Impuesto a los Réditos”.

Comentario.

Se trata de una disposición de orden.

TITULO V

TASAS DEL IMPUESTO PARA PERSONAS DE EXISTENCIA VISIBLE Y SUCESIONES

Art. 84. — Las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas —mientras no existe declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma finalidad— abonarán la tasa básica del 5 % sobre los réditos netos sujetos a impuesto.

Cuando esos réditos excedan de m\$. 5.000, los contribuyentes citados en el apartado anterior pagarán además, una tasa adicional progresiva de acuerdo con la siguiente escala:

Réditos netos imponibles anuales

De	m\$. 5.000 a		m\$. 10.000 pagarán el 2 % sobre el excedente de ...		m\$. 5.000	
			m\$.	%		
De	10.000 a	15.000	pagarán	100 más 4 s/el excedente de	10.000	
»	15.000 »	20.000	»	300 » 6 » » »	15.000	
»	20.000 »	30.000	»	600 » 8 » » »	20.000	
»	30.000 »	40.000	»	1.400 » 10 » » »	30.000	
»	40.000 »	50.000	»	2.400 » 12 » » »	40.000	
»	50.000 »	75.000	»	3.600 » 14 » » »	50.000	
»	75.000 »	100.000	»	7.100 » 16 » » »	75.000	
»	100.000 »	250.000	»	11.100 » 18 » » »	100.000	
»	250.000 »	500.000	»	38.100 » 19 » » »	250.000	
»	500.000 »	750.000	»	85.600 » 20 » » »	500.000	
»	750.000 »	1.000.000	»	135.600 » 21 » » »	750.000	
»	1.000.000 y más		»	188.100 » 22 » » »	1.000.000	

Cuando corresponda al recargo por ausentismo, se aplicará lo dispuesto en el artículo 25 de esta ley.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 13 del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

La única modificación introducida en materia de tasas para las personas físicas y las sucesiones indivisas —mien-

tras no exista declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma finalidad— consiste en la elevación de la tasa básica del 3 % al 5 %.

TITULO VI

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Art. 85. — Las disposiciones contenidas en los artículos precedentes se aplicarán en la siguiente forma:

Para los particulares, y las sucesiones indivisas cuando son sujetos del impuesto, sobre todos los réditos que perciben, se les acrediten en cuenta o se pongan a su disposición a partir del 1º de enero de 1946. Para las rentas de primera categoría, se estará a lo dispuesto por el artículo 17.

Para los comerciantes, entidades comerciales o civiles o personas asimiladas a comerciantes por la Dirección, sobre todos los réditos netos que arrojan sus ejercicios comerciales anuales cerrados en el año 1946.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 14 del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Este artículo, establece el sistema mediante el cual se empalma el nuevo régimen legal en materia de impuesto a los réditos, con la declaración de los beneficios del año en curso.

El concepto con que se ha encarado este aspecto de la aplicación del nuevo sistema, es de fácil comprensión: se ha querido evitar las dificultades que podría originar la aplicación de dos regímenes de liquidación en el mismo año.

A ese efecto, se ha buscado la fórmula mediante la cual todos los beneficios comprendidos en el año en el cual la ley se sanciona, quedan afectados por las nuevas disposiciones.

Legislación extranjera.

En los Estados Unidos de América, es muy común sancionar leyes relativas al impuesto a los réditos, con carácter retroactivo, como surge de los datos siguientes:

Ley de	Sancionada el	Con efecto al
1913	3 de octubre	1º de marzo
1916	8 » septiembre	1º » enero
1917	3 » octubre	1º » »
1918	24 » febrero	1º » »
1921	23 » noviembre	1º » »
1928	29 » mayo	1º » »
1940	25 » junio	1º » »

Art. 86. — Los contribuyentes mencionados en los apartados primero y segundo del artículo 50, que cierran ejercicios anuales que abarquen parte de los años 1945 y 1946, deducirán del impuesto del año 1946 que resulta de la aplicación de esta ley, un 2 % sobre la parte proporcional —en función al tiempo— de la renta correspondiente al año 1945, en la forma que disponga la Reglamentación.

En cuanto a las sociedades mencionadas en el artículo 56, que cierran balances que abarquen parte de los años 1945 y 1946, deberán abonar el 15 % establecido en el artículo citado, solamente sobre la parte de las utilidades atribuibles al año 1946, determinadas en función al tiempo, salvo que, a la fecha de la sanción del presente decreto-ley, se hubieren distribuido los dividendos. En este caso, la sociedad deberá ingresar como pago definitivo, el 5 % sobre el monto de las utilidades no distribuidas correspondientes a dicho año y los agentes pagadores, a su vez, deberán retener e ingresar un 10 % complementario sobre los dividendos acreditados o girados al exterior, cuando tal retención fuera factible; de lo contrario deberán suministrar a esta Dirección la nómina de los beneficiarios, bienes que posean en el país, nombre de sus representantes y sus domicilios y demás informaciones que se les requiera, tendientes a hacer efectiva la suma adeudada.

Disposición anterior correlativa.

Artículo 15 del decreto-ley N° 18.229/43.

Comentario.

Esta disposición, tiene por objeto hacer tributar el aumento del gravamen que significa la aplicación de la nueva tasa básica, únicamente a las rentas producidas en el curso del año 1946, en que comienza a aplicarse el nuevo régimen.

A tal fin, es necesario deducir del impuesto calculado sobre la renta neta total, la proporción de aumento de impuesto que corresponda atribuir a la porción de renta producida en el año 1945. Esta situación, se ha de presentar con frecuencia, ya que existen numerosos contribuyentes, cuyos balances comerciales abarcan parte de los años 1945 y 1946.

De no haberse previsto esta disposición, se aplicaría la nueva tasa básica, a utilidades que, a pesar de estar comprendidas en balances cerrados en 1946 —que por tal razón deben ser declaradas en el referido año— han sido producidas en un período en que regía un impuesto menor como es el de la ley anterior.

Véase, a través del siguiente ejemplo, cómo incide la rebaja autorizada por el artículo que se comenta:

Supóngase un contribuyente casado, que posee las siguientes rentas netas:

	<u>m\$.n.</u>
Rentas de propiedades	100.000
Utilidad del comercio, determinada s/la base de un balance anual cerrado el 30 de junio de 1946	100.000
	<hr/>
Renta neta total año 1946	200.000

El impuesto que correspondería tributar al contribuyente del ejemplo, por aplicación de las tasas del artículo 84, asciende al siguiente importe, previa deducción del mínimo no imponible y cargas de familia:

	m\$.n.
Tasa básica 5 %	9.700
Tasa adicional:	
Cuota fija	11.100
Cuota variable 18 %	16.920
	<hr/>
Impuesto total	37.720

Como en el presente caso se trata de un contribuyente que entre sus rentas declaradas en el año 1946 incluye una porción que corresponde considerar producida en el año 1945 —50 % de m\$.n. 100.000— por cuanto el balance comercial comprende seis meses de 1945 y seis meses de 1946, debe aplicarse las normas vigentes, a fin de que, por la parte de renta atribuible al año anterior, no se tribute el aumento que ocasiona la tasa básica del artículo 84.

Obsérvese cómo se establece el monto del impuesto que corresponde deducir a los efectos expresados:

- a) Utilidad correspondiente al año 1945 (50 % de m\$.n. 100.000) 50.000
- b) Renta neta año 1946 200.000
- c) Relación existente entre a) y b): $\frac{50.000 \times 100}{200.000} = 25 \%$

Vale decir, la renta del año 1945 representa el 25 % del total. Para establecer la renta neta sujeta a impuesto correspondiente al año 1945, sobre la cual corresponde aplicar la rebaja del 2 % de impuesto, se procede así:

	m\$.n.
d) 25 % sobre m\$.n. 6.000 (total de deducciones del conjunto de las rentas neta)	1.500
e) Renta neta sujeta a impuesto por el año 1945: m\$.n. 50.000 — 1.500	48.500
f) 2 % de rebaja de impuesto sobre m\$.n. 48.500 ..	970
g) Impuesto que abonará el contribuyente (m\$.n. 37.720 — 970)	36.750

Para los casos de sociedades de capital, este problema impositivo queda resuelto con lo dispuesto por el segundo apartado del artículo 86, elaborado sobre la base de los mismos principios que informan la primera parte del artículo.

Se contempla también la situación de aquellas entidades que, a la fecha de la sanción del nuevo régimen, habían procedido a la distribución de los dividendos. La sociedad, en tal caso, no puede dar cumplimiento estricto a las normas contenidas en la primera parte de la disposición, y es por ello que sólo se le exige el ingreso del 5 % de las utilidades no distribuidas, con el fin de integrar el 15 % que debe tributar esta parte de los beneficios.

En estos casos los accionistas individualizados residentes en el país, pagarán la diferencia entre el 3 % retenido —conforme con las disposiciones del decreto-ley número 18.229/43— y la tasa general que les corresponda en definitiva, en oportunidad de la liquidación del impuesto correspondiente al año 1946.

Art. 87. — Cuando los accionistas perciban dividendos distribuidos con posterioridad a la sanción de este decreto-ley, correspondientes a ejercicios que abarquen parte de los años 1945 y 1946, computarán como pago a cuenta de dichos dividendos, las sumas que resulten de aplicar las siguientes normas:

- a) Si la tasa general del conjunto de sus réditos es igual o superior a la tasa promedio que corresponde abonar a la sociedad (10 % y 15 % para las utilidades correspondientes a los años 1945 y 1946, respectivamente), deducirán el importe que resulte de aplicar dicho porcentaje promedio, sobre los dividendos percibidos;
- b) Si la tasa general del conjunto de sus réditos es inferior a la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior, sólo deducirán el importe que resulte de aplicar la tasa general citada, sobre los dividendos percibidos.

Si los dividendos han sido distribuidos con anterioridad a la sanción de este decreto-ley, los accionistas computarán como pago a cuenta, las sumas que se les ha retenido conforme con las disposiciones del Decreto Nº 18.229/43.

Disposición anterior correlativa.

No existe.

Comentario.

Este artículo, tiene por finalidad reglamentar la forma del cálculo de la rebaja del gravamen, en el caso de que los dividendos percibidos tengan su origen en un ejercicio que abarque parte de los años 1945 y 1946.

Conforme con las normas en vigor, la sociedad satisface la tasa del 10 % sobre la parte de la utilidad imponible correspondiente al año 1945 y el 15 % sobre la parte asignable a 1946. En definitiva, la sociedad abona en estos casos una tasa que oscila entre el 10 y el 15 %. A su vez, el accionista individualizado residente en el país, computará en su liquidación impositiva, una rebaja de impuesto equivalente al gravamen que tributen los dividendos netos incluidos en su declaración jurada y hasta un monto no superior al que resultaría de aplicar sobre dichos dividendos la tasa satisfecha por la sociedad.

El mecanismo que se adopta, es virtualmente el mismo que fluye del artículo 61 —aplicable a todos los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 1946— claro está, adoptando como tasa máxima a considerar por el titular de la acción, la tasa promedio satisfecha por la entidad de capital.

Los dos ejemplos que se insertan a continuación, aclararán debidamente cualquier duda relativa a la forma de calcular la rebaja del impuesto.

Un contribuyente domiciliado en el país obtuvo en el año 1946 las siguientes rentas:

	m\$.n.
1. Rentas netas:	
Alquileres	30.000
Dividendos (tasa promedio satisfecha por la sociedad: 12 %)	70.000
Utilidad de 3ª categoría	50.000
2. Total rentas netas	150.000
3. Deducciones (mínimo no imponible y otras deducciones)	30.000
4. Renta neta sujeta a impuesto	120.000
5. Impuesto	20.700
6. Tasa general $\frac{20.700 \times 100}{150.000} = 13,8 \%$	
7. Como la tasa general supera a la tasa promedio satisfecha por la sociedad, corresponde calcular la rebaja sobre la base de la tasa promedio (inciso a) del artículo 87)	8.400
8. Impuesto a satisfacer	12.300

Pongamos por caso, ahora, que la situación impositiva del contribuyente es la siguiente para el año 1946:

	m\$.n.
1. Rentas netas:	
Alquileres	30.000
Dividendos (tasa promedio 12 %)	70.000
Utilidad comercial	50.000
2. Total rentas netas	150.000
3. Deducciones totales (mínimo no imponible y quebranto del año anterior)	80.000
4. Renta sujeta a impuesto	70.000
5. Total impuesto	9.900
6. Tasa general $\frac{9.900 \times 100}{150.000} = 6,60 \%$	
7. Conforme con lo dispuesto en el artículo 87, inciso b) el impuesto a deducir se calcula aplicando a m\$.n. 70.000, la tasa de 6,60 %	4.620
8. Impuesto a satisfacer	5.280

Puede ocurrir también que la utilidad que se distribuye en 1946, corresponda a un ejercicio cerrado a fines de 1945. Como los réditos que perciben los accionistas caen dentro del régimen de la Ley N° 11.682, texto nuevo, para que el accionista tribute el gravamen conforme a las nuevas normas, la sociedad deberá ingresar el 10 % sobre la utilidad imponible del año 1945. El titular de los dividendos, a su vez, calculará la rebaja del gravamen partiendo de la base de que la sociedad satisfizo la tarifa del 10 %.

Si bien no existe una norma expresa respecto al tratamiento a dispensar a la utilidad imponible de ejercicios cerrados en el año 1945 y que se distribuyen en 1946, la solución arbitrada fluye de la disposición del artículo 87, inciso a), que establece en forma expresa que la utilidad correspondiente al año 1945, tributa el 10 %. Este temperamento, por otra parte, es el único que armoniza con el mecanismo técnico adoptado para la tributación de las sociedades de capital y los accionistas. Asimismo, resultaría completamente injusto e ilógico que la entidad que cerró el 15 de enero de 1946, pongamos por caso, tribute el 10 % sobre la casi totalidad de la utilidad imponible y que la sociedad que practica balance el 31 de diciembre de 1945, sólo pague dicha tasa sobre la utilidad no distribuida y retenga el 3 % a los accionistas individualizados. (Régimen del decreto-ley N° 18.229/43).

TITULO VII

DISTRIBUCION DEL PRODUCIDO DEL IMPUESTO

Art. 88. — La recaudación del impuesto a los réditos se distribuirá anualmente entre la Nación, la Municipalidad de la Capital Federal y el conjunto de las provincias, en la siguiente forma: 82,5 % para la Nación y 17,5 % para la Municipalidad de la Capital Federal y las Provincias.

Art. 89. — La parte que corresponde a la Municipalidad de la Capital Federal y las Provincias se distribuirá entre ellas en la siguiente forma:

- a) El 30 % de acuerdo con la población que a cada provincia asigne el último censo nacional aprobado por ley;
- b) El 30 % de acuerdo con el monto de los gastos presupuestados en 1934;
- c) El 30 % de acuerdo con los recursos percibidos por la provincia cada año inmediato anterior, con exclusión de los provenientes del crédito de 1934;
- d) El 10 % de acuerdo con la recaudación del impuesto a los réditos, dentro de la jurisdicción de cada provincia, cada año inmediato anterior.

A la Capital Federal se le asignará la participación, aplicando los índices establecidos en los incisos a), b) y c).

El mayor rendimiento del impuesto en virtud de las modificaciones que se introducen al régimen actual, ingresará totalmente y con carácter transitorio a rentas generales.

En consecuencia y hasta nueva disposición, la participación de las provincias y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, deberá efectuarse tomando como cifra máxima la suma distribuida en 1945.

Art. 90. — Para participar en la recaudación del impuesto a los réditos, las provincias deberán cumplir con las obligaciones que como agentes de retención les fija esta ley y la Nº 11.683 (texto ordenado) y las de las leyes que modifiquen o substituyan esta última.

Los gobiernos de provincias podrán conservar en su poder el importe del impuesto a los réditos que corresponda sobre los intereses de los títulos que emitan, sueldos, jubilaciones y pensiones provinciales en su jurisdicción en cuyo caso se les computará a cuenta de la cuota global que se asigne a esta ley.

Art. 91. — El Poder Ejecutivo liquidará trimestralmente a las provincias y a la Municipalidad de la Capital Federal, las sumas que les corresponda por aplicación de los artículos 88 y 89. Dentro del plazo de cinco días a partir de la terminación de cada trimestre, el gobierno nacional depositará esa suma a la orden de los gobiernos respectivos, en el Banco de la Nación Argentina.

Art. 92. — Las sumas adeudadas a la fecha por las provincias comprendidas en la Ley Nº 11.721, serán abonadas con el 20 % anual que corresponda a las mismas en concepto de parti-

cipación en el producido del impuesto a los réditos, estando autorizado el Poder Ejecutivo Nacional para retener ese 20 % cada vez que haga efectiva las entregas correspondientes.

Comentario.

Las disposiciones transcriptas, versan sobre la participación de las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en el producido del impuesto.

En general, son similares a las normas del anterior régimen.

Art. 2º — El presente decreto-ley, que regirá hasta el 31 de diciembre de 1955, se aplicará a los réditos que, de conformidad con las disposiciones precedentes, deben ser incluidos en el año fiscal 1946 o siguientes. Para los períodos anteriores al año fiscal 1946, serán de aplicación las normas contenidas en la Ley Nº 11.682 (texto ordenado) y en el Decreto Nº 18.229/43 y sus disposiciones complementarias.

Comentario.

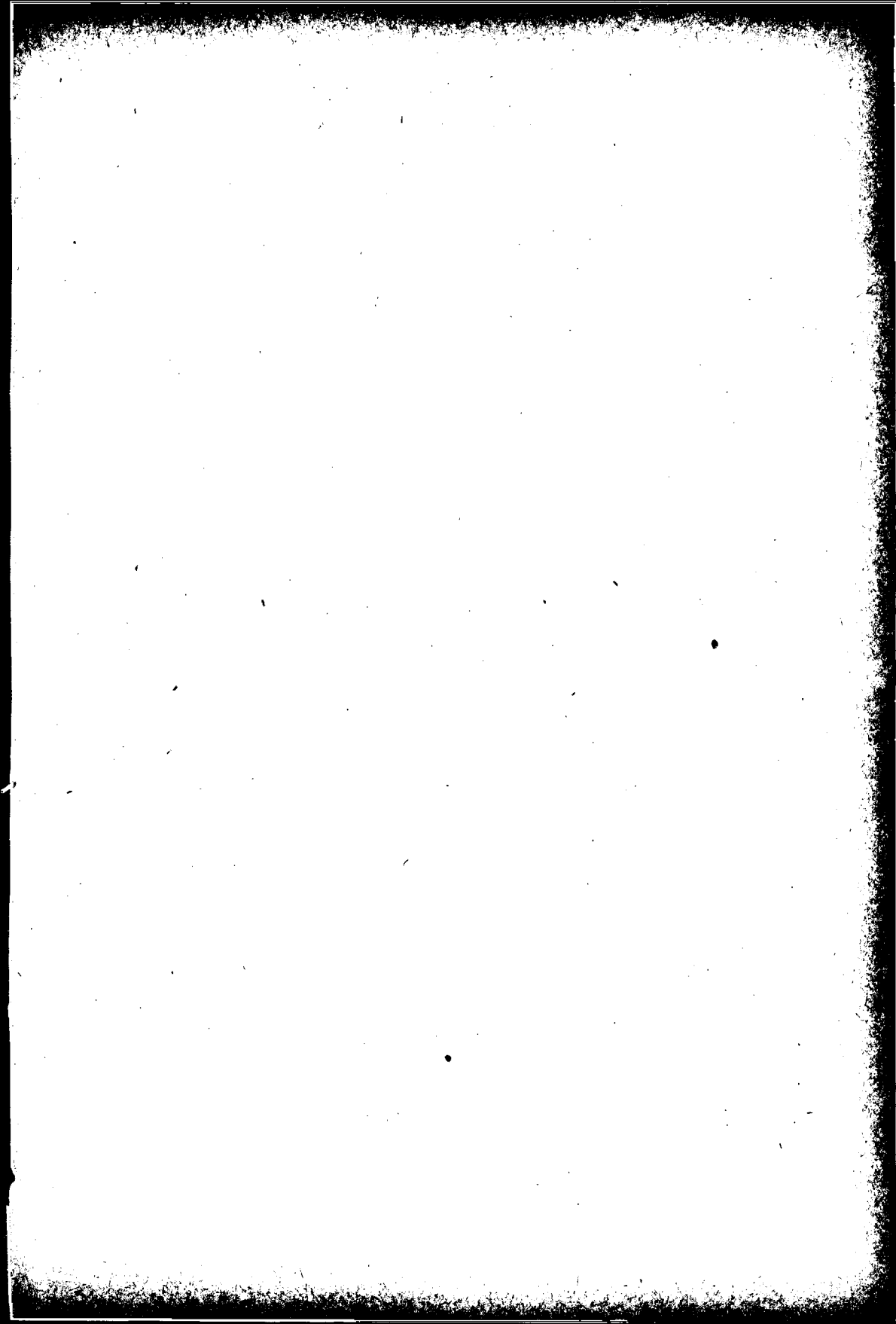
Se establece un término fijo de duración del impuesto, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 67, inciso 2º de la Constitución Nacional.

Este artículo del decreto-ley Nº 14.338/46 establece que el nuevo régimen se aplicará a los réditos que deben ser incluidos en el año fiscal 1946 o siguientes. Para los períodos anteriores se aplicarán las disposiciones de la Ley Nº 11.682 (texto ordenado), el decreto-ley Nº 18.229/43 y sus normas complementarias.

Art. 3º — Deróganse las disposiciones que se opongan a las establecidas en el presente decreto-ley.

Art. 4º — Dése cuenta oportunamente al Honorable Congreso de la Nación.

Art. 5º — Publíquese, comuníquese, etc.



El Capítulo III determina cuáles son los sujetos de los deberes impositivos, y en el IV se establece el sistema de percepción y el procedimiento a que debe ajustarse.

El Capítulo V se refiere al pago de impuestos y multas; oportunidad, lugar, forma de efectuarse, imputación, compensación, acreditación, devolución, intereses, pagos provisionales y prórrogas.

El Capítulo VI trata de la verificación y fiscalización, estableciendo las facultades de la Dirección General y los deberes de los responsables y terceros.

El Capítulo VII se refiere a las infracciones y sanciones, y el VIII a los responsables de éstas.

El Capítulo IX contiene todo lo que se relacione con la prescripción de impuestos y sanciones, tanto en favor del Fisco como de los contribuyentes y responsables.

El Capítulo X regla el procedimiento penal y el contencioso administrativo, y el XI hace lo propio con el contencioso judicial.

El Capítulo XII trata del cobro judicial de impuestos, recargos, intereses y multas ejecutoriadas.

Por último, en el capítulo XIV se han incluido las disposiciones que reglan aspectos aislados, tales como la representación judicial de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, el carácter reservado de las informaciones, etcétera.

2. Modificaciones substanciales.

Entrando al examen general de las modificaciones substanciales, las reformas introducidas pueden agruparse con arreglo a los siguientes lineamientos generales:

- a) Se precisan conceptos vagos, confusos o sólo tácitamente expresados en la Ley N° 11.683 texto ordenado. De este modo se encaran las siguientes materias: domicilio fiscal (artículo 14); sujetos de los deberes impositivos, posición de los

mismos frente al Fisco y responsabilidad que recae sobre sus bienes (Capítulo III); modos de determinación de oficio del impuesto (artículos 23 a 25); justa posición del que repite judicialmente el gravamen (artículo 76), y alcance del decreto de las declaraciones, informaciones, etc. de los contribuyentes (artículo 100);

- b) Se dictan normas que aseguran la autonomía del derecho fiscal respectivo. Se destaca así la necesidad de atender al fin específico y significación económica de las leyes impositivas (artículo 12), y de aplicarlas mediante indagación de la efectiva realidad económica (artículo 13); se acentúa, en la definición del contribuyente, la significación que encierra la atribución legal del hecho imponible (artículo 16), y, entrando a la ejemplificación de los posibles contribuyentes, se reconoce la personalidad fiscal a cualesquiera clase de entidades, agrupaciones y aun patrimonios, aunque no tengan la personalidad jurídica del derecho privado, siguiendo con ello el propósito tácito que guía a la respectiva ley impositiva al atribuir el hecho imponible a unidades económicas constituidas, por agrupaciones de personas (artículo 16);
- c) Se establecen nuevas normas, y se precisan las anteriores, con relación a las facultades y deberes de los contribuyentes y de la Dirección. Se refieren ellas a las declaraciones juradas, a imputación, compensación y acreditación de pagos, y verificación y fiscalización del cumplimiento dado a las leyes impositivas (Capítulos IV y VI);
- d) Se organiza el sistema represivo dándole mayor eficacia que la que le otorga la Ley N° 11.683 (texto ordenado). Se establecen así diversas penalidades para las infracciones, se fijan multas

de límites mínimos y máximos adecuados a la importancia de las transgresiones, y se determina la responsabilidad penal de los infractores (Capítulos VII y VIII);

- e) Se organiza, con la amplitud que la materia exige, el sistema de prescripciones de las facultades y acciones del Fisco y del contribuyente, determinando el momento en que arrancan los diversos cursos de prescripción, y los términos de interrupción y suspensión que la justa protección de los intereses en juego hacía necesaria (Capítulo IX);
- f) Se adoptan medidas generales para facilitar el pago de los impuestos y evitar su evasión (artículos 102, 103, 104 y 110);

Las modificaciones a que se ha hecho referencia en sus aspectos más importantes, responden en general a una valoración de las soluciones que la experiencia y la aplicación de las normas anteriores ha sugerido como las más adecuadas para subsanar sus deficiencias y suplir sus omisiones. En punto a algunas de esas modificaciones, en especial, a las señaladas en los párrafos a) y b) que anteceden (interpretación y aplicación de las leyes, concepción fiscal del sujeto de los deberes impositivos, deberes formales de los representantes, mandatarios, etc., cómputo uniforme de los plazos de prescripción, etc.) se han seguido de cerca o tenido en cuenta normas generales del Ordenamiento tributario alemán sancionado a fines del año 1919, así como las doctrinas expuestas en el país por algún especialista en derecho impositivo.

COMENTARIO EN PARTICULAR DE LAS NUEVAS DISPOSICIONES

Buenos Aires, mayo 20 de 1946.

CAPITULO I

IMPUESTOS Y DERECHOS. — AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

Artículo 1º — La Dirección General del Impuesto a los Réditos intervendrá, con sujeción a las leyes y disposiciones respectivas, en las cuestiones referentes al impuesto a los réditos, impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios, impuesto a las ventas, impuesto de sellos, impuesto de patentes, impuesto a los pasajes al exterior, impuesto a los espectáculos deportivos y profesionales, impuesto de emergencia a las apuestas de los hipódromos de carreras, canon minero y contribución sobre petróleo crudo y gas, derechos de inspección de sociedades anónimas y asociaciones civiles, sobreprecio de combustibles, impuesto para aprendizaje e inspección y sumarios de cambios y control de movimiento de fondos al exterior. (Respecto de los últimos, hasta tanto el Banco Central de la República se haga cargo de ellos, de conformidad con lo que dispone el Decreto Nº 12.596/46). En idéntica condición intervendrá con respecto a otros gravámenes cuya percepción se le encomiende.

Disposiciones correlativas.

Artículo 1º de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado), y artículo 1º del decreto Nº 6639 del 17 de marzo de 1944.

Comentario.

Se incluyeron los gravámenes cuya percepción se encomendó a la Dirección General del Impuesto a los Réditos con posterioridad a la fecha en que se sancionaron las disposiciones citadas precedentemente, y se agregó una disposición que prevé la posibilidad de que tome a su cargo la percepción de otros gravámenes.

Dirección General

Art. 2º — En lo que se refiere a la aplicación y percepción de los impuestos y derechos, con arreglo a las leyes respectivas, y a la organización y funcionamiento de la Dirección General, como "entidad autónoma" en cuanto a asuntos administrativos, las facultades y deberes de las autoridades de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, que las constituyen un Consejo y los Gerentes, serán los que se señalan en los artículos siguientes.

Consejo

Art. 3º — El Consejo, compuesto por cinco contribuyentes que designará el Poder Ejecutivo por un período de tres años, representará oficialmente a la Dirección General, excepto en los casos previstos en el artículo 9º, en que la representación es ejercida por el Gerente General. El Consejo dictará su reglamento interno, elegirá sus autoridades y propondrá al Poder Ejecutivo el nombramiento del Gerente General y del Gerente, quienes serán también miembros del Consejo, con voz pero sin voto, y sin poder presidirlo. En las actas de las reuniones del Consejo se dejará expresa constancia de las opiniones del Gerente General y del Gerente, cuando sean contrarias al voto de la mayoría.

Art. 4º — El Consejo tendrá amplias facultades para proponer al Poder Ejecutivo las disposiciones que complementen o reglamenten esta ley y las de los impuestos, derechos, etc., a cargo de la Dirección General. Cuando la opinión del Gerente General sea total o parcialmente distinta al voto de la mayoría de los miembros del Consejo, se agregará al proyecto un informe que contenga los fundamentos de la disidencia.

A propuesta del Gerente General el Consejo podrá también impartir normas generales obligatorias para los contribuyentes y demás responsables, en aquellas materias en que las leyes autorizan a la Dirección General para reglamentar la situación de los contribuyentes, otros responsables y terceros, frente a la Administración. Dichas normas estarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial y mientras no sean modificadas por el mismo Consejo o por el Poder Ejecutivo. En particular, dichas normas se dictarán con relación a los siguientes puntos: promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, como así para fijar el valor de las transacciones de importación o exportación a los fines de simplificar la aplicación del impuesto a las ventas; inscripción de responsables, forma y plazo de presentación de declaraciones

juradas; modos, plazos y formas extrínsecas de la percepción de los impuestos y derechos, pagos a cuenta de los mismos, accesorios y multas; intervención y supresión de agentes de retención; libros y anotaciones que de modo especial deberán llevar los contribuyentes, demás responsables y terceros, y término durante el cual deberán conservarse aquéllos y los documentos y demás comprobantes; deberes de unos y otros ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, y cualquier otra medida que sea conveniente para facilitar la recaudación; tipo de interés que devengarán las prórrogas, y exención total o parcial, con carácter general, de recargos e intereses punitivos.

Art. 5º — El Consejo tendrá la función de interpretar con carácter general, las disposiciones de esta ley y de las que rigen los impuestos y demás gravámenes, cuando así lo soliciten el Gerente General, el Gerente, los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables, entidades gremiales y cualquier otra organización que represente un interés colectivo, siempre que el pronunciamiento promovido ofrezca interés general. El pedido de tal pronunciamiento no tendrá por virtud suspender cualquier decisión que los demás funcionarios de la Dirección hayan de adoptar en casos particulares.

Las interpretaciones del Consejo se publicarán en el Boletín Oficial, y entrarán en vigor al expirar el plazo de quince (15) días hábiles desde la fecha de su publicación si dentro de ese término no fueran apeladas, ante el Ministerio de Hacienda, por el Gerente General o cualesquiera de las personas o entidades mencionadas en el párrafo anterior; en cuyo caso, comenzarán a regir desde el día siguiente a aquél en que se publique la aprobación o modificación de dicho Ministerio.

El Consejo podrá modificar sus propias interpretaciones en las condiciones y con los requisitos ya previstos, pero deberá solicitar la intervención del Ministerio de Hacienda cuando éste ya se hubiera pronunciado en las mismas con motivo de una apelación.

Art. 6º — El Consejo está plenamente facultado para resolver y aprobar todos los sueldos y gastos de la Dirección, como para decidir acerca de las propuestas de los Gerentes sobre los siguientes puntos: organización y reglamentación del funcionamiento interno de la Dirección; creación, supresión, organización y funciones de las oficinas; reglamento del personal; condiciones de ingreso; sanciones; nombramientos, ascensos; descensos de categoría y traslados del personal; licencias extraordinarias y modo en que debe distribuirse anualmente el fondo estímulo. Anualmente el Consejo elevará al Poder Ejecutivo el presupuesto de la Dirección para su aprobación.

El Consejo podrá contratar los trabajos y suministros en las siguientes condiciones: si el monto excede de m\$.n. 5.000 se procederá por regla general al llamado de licitación pública, quedando no obstante el Consejo autorizado a prescindir de esta formalidad, cuando las circunstancias del caso lo aconsejen y llamar a concurso privado de precios, forma que se aplicará también a las compras, etc., menores de m\$.n. 5.000 y mayores de m\$.n. 300; en los casos previstos en el artículo 33 de la Ley N° 428, autorizando y aprobando los contratos respectivos. El Consejo podrá autorizar a funcionarios de la Dirección para que la representen en la firma de los contratos.

Art. 7º — Fuera de lo que dispone el artículo 5º, el Gerente General podrá apelar ante el Ministerio de Hacienda de toda otra resolución o disposición del Consejo, dentro de los tres días de haberle sido comunicada; en cuyo caso, la decisión apelada entrará en vigencia cuando aquel Departamento la ratifique o modifique.

Asimismo, transcurridos sesenta días sin que el Consejo haya dictado resolución sobre iniciativas o propuestas de los Gerentes, les quedará a éstos el derecho a elevar las actuaciones al Ministerio de Hacienda.

Gerente general

Art. 8º — El Gerente General será designado por el Poder Ejecutivo a propuesta del Consejo, y permanecerá en su cargo mientras dure su buen desempeño. Representa a la Dirección General ante los Poderes Públicos, responsables y terceros, en el ejercicio de sus atribuciones; es miembro del Consejo en las condiciones previstas en el artículo 3º, y Jefe máximo y superior jerárquico de todos los funcionarios y empleados de la Dirección.

Art. 9º — Son atribuciones propias del Gerente General, además de las ya previstas en los artículos 3º, 4º, 5º, 6º y 7º:

- a) Dirigir la actividad del organismo administrativo mediante el ejercicio de todas las funciones, poderes y facultades que las leyes y otras disposiciones encomienden al mismo o asignen a la Dirección General, con excepción de las expresamente conferidas al Consejo;
- b) Proponer a este Cuerpo la adopción de las medidas relacionadas con el personal, la organización y el funcionamiento de la Dirección General, a que hace referencia el artículo 6º;
- c) Ejercer las funciones de juez administrativo, sin perjuicio de la substitución prevista en el artículo 11, en

la determinación y estimación de oficio de la materia imponible y gravamen correspondiente, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración;

- d) Dirigir la defensa del Fisco en toda clase de juicios en que éste intervenga con motivo de impuestos, otros gravámenes y multas concernientes a la Dirección General;
- e) Informar al Poder Ejecutivo en los casos particulares que se susciten con motivo de la aplicación de los impuestos y multas.

Gerente

Art. 10. — El Gerente será designado en las mismas condiciones que el Gerente General. Además de las facultades propias que la ley le concede, y sin perjuicio de su dependencia jerárquica respecto de aquél, lo substituirá con iguales atribuciones y deberes en caso de ausencia, impedimento de cualquier género, o con arreglo a la distribución de tareas que se estableciere al reglamentar la organización de las funciones de la Gerencia.

Substitución

Art. 11. — El Poder Ejecutivo, a propuesta del Consejo, determinará qué funcionarios y en qué medida substituirán a los Gerentes en sus funciones de jueces administrativos, en especial con respecto a las oficinas del Interior y al funcionario a cargo del Departamento de Sellos.

Disposiciones correlativas.

Artículos 2º, 3º, 4º y 5º de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado), y artículos 2º a 18 del decreto Nº 6639 del 17 de marzo de 1944, con las modificaciones introducidas por el decreto Nº 2912 del 25 de enero de 1946.

Comentario.

Las modificaciones introducidas por el decreto número 14.341/46 se refieren únicamente a las facultades y deberes de las autoridades de la Dirección, en el orden interno. Con excepción del funcionario encargado de la aplicación de la

ley de sellos, que en lo sucesivo se designará como los demás funcionarios de la Dirección y actuará por substitución como juez administrativo, se mantienen las mismas autoridades: Un Consejo, un Gerente General y un Gerente.

La distribución de funciones entre el Consejo y los Gerentes se hace de modo más racional, teniendo en cuenta el carácter de técnicos que revisten los últimos y que, siendo los encargados de dirigir la actividad específica de la Dirección General, deben tener la iniciativa en las disposiciones que se relacionen con la percepción de los gravámenes y con la organización, funcionamiento y personal de la Repartición.

En lo que se refiere a las relaciones con los contribuyentes y terceros, las autoridades de la Dirección conservan las mismas facultades y deberes, y, aquéllos, los mismos derechos.

CAPITULO II

DISPOSICIONES GENERALES

Principios de interpretación y aplicación de las leyes

Art. 12. — En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Bien que los preceptos contenidos en este artículo y en el siguiente se incorporen por primera vez de modo expre-

so a nuestro derecho impositivo, no por eso su introducción importa una innovación radical en la materia. Sostenerlo así equivaldría a admitir que hasta ahora era indiferente considerar el fin específico y la significación económica de las normas tributarias, y le era dado a su intérprete atenerse a la apariencia y no a la realidad económica, a la forma y no a la substancia misma de las cosas. En cierto sentido se puede decir que se innova, mas no porque se prescriba un modo de interpretación que no debiera ya surgir de la naturaleza misma de las leyes impositivas, sino en tanto se acentúa la necesidad de atender, en la aplicación de estas leyes, a las características señaladas.

Si es fin de las leyes impositivas allegar recursos al erario por elección, entre los variados síntomas de capacidad tributaria que la realidad ofrece, de cierto género de actos o situaciones económicas que sirvan de presupuesto y unidad de medida de la imposición, quien tenga a su cargo la interpretación de la ley debe tener presente el principio que ha regido esa elección, y aplicar las leyes aclarando y apreciando exactamente la significación económica de las situaciones de hecho a que deben ser aplicadas, sin apegarse a la vestidura y configuración exterior con que aparezcan.

Responde también el artículo a la exigencia de que el intérprete penetre en el contenido auténtico de las normas impositivas y busque en el mismo la solución del caso. Esta advertencia, que pone una valla a la propensión a recurrir prontamente a los conceptos y términos largamente afinados y acreditados en el derecho privado, es tanto más necesaria si se tiene en cuenta que, según lo ha destacado la doctrina extranjera con respecto a la legislación de los países más cultos, es un hecho innegable la imperfección de que adolecen por lo general las leyes tributarias. Señálanse como causas de esta particularidad del derecho impositivo vigente: la necesidad de valerse de conceptos y principios nuevos, cuya bondad no ha podido ser sometida a la prueba de la experiencia; el apresuramiento con que estas leyes no pue-

den menos que dictarse, y la imposibilidad de prever dentro del estrecho marco de las normas, la infinita cantidad de situaciones que la realidad fecunda pueda ofrecer. Deriva así, o corre pareja con estas circunstancias, el hecho de que la legislación impositiva no haya podido acuñar términos privativos para expresar sus propios conceptos, de naturaleza económica; lo cual explica que se sirva de vocablos como “comercio”, “renta”, “propietario”, “patrimonio”, “donación”, etc., para designar hechos y situaciones económicas cuyo contenido no coincide con los que, mediante el uso de iguales términos, ha querido tradicionalmente significar el derecho privado.

Art. 13. — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones, o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Esta disposición es una consecuencia de los principios expuestos al comentar el artículo anterior.

Toda obligación impositiva tiene su fuente exclusiva en la ley, en la norma legal que determina qué hechos o circunstancias han de tener como consecuencia el nacimiento de aquélla, y cómo deben servir de unidad de medida

para fijar la magnitud de la prestación impositiva. Al proceder de este modo la ley tributaria elige como presupuesto de la obligación correlativa determinados estados o movimientos de la riqueza (la adquisición de una renta, la obtención de una ganancia, la realización de ventas, etc.) que considera, de acuerdo con su estimación de superiores principios financieros, como indicios o síntomas de capacidad tributaria.

La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.

En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de substraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son —como dice el artículo— “manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes”. Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios, y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Para tales casos, pues, en que la finalidad económica concreta y efectiva no justifica las formas o estructuras jurídicas empleadas, casos entre los que figuran los llamados de evasión fiscal (tax avoidance, Steuerumgehung), deberá procederse en la forma establecida en el artículo.

Domicilio fiscal

Art. 14. — El domicilio de los contribuyentes y responsables, en el concepto de esta ley y de las leyes de los impuestos, es el domicilio general (real o, en su caso, legal) legislado en el Código Civil. Será este domicilio el que ellos deben consignar en las declaraciones juradas y escritos que presenten a la Dirección General.

Sólo se considerará que existe cambio de domicilio cuando se haya efectuado la traslación del anteriormente mencionado.

La Dirección podrá admitir la constitución de domicilio especial en aquellos casos en que considere que de ese modo se facilita la determinación y percepción de los impuestos.

Todo contribuyente o responsable que haya enviado una vez una declaración jurada u otra comunicación a la Dirección, está obligado a denunciar todo cambio de domicilio dentro de los cinco días de efectuado, bajo las sanciones de esta ley. Incurrirá igualmente en infracción el contribuyente o responsable que consigne en sus declaraciones o escritos un domicilio distinto del real.

Sin perjuicio de lo expuesto, la Dirección podrá reputar subsistente para todos los efectos administrativos y judiciales el último domicilio consignado en la declaración jurada, comunicación o escrito, mientras no se denuncie otro.

Cuando el contribuyente se domicilie en el extranjero y no tenga representante en el país o no se pueda establecer el domicilio de éste, se considerará como domicilio fiscal el del lugar de la República en que el contribuyente tenga su principal negocio o explotación o la principal fuente de sus rentas, o subsidiariamente, el lugar de su última residencia en el país.

Disposición correlativa.

Artículo 62 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Expresamente se establece que el domicilio de los contribuyentes y responsables para todos los efectos emergentes de las leyes impositivas es el domicilio general de los mismos (real o legal).

En las disposiciones anteriores este principio, como su consecuencia de que el cambio de domicilio fiscal no era un hecho librado al arbitrio de los contribuyentes, debió extraerse por interpretación de normas dispersas en varios artículos.

Términos

Art. 15. — Para todos los términos establecidos en la presente ley se computan únicamente los días hábiles.

Disposición correlativa.

Artículo 68 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), sin modificar.

CAPITULO III

SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS

Comentario general.

No existía en la Ley N° 11.683 un capítulo independiente con respecto a los sujetos de los deberes impositivos, ya que las disposiciones referentes a los que, en un sentido algo impreciso, llamaba “responsables” (artículos 25 y 26), estaban incluidas en un capítulo comprensivo también de las normas sobre las penalidades y la prescripción.

Los nuevos preceptos que contienen los artículos 16 a 20 se refieren a todos aquellos que están obligados a efectuar la prestación impositiva por sí mismos, por medio de otros o por cuenta de otros, y que quedan sujetos a las consecuen-

cias patrimoniales que el incumplimiento de ese deber trae aparejadas; sin perjuicio de la responsabilidad penal derivada de la infracción cometida, que es por su parte objeto de las normas previstas en el capítulo VIII de la ley.

Subsanando la imprecisión y vaguedad de los artículos 25 y 26 derogados, se clasifican los responsables en dos categorías: los responsables por deuda propia y los por deuda ajena.

Responsables por deuda propia

Art. 16. — Están obligados a pagar el impuesto al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios, con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 19, inciso 4º.

Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes impositivas, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

- 1º Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común;
- 2º Las personas jurídicas del Código Civil, y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derechos;
- 3º Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes impositivas como unidades económicas para la atribución del hecho imponible;
- 4º Las sucesiones indivisas por sus réditos, en las condiciones previstas en la ley respectiva;
- 5º Los esposos por sus réditos propios, entendiéndose por tales, con prescindencia del carácter ganancial que el Código Civil asigna a las rentas de los cónyuges, los réditos producidos por los bienes propios o por la actividad personal de cada esposo, los obtenidos por la explotación de los bienes adquiridos con el producto de la actividad personal de la esposa, y, en general, aque-

llos de que cada cual tiene la facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil; con la salvedad de que se atribuirán a cada cónyuge, proporcionalmente al valor económico de los respectivos aportes, los obtenidos en empresas o explotaciones en que concurren capitales y actividades de uno y otro.

Disposiciones correlativas.

Artículos 25, 26 y 65.

Comentario.

Entre los responsables por el cumplimiento de su deuda tributaria se señalan los contribuyentes: deudores por título propio y originario, y los que son sus sucesores como herederos o legatarios.

Después de definir el contribuyente en forma más general que la empleada por el artículo 65 derogado, se incluyen dentro del género aquellas agrupaciones, entidades o aun patrimonios que, con prescindencia del tratamiento que les dé el derecho privado, asumen la calidad de sujetos de los deberes impositivos por la sola razón de que las leyes tributarias los consideran, para atribuirles el hecho imponible, como unidades económicas distintas de sus miembros o beneficiarios.

Responsables del cumplimiento de la deuda ajena

Art. 17. — Están obligados a pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o, especialmente se fijen para tales responsables, y bajo pena de las sanciones de esta ley;

1º El cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro;

2º Los padres, tutores y curadores de los incapaces;

- 3º Los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, en forma conjunta el cónyuge supérstite y los herederos;
- 4º Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 16 en sus incisos 2º y 3º;
- 5º Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos, y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero;
- 6º Los agentes de retención de los impuestos.

Disposiciones correlativas.

Artículo 25 y 26 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Los responsables por el pago de la deuda ajena previstos en este artículo asumen, con independencia de la situación jurídica que el derecho común les asigna frente a sus mandantes, representantes, propietarios de los bienes administrados o en liquidación, etc., la calidad de titulares de deberes impositivos propios frente al Fisco, no sólo en cuanto a los de carácter material que el artículo prevé, sino también en cuanto a los deberes formales a que se refiere el artículo 18. El principio en que se funda esta solución es el siguiente: quien está en condiciones de realizar los actos vinculados a la determinación, pago, percepción y verificación del impuesto, debe ser legalmente obligado a su cumplimiento. Por consiguiente, los responsables que enumera este artículo están obligados a adoptar las medidas necesarias para pagar correcta y oportunamente el impuesto al Fisco por cuenta de los deudores del mismo. El cumplimiento de este deber se encuentra garantizado con la responsabi-

lidad penal directa que les atribuye el artículo 52, o, con relación al agente de retención, con la aplicación de las multas establecidas por los artículos 43 a 45.

Deberes formales de los responsables

Art. 18. — Las personas mencionadas en los incisos 1º, 2º y 3º del artículo anterior tienen que cumplir, por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

Las personas mencionadas en los incisos 4º y 5º de dicho artículo tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etcétera, con que ellos se vinculan.

Disposición correlativa.

Artículo 25.

Comentario.

Sobre el carácter propio con que se asignan los deberes formales a los administradores, mandatarios, liquidadores, etc., previstos en los primeros cinco incisos del artículo 17, es aplicable el comentario hecho al artículo anterior.

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

Art. 19. — Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas;

- 1º Todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 17 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes impositivos, no abonaran oportunamente el debido impuesto, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a los que demuestren debidamente a la Direc-

ción que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

- 2º Sin perjuicio de lo que el inciso anterior dispone con carácter general, los síndicos y/o liquidadores de las quiebras y concursos que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso del impuesto adeudado por el contribuyente por periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular, si antes de tener lugar la reunión de acreedores o la distribución de fondos no han requerido de la Dirección la constancia de la deuda impositiva del contribuyente.
- 3º Los agentes de retención por el impuesto que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Dirección dentro de los cinco días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditan que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado.
- 4º Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes impositivas consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no cumplieran la intimación administrativa de pago del impuesto adeudado. Esta responsabilidad caducará un año después de la comunicación que el sucesor particular haga a la Dirección General de haberse efectuado la transferencia.
- 5º Los terceros, que, aún cuando no tuvieran deberes impositivos a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del impuesto.

Disposición correlativa.

Artículo 26.

Comentario.

Esta disposición extiende a todos los responsables por deuda ajena la solidaridad que el artículo 26 de la Ley Nº

11.683 (texto ordenado) establecía expresamente con relación a los representantes de las personas jurídicas. En el caso previsto en el inciso 1º se establece una excepción especialísima por razones cuya equidad es manifiesta.

El precepto contenido en el inciso cuarto de este artículo subsana la deficiente o ninguna protección que acuerda al Fisco la Ley Nº 11.867, dada la condición que exige su artículo 4º, segundo párrafo, para que el acreedor pueda hacer la oposición del caso. Tiene por fin preservar a aquél de la insolvencia en que caiga quien transfiera una empresa o explotación que las leyes impositivas consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, vale decir, que está gravada con un impuesto que, por la forma en que surge, puede considerarse como una deuda de la empresa. En adelante, el que deba impuesto a las ventas o a los beneficios extraordinarios por las ventas o ingresos de su negocio, o la sociedad anónima por el impuesto que grava los réditos de una sola explotación a su cargo, no podrán burlar la satisfacción del crédito fiscal mediante transferencias efectuadas quizás a favor de entidades en que sigan teniendo un interés principal, como ya ha ocurrido en los hechos.

La carga que esta disposición crea a los adquirentes de tales empresas o explotaciones no reviste la gravedad que aparentemente podría atribuírsele. En primer término, porque quedan al margen de su alcance las transferencias de empresas o explotaciones que no tengan una importancia tal como para servir de base a la imposición respectiva; y, en segundo lugar, porque el adquirente tiene los medios de evitar las consecuencias que le apareja la deuda del antecesor, bien cerciorándose del cumplimiento que éste haya dado a las leyes fiscales, bien exigiéndole alguna garantía por el impuesto adeudado. En todo caso, se establece un plazo de un año para la caducidad de la responsabilidad del adquirente.

Responsabilidad por los subordinados

Art. 20. — Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

Disposición correlativa.

Artículo 25 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado). Sin modificación substancial.

CAPITULO IV

DETERMINACION Y PERCEPCION DE LOS IMPUESTOS

Declaración jurada

Art. 21. — La determinación y percepción de los impuestos a los réditos, a las ventas y demás gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los impuestos en la forma y plazos que establecerá la Dirección General. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo interyengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculadas a los hechos gravados por las leyes respectivas.

Art. 22. — La declaración jurada está sujeta a la verificación administrativa, y, sin perjuicio del impuesto que en definitiva determine la Dirección, hace responsable al declarante por el que de ella resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma.

El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que aquélla contenga, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer aquella responsabilidad.

Disposiciones correlativas.

Artículo 10 (párrafos 1º y último) y artículo 15 (1er. párrafo) de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

En estos artículos se pone de relieve cuál es la base del sistema de percepción de los impuestos, en tanto que, en las disposiciones anteriores, la obligación de los contribuyentes y responsables de presentar declaraciones juradas aparecía citada como una formalidad subsidiaria, en los artículos referentes a la estimación de oficio, verificación e ingresos.

En los preceptos comentados, al par que se expone con claridad un sistema de determinación y percepción de impuestos sobre la base de declaraciones juradas, se establece la responsabilidad de los declarantes por los datos que consignen en ellas, y por los impuestos que de acuerdo con las mismas resulten adeudar.

Determinación de oficio

Art. 23. — Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección procederá a determinar de oficio la obligación impositiva, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

La determinación del impuesto quedará cumplida, en el primer caso, con la sola intimación administrativa del pago; en cuanto al segundo, deberá seguirse el procedimiento que establecen los artículos 24, 25 y 26.

La determinación de oficio, cierta o presuntiva, no podrá ser modificada por la Dirección en perjuicio del contribuyente por aplicación de nuevas interpretaciones de las normas impositivas o por el empleo de otros procedimientos técnicos en la determinación del impuesto, salvo cuando deban considerarse nuevos elementos de hecho.

En el procedimiento de la determinación cierta o presuntiva no podrá el interesado objetar la interpretación que la Dirección

haga de las normas impositivas, ni la procedencia de su aplicación al caso concreto, pero estará facultado para alegar sobre cuestiones de hecho. Sólo en el recurso de repetición se podrá discutir sin restricciones la determinación efectuada.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

En este artículo se distinguen dos procedimientos generales para la determinación de oficio de la obligación impositiva: la determinación directa y la presuntiva. Se establece el alcance de las observaciones que pueden hacer valer los contribuyentes, y se les acuerda la garantía de que luego de hecha la determinación por la Dirección General del Impuesto a los Réditos, no se la modificará mientras no sea necesario analizar nuevos elementos de hecho.

Determinación presuntiva

Art. 24. — Cuando al ejercer las facultades de verificación la Dirección se encuentre en la imposibilidad de determinar en forma directa y cierta la materia imponible, sea porque el contribuyente no tenga o no exhiba los libros, registros y comprobantes debidos, sea porque los exhibidos no merezcan fe o sean incompletos, se le emplazará para que dentro del término de quince días presente declaraciones juradas, o, si las hubiera presentado, ratifique o rectifique su contenido, aportando en ambos casos los comprobantes de los datos denunciados.

Si, no obstante los elementos de juicio aportados por el contribuyente y los recogidos por la Dirección, no pudiera determinarse en forma cierta el impuesto, se estimará de oficio la materia imponible mediante resolución fundada, con el consiguiente requerimiento de pago del impuesto que resultara adeudarse.

No será necesario dictar la resolución estimando de oficio o el emplazamiento arriba previsto, si antes de uno u otro acto prestase el contribuyente su conformidad con la liquidación presuntiva que hubiera practicado la Dirección, la que surtirá entonces los mismos efectos que una declaración jurada.

Art. 25. — La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión nor-

mal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa de habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Dirección o que deberán proporcionarle los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Consejo de la Dirección General con relación a explotaciones de un mismo género.

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que los réditos netos de personas de existencia visible equivalen por lo menos a tres veces el alquiler que paguen, o el que se les compute de acuerdo con el artículo respectivo de la ley de impuesto a los réditos, por su casa-habitación.

Se considerarán asimismo como réditos del ejercicio fiscal en qué se produzcan, los aumentos de capital cuyo origen no pruebe el interesado.

Disposición correlativa.

Artículos 6, 7 y 9 de la Ley Nº 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

En estos artículos se puntualiza el procedimiento que debe seguirse y los fundamentos que pueden utilizarse para proceder a determinar de oficio y presuntivamente, la existencia y el monto de la materia imponible.

Recurso contra la estimación de oficio

Art. 26. — La estimación de oficio quedará firme a los quince días de notificada la resolución respectiva, si dentro de dicho

término no se interpone recurso de reconsideración. En este caso, la resolución que recaiga deberá cumplirse dentro de los quince días de su notificación.

Si la estimación resultare inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley, y sin perjuicio de la nueva determinación de oficio que haga la Dirección General en las condiciones previstas en el artículo 23, párrafo 3º.

Disposición correlativa.

Artículo 8 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Sin modificación substancial.

CAPITULO V

DEL PAGO

Art. 27. — El pago de los impuestos que resulten de las declaraciones juradas deberá ser hecho por los responsables dentro de los plazos generales que la Dirección establezca para la presentación de aquéllas. En cuanto al pago de los impuestos determinados por la Dirección, deberá ser efectuado dentro de los quince días de notificada la liquidación respectiva.

Disposiciones correlativas.

Artículo 15 (párrafo 1) de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Además de establecer el plazo dentro del cual deben pagarse los impuestos que resulten de las declaraciones juradas, se fija aquél en que deben satisfacerse los determinados por la Dirección.

Anticipos

Art. 28. — Podrá la Dirección exigir, dentro del período fiscal en curso, el ingreso de importes a cuenta del impuesto que se deba abonar al término de aquél, los que se fijarán proporcionalmente a la fracción transcurrida del período fiscal y sobre la base del impuesto correspondiente al período inmediato anterior.

Disposiciones correlativas.

Artículo 12 de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Al suprimirse la mención de plazos determinados —trimestres y semestres— se facilita, en caso de ser necesario, el requerimiento de pagos a cuenta sobre cualquier fracción de tiempo transcurrido del período fiscal en curso.

Percepción en la fuente

Art. 29. — La percepción de los impuestos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Dirección, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención.

Disposiciones correlativas.

Artículo 15 (párrafos 3 y 4) de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

La percepción en la fuente se separa del artículo referente al pago en general de impuestos, y se establece que corresponderá hacerla cuando lo determinen las leyes o lo establezca la Dirección.

Forma de pago

Art. 30. — El pago de los impuestos, intereses, recargos y multas se hará mediante depósito en las cuentas especiales del Banco Central de la República Argentina, del Banco de la Nación Argentina y de los Bancos particulares que la Dirección autorice

a ese objeto, o mediante cheque, giro o valor postal o bancario, sobre Buenos Aires, y a la orden de la Dirección General del Impuesto a los Réditos. Para ese fin la Dirección abrirá cuentas en los Bancos oficiales, y aun en los particulares cuando lo juzgue conveniente para facilitar la percepción de los gravámenes.

Los saldos disponibles de las cuentas recaudadoras en el Banco Central de la República Argentina se entregarán diariamente a la Tesorería General de la Nación, con excepción de las siguientes cantidades: m\$n. 60.000, para la cuenta "Impuesto a los Réditos"; m\$n. 30.000, para la cuenta "Impuesto a las Ventas"; m\$n. 10.000, para la cuenta "Impuesto de Sellos", y m\$n. 5.000, para cada uno de los otros impuestos cuya percepción esté a cargo de la Dirección General, que quedarán permanentemente a disposición de ésta para atender los pedidos de devolución más urgentes.

Disposiciones correlativas.

Artículo 13 (último párrafo) y 15 (párrafo 1) de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Se establece legalmente el sistema de pago de los impuestos, intereses, recargos y multas que había sido adoptado por la Dirección.

La cantidad que debe quedar en las cuentas recaudadoras del Banco Central de la República Argentina a disposición de la Dirección General del Impuesto a los Réditos para la atención de los pedidos de devolución, se proporciona a los diversos impuestos cuya percepción le ha sido encomendada.

Art. 31. — Si la Dirección considera que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrá desistir de ellas, total o parcialmente, y disponer otras formas y plazos de ingreso.

Disposiciones correlativas.

Artículo 15 (párrafo 5) de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Sin apartarse substancialmente de la norma citada, se da mayor flexibilidad a la consideración de las circunstancias que aconsejen la modificación total o parcial de los sistemas de percepción establecidos por las respectivas leyes de impuestos.

Lugar de pago

Art. 32. — El pago del impuesto deberá hacerse en el lugar del domicilio del responsable en el país, o en el de su representante en caso de ausencia. El pago del impuesto retenido deberá efectuarse en el lugar del domicilio del agente de retención.

Cuando haya varios domicilios, o el domicilio no pudiera determinarse, o no se conociese el del representante en caso de ausencia del responsable, la Dirección fijará el lugar del pago.

Disposiciones correlativas.

Artículo 15 (párrafos 7 y 8) de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Se los separa, para mayor claridad y sin modificar substancialmente su texto, del artículo referente a "Ingresos".

Imputación

Art. 33. — Los responsables determinarán, al efectuar los pagos o los ingresos a cuenta, a qué deudas deberán imputarse. Cuando así no lo hicieren, y las circunstancias especiales del caso no permitiesen establecer la deuda a que se refieren, la Dirección determinará a cuál de las obligaciones no prescritas deberán imputarse los pagos o ingresos.

Art. 34. — El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 27, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada

y los saldos favorables ya acreditados por la Dirección o que el propio responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas.

Sin la conformidad de la Dirección General no podrán los responsables deducir del total del impuesto que les corresponda abonar otras cantidades que las provenientes de los conceptos indicados.

Disposiciones correlativas.

No existe.

Comentario.

Se establece para los responsables la obligación de imputar al cumplimiento de una deuda determinada los pagos que efectúen y, en su defecto, se faculta a la Dirección para hacerlo de oficio con relación a las deudas no prescriptas.

Se determina cuáles son los pagos que los responsables, sin intervención de la Dirección, pueden deducir del importe de impuesto que les corresponda abonar de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten.

Compensación

Art. 35. — La Dirección General podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Dirección y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.

Disposiciones correlativas.

Artículo 13 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Se faculta expresamente a la Dirección para compensar de oficio saldos deudores con saldos acreedores de un mis-

mo contribuyente, aunque resulten de conceptos distintos y siempre que no se trate de deudas prescriptas.

Acreditación y devolución

Art. 36. — Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior, o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos excesivos, podrá la Dirección General, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o, si lo estima necesario en atención al monto y a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado demás, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras.

Disposiciones correlativas.

Artículo 13 de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Se reconoce con precisión la facultad de la Dirección de acreditar o devolver, de oficio o a solicitud del interesado, los saldos de impuestos determinados a su favor.

Intereses y costas

Art. 37. — La Dirección General podrá disponer el pago directo de intereses y costas causídicos (honorarios, etc.) aprobados en juicio, con fondos de las cuentas recaudadoras y cargo de oportuno reintegro a las mismas. Estos pagos se efectuarán mediante consignación judicial observándose en lo pertinente las disposiciones del decreto N° 21.653/45.

Este régimen será de aplicación en todos los casos de impuestos, derechos o contribuciones a cargo de la Dirección, respecto de los cuales se halle o fuera autorizada para hacer directamente devoluciones con fondos de las cuentas recaudadoras.

Disposiciones correlativas.

No existen.

Comentario.

Se facilita la tramitación anterior que requería la intervención del Ministerio de Hacienda, facultando a la Di-

rección para disponer directamente el pago de intereses y costas causídicos con fondos de las cuentas recaudadoras, en aquellos juicios en que se condene al Fisco.

Pago provisorio de impuestos vencidos

Art. 38. — En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales, y la Dirección conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar impuesto en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de quince (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el impuesto correspondiente.

Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizasen su situación, la Dirección, sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el total del impuesto ingresado por el último período fiscal declarado o determinado, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones.

Luego de iniciado el juicio de apremio, la Dirección no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y recargos que corresponda.

Si, como consecuencia del emplazamiento a que se refiere este artículo, se comprobare la necesidad de proceder a la estimación de oficio, podrá prescindirse del emplazamiento previo a la misma que prescribe el artículo 24.

Disposiciones correlativas.

No existe.

Comentario.

Se contempla la posibilidad de obtener pagos a cuenta, sin procedimientos solemnes o sumariales, por parte de aquellos contribuyentes que han dejado de cumplir con sus obligaciones fiscales por uno o más períodos y, respecto de los cuales, la dirección conoce la medida en que les ha correspondido tributar impuesto por períodos anteriores. El importe a cuenta que se requiere, en caso de no presentarse la

declaración jurada que se exija, es igual al abonado por el último período fiscal declarado o determinado.

Prórroga

Art. 39. — La Dirección podrá conceder en casos especiales prórroga para el pago de los impuestos, recargos, intereses punitivos y penalidades ejecutoriadas ante la Dirección, con garantía real o personal o sin ella, devengando entonces el importe respectivo un interés a favor del Fisco, a fijarse por la Dirección, que no puede bajar del cinco por ciento anual.

Disposiciones correlativas.

Artículo 22 de la Ley N° 11.683, (texto ordenado), y decreto N° 31.446 del 10 de diciembre de 1945.

Comentario.

Se agrega al texto del artículo 22 de la ley la disposición contenida en el decreto N° 31.446/45, por el cual se autoriza a la Dirección General del Impuesto a los Réditos para aceptar garantías reales para asegurar el cumplimiento de las prórrogas.

CAPITULO VI

VERIFICACION Y FISCALIZACION

Art. 40. — Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Dirección exigir que éstos, y aun los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la Dirección haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Disposición correlativa.

Artículo 10, segundo párrafo de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

La mayor amplitud dada a las facultades fiscales para exigir el registro de operaciones y la conservación u otorgamiento de los respectivos comprobantes, responde a la necesidad de asegurar las medidas que se consideran indispensables para poder determinar en forma cierta la exacta medida de la obligación impositiva.

Art. 41. — La Dirección General tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados y responsables den a las leyes, reglamentos y resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando el contenido y exactitud de las declaraciones juradas o la situación de cualquier presunto responsable que no las hubiera presentado.

En el desempeño de esa función la Dirección General podrá:

- 1º Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Dirección tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar, verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o los requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Dirección estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas;

- 2º Exigir de los responsables y terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado;
- 3º Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzgue vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización o ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso 1º) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Dirección, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos;

- 4º Requerir por medio del Gerente General, el Gerente y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Dirección, el auxilio inmediato de la fuerza pública, cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuere menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuere necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal;
- 5º Recabar orden de allanamiento del Juez Federal o Letrado respectivo, por medio de los funcionarios mencionados en el inciso anterior, orden que deberá ser despachada por el Juez dentro de las 24 horas, habilitando los días y horas inhábiles que fueran necesarios.

Disposición correlativa.

Artículos 10 y 11 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Salvo algunas modificaciones de detalle, el artículo reproduce las normas que facultaban a la Dirección para realizar los actos de verificación y fiscalización del cumplimiento de las leyes por parte de los obligados.

CAPITULO VII

INFRACCIONES Y SANCIONES

Comentario general.

De acuerdo con la naturaleza e importancia de las infracciones cometidas, o teniendo en cuenta la rebeldía del deudor en satisfacer los créditos fiscales de importe determinado, se establecen sanciones diversas, unas de carácter resarcitorio (recargos e intereses punitorios) y otras de carácter penal (multas de los artículos 43, 44 y 45).

Recargos

Art. 42. — La falta de pago a su vencimiento de los impuestos, anticipos e ingresos a cuenta hace surgir, sin necesidad de interpelación alguna, la obligación de abonar juntamente con aquéllos los recargos que se establecen a continuación:

Hasta un mes de retardo	el 10 % del impuesto
» dos meses de retardo	» 15 » » »
» tres meses de retardo o más .	» 20 » » »

Los términos indicados se computarán, aun cuando se trate de importes determinados por la Dirección, desde la fecha de vencimiento del período fiscal a que se refieren y con relación a aquella en que se paguen o se disponga su cobro judicial.

La obligación de abonar los recargos subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Dirección al recibir el pago de la deuda principal, y mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro de ésta.

El Consejo podrá, con carácter general y cuando medien circunstancias excepcionales debidamente justificadas, remitir en todo o en parte la obligación de abonar los recargos.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Para provocar el pago oportuno de los tributos, y como reparación por el perjuicio material que ocasiona al Fisco la falta de pago en término de los mismos, se sanciona el mero retardo en el pago de las prestaciones pecuniarias, prescindiendo de toda imputación por la mora, con un recargo automático que comienza a correr desde el vencimiento del plazo para el pago de los impuestos, anticipos, etc., y cuyo monto, proporcionado al tiempo, se detiene en el 20 % del tributo.

Multas por infracciones formales

Art. 43. — Los infractores a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes impositivas, de los reglamentos dictados por el Poder Ejecutivo, de las instrucciones impartidas por el Consejo de la Dirección General y de las disposiciones administrativas de los Gerentes que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación impositiva y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables (presentación de declaraciones juradas, suministro de informaciones, cumplimiento de citaciones, sometimiento a la verificación, etc.), serán reprimidos con multas de m\$n. 25 a 4.000, sin perjuicios de los recargos que pudieran corresponder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior.

Disposición correlativa.

Artículos 16 y 17 de la Ley 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Modificando la norma general del artículo 16 que se deroga, el precepto sanciona con una multa el incumplimien-

to meramente objetivo de los deberes formales (cuya naturaleza se precisa en el texto) en que sus titulares incurran. Al establecer el mínimo y el máximo de \$ 25 y \$ 4.000, se prescinde de la distinción que hacía el mencionado artículo 16, según se tratara de primera o posterior infracción, considerando que tal distinción carece de interés y aun de justificación si se tiene en cuenta el tiempo de vigencia de las leyes sometidas al régimen de la Ley N° 11.683.

Multas por omisión de impuesto

Art. 44. — Toda omisión de impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por la presentación de declaraciones juradas inexactas o por no denunciar que la estimación de oficio practicada era inferior a la realidad, según así resulte de la posterior determinación del impuesto que en forma cierta o presuntiva realice la Dirección, será reprimida con una multa graduable desde un 25 % a un tanto del gravamen dejado de pagar oportunamente, cuando la omisión del impuesto no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las normas impositivas, en que incurra quien debe por esta ley pagar el impuesto por cuenta propia o ajena.

Disposición correlativa.

Artículo 16 de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Se sanciona la denuncia inexacta del impuesto o la omisión de denunciar que la estimación de oficio era inferior a la realidad, con una multa cuyo importe se fija dentro de un mínimo y un máximo, con relación al tributo dejado de pagar como consecuencia de aquel acto o de aquella omisión. El precepto se funda en una rígida presunción legal de culpa, que sólo cede en el caso especial y único de mediar error excusable de la naturaleza del previsto en el artículo, de quien debe pagar el impuesto por sí o por otro.

Se ha creído necesario dejar aclarado que el monto de impuesto en relación con el cual surge la diferencia reprimida

mida puede derivar también de una estimación de oficio. Si bien es cierto que la determinación presuntiva del impuesto carece por esencia de certidumbre y exactitud, y que, por lo tanto, también carece de estas cualidades la omisión de impuesto que con arreglo a aquélla se establece y se reprime, no es posible dejar de considerar que la estimación de oficio es a veces la única forma de determinar el impuesto, y con ella, el comportamiento fiscal del contribuyente; que este modo de determinación deriva casi siempre de la negligencia del mismo en la registración de sus operaciones y conservación de los comprobantes respectivos; y que, por último, reprimir con lenidad la diferencia de impuesto obtenida en esta forma importaría dar un tratamiento penal favorable justamente a los que dificultan la correcta verificación del gravamen, y aun ofrecer un acicate al mal contribuyente, que además de especular con el incumplimiento oportuno de sus deberes fiscales, podría esperar una represión favorable como consecuencia de su propia inconducta.

Multas por defraudación^A

Art. 45. — Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de una hasta diez veces el impuesto en que se defraudó al Fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, los contribuyentes, responsables y terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos.

Con igual pena serán reprimidos los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar.

Disposición correlativa.

Artículo 18 de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Esta disposición reprime toda acción u omisión que tenga por fin producir o facilitar la evasión total o parcial del

tributo, cualquiera que sea la idoneidad del medio empleado, y aun cuando tal comportamiento no haya logrado su fin, dado que el artículo habla del impuesto que “se haya pretendido defraudar”.

Art. 46. — Se presume la intención de defraudar al Fisco, salvo la prueba en contrario, cuando se presente cualquiera de las siguientes o análogas circunstancias:

- a) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos, con los datos que surjan de las declaraciones juradas;
- b) Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos se haga al determinar el impuesto;
- c) Declaraciones juradas que contengan datos falsos;
- d) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible;
- e) Producción de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios, concernientes a ventas, compras, existencia o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter análogo o similar;
- f) No llevar o no exhibir libros, contabilidad y/o documentos de comprobación suficiente, cuando la naturaleza o el volumen de operaciones desarrolladas no justifique esa omisión;
- g) Adopción de formas y estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas para configurar la efectiva situación, relación u operación económica susceptible de ser gravada por las leyes impositivas, cuando esa adopción deba razonablemente atribuirse a la intención de evitar la justa imposición.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

El artículo enumera una serie de actos, operaciones o circunstancias cuyo conocimiento o realización por parte de los contribuyentes o responsables no puede responder, en la

generalidad de los casos, sino al propósito de pagar o a la conciencia de que se paga un impuesto inferior al debido. En tales condiciones, el establecimiento de presunciones legales de fraude precisa el concepto legal sobre el sentido de tales actos o circunstancias, poniendo la represión fiscal a cubierto de la fluctuante interpretación del caso particular, y sin perjuicio de reconocer al presunto infractor el derecho de demostrar cómo la desfavorable situación aparente en que se encuentra no obedece a mala fe de su parte.

Art. 47. — Las multas que se impongan de acuerdo con los artículos 44 y 45 no podrán ser inferiores a m\$n. 25.

En los casos de infracciones contempladas en los artículos 43 y 44 será facultad del juez administrativo, cuando las considere leves, eximir de sanción al infractor.

Disposición correlativa.

Artículo 16 *in fine* de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Son manifiestas las razones que han dado origen a las dos normas que contiene el artículo: falta de interés en aplicar multas muy pequeñas, cuya imposición recarga la actividad administrativa sin producir el efecto intimidatorio propio de las penas, y en castigar infracciones cuyo carácter muy leve autoriza por razones de equidad, a no ejercer la represión.

Art. 48. — Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de las quince días de quedar notificada y firme la resolución respectiva.

Disposición correlativa.

La primera parte del artículo 19.

Comentario.

No se modifica el precepto.

Intereses punitorios

Art. 49. — Cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los impuestos, recargos, intereses y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitorio del 1 % mensual, que se computará desde la fecha de interposición de la demanda, por regla general, o desde la fecha de la intimación de pago cuando la demanda se haya entablado al solo efecto de interrumpir la prescripción de la acción judicial.

Disposición correlativa.

Artículos 19, 20 y 21 de la Ley N° 11.683, (texto ordenado).

Comentario.

Se modifica el régimen anterior en cuanto establecía, como regla general, que se adeudaban los intereses punitorios desde el vencimiento de los plazos para el pago del impuesto o desde el momento en que debía satisfacerse la multa firme. El interés punitorio sólo comienza a correr cuando la negligencia o la rebeldía del deudor para satisfacer su deuda por impuestos, recargos, intereses de prórroga o multas ejecutoriadas, ha obligado a la Administración a recurrir a la vía judicial para la ejecución de su crédito. Esto sin perjuicio de que, con relación al impuesto, el retardo en el pago hace surgir en adelante la obligación de pagar los recargos previstos en el artículo 42.

CAPITULO VIII

RESPONSABLES DE LAS SANCIONES

Art. 50. — Están obligados a pagar los recargos e intereses punitorios quienes deban abonar los respectivos impuestos, anticipos y otros pagos a cuenta.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Se establece la conexión entre la deuda por impuesto a cargo de los contribuyentes sus sucesores u otros responsables, y la obligación de pagar las sanciones de carácter resarcitorio.

Contribuyentes infractores

Art. 51. — No están sujetos a las multas previstas en los artículos 43, 44 y 45: las sucesiones indivisas; el cónyuge cuyos réditos propios perciba o de que disponga en su totalidad el otro; y los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los concursados civilmente, los quebrados y las sociedades en liquidación, a menos que sean contribuyentes con motivo de actividades cuya gestión o administración escape al contralor de sus representantes, liquidadores de sus bienes, etc.

Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 16, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las multas previstas en los artículos 43, 44 y 45, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les serán imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o, con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes.

Disposiciones correlativas.

Artículos 16, 17, 18, 25 y 26 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

El precepto establece la no imputabilidad penal para diversos contribuyentes, en términos absolutos para los dos que en primer lugar señala, y para los restantes (incapaces, etc.) en cuanto las actividades que pueden dar nacimiento al

hecho imponible caigan bajo el contralor de sus representantes, liquidadores de sus bienes, etc., ya que, si son contribuyentes por actividades lícitas o ilícitas que escápan a ese contralor legal, deben soportar las sanciones derivadas del incumplimiento de cualesquiera de sus deberes impositivos.

La solución adoptada no ha aceptado alguna moderna doctrina que atribuye la responsabilidad penal fiscal a todo contribuyente, sin distinguir entre los que son capaces o incapaces. Al establecer esa no imputabilidad consagrada en la primera parte de este artículo, se han tenido en cuenta dos clases de consideraciones:

1º — Dada la naturaleza especial de la representación o de la gestión y liquidación de sus bienes que desempeñan otras personas, a las que no dirigen ni fiscalizan los contribuyentes, en virtud de impedimentos de derecho o de hecho, o por circunstancias de hecho que no parece equitativo desconocer (relación especial entre los cónyuges, por ej.), no sería justo hacer gravitar sobre su patrimonio la aplicación de sanciones derivadas de actos u omisiones de los representantes, liquidadores, etc., a quienes incumbe el cumplimiento efectivo de los deberes impositivos; fuera de que, por lo que concierne a las masas de bienes en liquidación, no hay mayor interés fiscal en la represión de contribuyentes destinados a desaparecer.

2º — Si bien es exacto que algunas infracciones fiscales pueden beneficiar el patrimonio de esos contribuyentes, no se ve cómo podrían las multas cumplir a su respecto el fin intimidatorio que es su razón de ser, si debieran dirigirse a quienes no pueden (dementes, impúberes, por ej.) o no están en condiciones normales de realizar la conducta necesaria para evitar la sanción.

Se ha juzgado, en cambio, que asegura la eficacia intimidatoria de las multas la posibilidad de que sean aplicadas a los representantes, liquidadores, etc., que son justamente quienes deben y están en condiciones de cumplir con los preceptos legales.

El segundo párrafo del artículo asigna imputabilidad penal por las multas a cualquier otro contribuyente no exceptuado por la primera parte de la disposición, aunque carezca de personalidad física. Si bien es cierto que las personas jurídicas y demás sujetos colectivos o entidades pueden cumplir sus deberes impositivos materiales o formales sólo por medio de los actos de sus representantes, mandatarios, administradores, etc., diversas razones concurren a justificar que se les atribuya responsabilidad penal fiscal, cuales son: 1º) que el incumplimiento de los deberes impositivos que tienen estos sujetos fiscales deriva de la acción u omisión de representantes, administradores, etc., elegidos, dirigidos y fiscalizados por tales agrupaciones o entidades, o, si se quiere, por el grupo de personas físicas que le sirve de soporte real; 2º) que las multas cumplen cabalmente su fin intimidatorio si, por atribución de responsabilidad penal a estos sujetos ideales, han de recaer y hacerse efectivas sobre patrimonios que pertenecen en definitiva a las personas físicas que les sirven de base, las verdaderamente interesadas en el cumplimiento de las leyes y beneficiadas por la evasión del impuesto; 3º) que, con respecto al sistema que limita la responsabilidad a los órganos y representantes, el consagrado por este artículo —ya seguido de modo similar por leyes administrativas vigentes— tiene sobre aquél la ventaja de preservar a la represión del riesgo de que, si las funciones de representación, administración, etc., son desempeñadas por personas de escasa o ninguna solvencia, se torne ilusoria la ejecución de las penas y se dejen impunes, por tanto, las infracciones cometidas.

Responsables infractores

Art. 52. — Son personalmente responsables de las multas previstas en los artículos 43, 44 y 45, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (artículos 17 y 18) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios, empresas, etc., todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 17.

Sin perjuicio de las multas que se aplicarán a los contribuyentes infractores por las transgresiones que cometan las personas mencionadas en el párrafo anterior, estas últimas podrán también ser objeto de la aplicación independiente de penas cuando se juzgase que así lo exige la naturaleza o gravedad del caso.

Disposición correlativa.

Artículo 26 de la Ley 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

La responsabilidad penal de las personas previstas en los cinco primeros incisos del artículo 17 se funda en el siguiente principio: quien tiene el deber de cumplir determinados actos debe estar sujeto a la condigna pena por la infracción a los mismos. Si por principio debe reprimirse siempre al contribuyente infractor, se podrá también hacer efectiva la responsabilidad de los representantes, mandatarios, etc., cuando así lo exija la naturaleza o gravedad del caso. La doble responsabilidad instituida por este artículo tiene ya un precedente legislativo en la Ley N° 12.591, cuyas pertinentes disposiciones ha tenido la Corte Suprema la oportunidad de interpretar (in re Minetti y Cía. Ltda., Fallo del 20 de abril de 1945; ver la ley del 15/11/945).

CAPITULO IX

DE LA PRESCRIPCION

Art. 53. — Prescriben por el transcurso de cinco años las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y aplicar y hacer efectivas las multas en ella previstas.

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de dos años.

Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, prescribirá a los cinco años cuando se repitan pagos efectuados en exceso como consecuencia de simples errores de cálculo, o de una interpretación

de las normas impositivas que sea distinta de la seguida por la Dirección en la época de realizarse el pago.

Disposiciones correlativas.

Artículos 23 y 24 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), y decreto N 1093/44.

Comentario.

El primer párrafo del artículo se refiere a la prescripción de las facultades y pretensiones fiscales, tanto en materia de impuesto (y, desde luego, accesorios de los mismos como recargos e intereses punitivos), cuanto en materia de multas.

En lo que concierne a los tributos, por el lapso de cinco años caduca el poder jurisdiccional administrativo de que goza la Dirección General para obtener una determinación impositiva respecto del responsable. Con él caducan también los poderes y facultades accesorios que tiene la Administración frente a cualquier obligado, para preparar, reunir o verificar, de acuerdo con el principio inquisitivo, el material de conocimiento necesario para llegar a la mencionada determinación del tributo.

Por el transcurso de igual término prescribe la acción fiscal, *stricto sensu*, para obtener el cobro judicial de los impuestos y accesorios.

En punto a la prescripción bienal de la acción para repetir el impuesto abonado en exceso, un examen detenido del punto descarta la opinión de que pudiera existir un tratamiento injustamente desigual en favor del Fisco. En efecto, si el plazo de prescripción debe acomodarse en principio a la mayor o menor actividad que tenga que desplegar el acreedor para proveer a la ejecución de su crédito, la ley debe tener presente la distinta situación en que se encuentran el Fisco y el contribuyente.

Desde que la obligación tributaria sometida al régimen de la Ley N° 11.683 nace sin que el acreedor tenga o pueda

tener conocimiento inmediato de quién sea su titular y por qué monto, tiene el Fisco que organizar y actualizar constantemente sus diferentes medios de información sobre posibles contribuyentes, tentar la individualización de los mismos venciendo su natural resistencia a la indagación fiscal, provocar su comparencia a la oficina recaudadora, someterlos a investigación, examinar sus papeles y comprobantes, determinar en alguna forma el impuesto, intimar su pago y, agotada la vía administrativa, requerirlo por la judicial. Para la realización de esta cadena de actos administrativos es bien ajustado el término de cinco años, equivalente a la mitad del plazo decenal que como principio general fija el artículo 1º de la Ley Nº 11.585.

Bien distinta es, por cierto, la situación del contribuyente. Quien paga un impuesto, o sabe ya que es excesivo, o debe por lo menos presumir que pueda serlo. Desde ese momento está en condiciones de adoptar las medidas para cerciorarse de si ha pagado o no el justo impuesto, y, en su caso, promover su devolución interponiendo el recurso de repetición correspondiente.

Si es correcto considerar la prescripción como una sanción fundada en la negligente inactividad del acreedor, justo es entonces ajustar el lapso de su cumplimiento a la mayor posibilidad de que aquél disponga para ejercer sus derechos; lo que tiene que resolverse aquí estableciendo un plazo más reducido para la acción del contribuyente. No obstante lo expuesto, y en obsequio al interés del mismo, se establece la prescripción quinquenal para repetir pagos efectuados por errores de cálculo, o aun por errores de derecho que encuadren dentro de la parte final del artículo 53.

Prescripción de impuestos

Art. 54. — Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los

plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

El presente y otros artículos traen una innovación en cuanto al punto de arranque de la prescripción de los poderes y acciones para determinar y exigir el impuesto, repetirlo, o aplicar multa. Consiste esa innovación en fijar el comienzo del curso de la prescripción en el 1º de enero siguiente al momento en que nacen las acciones y en que normalmente, por tanto, debía tener nacimiento el curso de la prescripción. Con este sistema se traslada al fin de cada año el cumplimiento de las prescripciones que corren en contra del Fisco como del contribuyente, facilitándoles así la adopción oportuna de las medidas que tiendan a evitar prescripciones inminentes. Desde luego que esta solución favorece particularmente al Fisco, al permitirle que en determinada época del año proceda a revisar con ese fin la masa de expedientes a su cargo.

Debe entenderse —casi fuera innecesario destacarlo— que el trasladar al fin del año el comienzo de la prescripción no impedirá el ejercicio del poder o de la acción ya expedita, aun con anterioridad a esa fecha.

Prescripción de multas

Art. 55. — Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

Disposición actual correlativa.

No existe.

Comentario.

De acuerdo con lo expuesto al comentar el artículo anterior, se traslada al primero de enero siguiente al año en que nació la acción para aplicar multa, el punto de arranque de la prescripción correspondiente.

Art. 56. — El hecho de haber prescripto la acción para exigir el pago del impuesto no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multa por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de los impuestos (presentación de declaraciones juradas inexactas que prevén los artículos 44 y 45, resistencia a la inspección, no concurrencia ante las citaciones, etc.).

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La solución adoptada se funda en que las multas penales que se establecen no son accesorios del impuesto.

Art. 57. — El término de la prescripción de la acción para hacer efectiva la multa comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

El artículo reproduce la norma correlativa del Código Penal (artículo 66), sin adoptar en este caso, por no considerarlo aquí de interés, el traslado al fin de año del comienzo de la prescripción.

Prescripción de la acción para repetir

Art. 58. — El término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año

en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aun no se había operado su vencimiento, o desde el 1º de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido.

Cuando la repetición comprenda pagos o ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo con las normas señaladas en el párrafo que precede.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Dos principios sirven de base a la disposición contenida en el artículo:

- 1º Todo pago hecho a cuenta del impuesto correspondiente a un período fiscal aun no vencido está sujeto a una condición futura: que exista la obligación impositiva que el pago está destinado a extinguir, por consumación del hecho imponible a la expiración del período. Por consiguiente, la acción para repetir el pago excesivo no puede nacer sino después del momento en que tal condición pueda cumplirse, esto es, después del vencimiento del período fiscal;
- 2º La acción de repetición de pagos por un impuesto ya vencido nace inmediatamente después de cada pago.

Art. 59. — Si, durante el transcurso de una prescripción ya comenzada, el contribuyente o responsable tuviera que cumplir una determinación impositiva superior al impuesto anteriormente abonado, el término de la prescripción iniciada con relación a éste

quedará suspendido hasta el 1º de enero siguiente al año que se cancele el saldo adeudado, sin perjuicio de la prescripción independiente relativa a este saldo.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Como el contribuyente no puede ejercer su acción de repetición por pagos efectuados, en casos de que la Dirección determine un monto de impuesto superior al abonado, dada la ejecutoriedad de la decisión administrativa, era justo reconocer un plazo de suspensión hasta el momento en que, por cancelación del crédito fiscal el contribuyente se encuentre de nuevo habilitado para repetir los pagos anteriores.

*Art. 60. — No obstante el modo de computar los plazos de prescripción a que se refiere el artículo precedente, la acción de repetición del contribuyente o responsable quedará expedita desde la fecha del pago.

Disposición correlativa:

No existe.

Comentario.

Como ya se expuso al comentar la norma del artículo 54, es evidente que toda facultad o acción del Fisco o del responsable puede ser ejercida desde el momento de su nacimiento, sin perjuicio de que, para los fines del cómputo de la prescripción, se traslade el punto de arranque de esta última al primero de enero siguiente a aquel momento. El artículo, por tanto, no hace más que aclarar cualquier duda que pudiera surgir con respecto a la acción de repetición.

Art. 61. — Con respecto a la prescripción de la acción para repetir no regirá la causa de suspensión prevista en el artículo 3966 del Código Civil para los incapaces.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Para estabilizar de modo definitivo la relación entre el Fisco y los contribuyentes, se suprime la causal de suspensión de prescripción que corre contra los incapaces, la que, por otra parte, ya ha sido objeto de críticas dentro de la legislación civil, por no conciliarse con la norma general del artículo 58 del Código Civil.

Suspensión de la prescripción

Art. 62. — Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:

- 1º Desde la fecha de la intimación administrativa de pago de impuestos determinados directa o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago y practicar la determinación de los impuestos;
- 2º Desde la fecha de la resolución del recurso de reconsideración interpuesto contra una multa superior a m\$.n. 100, con respecto a la acción penal.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La suspensión dispuesta por el inciso 1º tiende a evitar que el contribuyente sometido a verificación pueda provocar, por el empleo de maniobras dilatorias, el cumplimiento de la prescripción fiscal inminente. Pero al mismo tiempo se ha querido evitar también que la urgencia que en tales casos existe para determinar y exigir el cobro del impuesto, impida a los funcionarios del Fisco prestar la debida aten-

ción a las observaciones y reclamos del contribuyente contra la liquidación practicada.

La suspensión de la prescripción de la acción penal que el inciso 2º establece cuando se trata de multas recurribles ante la justicia, tiende a evitar las consecuencias de cualquier dilación que el multado provoque en la instancia judicial, con el fin de impedir que se realice oportunamente el acto interruptivo de la prescripción penal, consistente en la contestación de la demanda contenciosa por el representante fiscal.

Debe destacarse muy especialmente que, para no favorecer en forma desmedida los intereses fiscales, no se ha seguido el ejemplo de legislaciones y doctrinas extranjeras que otorgan a los actos administrativos un efecto interruptivo de la prescripción contra el Fisco. Se ha considerado que sus intereses quedan bien protegidos con la sola concesión de una suspensión de un año, plazo moderado pero suficiente para que se pueda proseguir diligentemente el ejercicio de las acciones.

Interrupción de la prescripción

Art. 63. — La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto se interrumpirá:

- 1º Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva;
- 2º Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso;
- 3º Por cualquier acto judicial tendiente a obtener el pago, la acción correspondiente.

En los casos de los incisos 1º y 2º el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1º de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Las causas de interrupción de las acciones y poderes fiscales que el artículo prevé, aparte de ser las que el dere-

cho privado admite, ya habían sido reiteradamente aceptadas por la jurisprudencia en materia fiscal.

Art. 64. — La prescripción de la acción para aplicar multa o para hacerla efectiva, se interrumpirá:

- 1º Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible;
- 2º Por el modo previsto en el artículo 3º de la Ley Nº 11.585, caso en el cual cesará la suspensión prevista en el inciso 2º del artículo 62.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La causa de interrupción contemplada en el primer inciso, de naturaleza similar a la prevista por el artículo 67 “in fine” del Código Penal, ha sido admitida ya por la Corte Suprema con respecto a la acción para aplicar multa.

El inciso segundo coordina la causal de suspensión prevista en el artículo 62, segundo párrafo, con la interrupción de la prescripción contemplada en la Ley Nº 11.585.

Art. 65. — La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la deducción del recurso administrativo de repetición.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Al establecer el efecto interruptivo a que se refiere el artículo, se ha querido evitar que el contribuyente que repite se vea forzado a recurrir a la vía judicial por no poder, ante la inminencia de la prescripción, esperar la decisión administrativa que ha de recaer en el recurso interpuesto.

CAPITULO X

PROCEDIMIENTO PENAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL SUMARIO

Art. 66. — Los actos u omisiones reprimidos con las sanciones previstas por los artículos 43, 44 y 45 de esta ley, serán objeto de un sumario administrativo, cuya instrucción deberá disponerse mediante acta o por resolución interna de la Dirección.

Art. 67. — Tanto el acta como la resolución interna, en las que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor, serán notificadas a éste, a quien se le acordará un plazo de diez (10) días para que alegue su defensa por escrito, y proponga o entregue las pruebas que hagan a su derecho.

Art. 68. — El acta hará fe mientras no se pruebe su falsedad. Si el acto u omisión consignado resultara falso, sea maliciosamente o por negligencia grave, el funcionario que hubiera levantado el acta será destituido e incurrirá en las penas establecidas por el Código Penal. Labrada ésta, sea o no firmada por el interesado, surtirá sus efectos cuando en la misma conste claramente el hecho o la omisión punible y se deje constancia de haberse notificado al interesado que se le ha concedido el plazo legal para alegar su defensa.

Art. 69. — El sumario será secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.

Art. 70. — Practicadas las diligencias de prueba, el sumario quedará cerrado y deberá el juez administrativo dictar resolución motivada.

Las resoluciones se notificarán a los interesados por medio de carta certificada con aviso especial de retorno, remitiéndoseles al mismo tiempo copia íntegra de los fundamentos de aquéllas.

Disposiciones correlativas.

Artículos 27, 28, 29, 30, 31, 32 y 33 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

No se introducen modificaciones substanciales. Se adaptan las disposiciones anteriores al nuevo sistema represivo.

Recurso de reconsideración

Art. 71. — Contra las resoluciones que impongan las multas de los artículos 43, 44 y 45 de esta ley, y contra las que se dicten en los casos de estimaciones de oficio y recursos de repetición de impuestos, los contribuyentes o responsables podrán interponer recurso de reconsideración dentro de los quince (15) días de notificados de las resoluciones respectivas. El recurso deberá ser deducido ante los Gerentes o ante las Oficinas en el Interior de la República, personalmente o por entrega al correo en carta certificada con aviso especial de retorno.

Art. 72. — Si no se interpone el recurso en el término señalado, las resoluciones se tendrán por firmes y pasadas en autoridad de cosa juzgada.

Con el recurso deberán acompañarse u ofrecerse todas las pruebas que se tuvieren, no admitiéndose después otros escritos u ofrecimientos de prueba.

Art. 73. — Substanciado el recurso, los Gerentes dictarán resolución dentro del término de sesenta (60) días y la notificarán al interesado, con todos sus fundamentos, por carta certificada con aviso especial de retorno.

Disposiciones correlativas.

Artículos 35, 36 y 37 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

No se introducen modificaciones substanciales. Se amplía a sesenta días el plazo dentro del cual deberá dictarse resolución en los recursos interpuestos, en razón de que el de treinta días que establecía la disposición anterior correlativa, resulta exiguo.

Recurso de repetición

Art. 74. — Los contribuyentes o responsables podrán repetir los impuestos interponiendo recurso ante la Dirección, el que será requisito necesario para ocurrir a la justicia. Transcurridos cuatro meses después de iniciada la reclamación sin que se haya dictado resolución administrativa, el interesado podrá optar entre esperar

la resolución que deje expedita la vía judicial u ocurrir directamente ante la justicia.

La reclamación del contribuyente por repetición de impuestos no impedirá a la Dirección verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, determinar y exigir el impuesto que resultare adeudarse.

Disposición correlativa.

Artículo 41 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Expresamente se señala que la repetición administrativa de los impuestos es requisito necesario para ocurrir a la justicia y que la reclamación de los contribuyentes no impide la verificación de la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiera.

Salvo el caso del recurso de reconsideración contra estimaciones de oficio, con las limitaciones establecidas en el Capítulo III, el recurso de repetición queda como única vía para la discusión de los impuestos dado que se suprime el recurso de oposición, reglamentado por los artículos 38, 39 y 40 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

CAPITULO XI

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO JUDICIAL

Demanda contenciosa

Art. 75. — Podrá interponerse demanda contenciosa contra el Fisco nacional, ante el juez federal o letrado respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de m\$n. 100:

- a) En los casos de resoluciones recaídas en recursos de reconsideración, excepto cuando éstos se refieran a estimaciones de oficio;
- b) En los casos de resoluciones recaídas en recursos de repetición;
- c) En los casos de no resolverse administrativamente, dentro de los plazos que establece la ley, los recursos de repetición y de reconsideración, salvo cuando este último se refiera a estimaciones de oficio.

En los supuestos de los incisos a) y b), la demanda deberá presentarse en el perentorio término de quince días a contar de la notificación de la resolución administrativa.

Disposición correlativa.

Artículo 42 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Se suprime la facultad de que gozaba el infractor, en caso de multa aplicada, entre interponer demanda contenciosa contra la misma o entablar recurso de reconsideración administrativo. La reforma no le causa perjuicio, desde que no tiene obligación de satisfacer la multa de que recurre.

Se mantiene, en cambio, la opción entre la demanda contenciosa y el recurso de reconsideración cuando se trata de repetición, por considerarse que al suprimir esa opción podría perjudicar al contribuyente que ha abonado el impuesto, al obligarlo a esperar una nueva decisión administrativa como requisito previo a la demanda judicial.

Demanda por repetición

Art. 76. — En la demanda contenciosa por repetición de impuestos no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa.

Incumbe al mismo demostrar en qué medida el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar, y no podrá, por tanto limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieran de base a la estimación de oficio administrativa, cuando ésta hubiera tenido lugar.

Sólo procederá la repetición por los períodos fiscales con relación a los cuales se haya satisfecho el impuesto hasta ese momento determinado por la Dirección.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La disposición contenida en el primer párrafo asegura al Fisco la posibilidad de conocer cabalmente y expedirse sobre la situación de hecho que el contribuyente pueda hacer valer ante la justicia, permitiéndole así revocar o ratificar oportunamente la determinación tributaria efectuada.

El segundo párrafo se funda en la naturaleza misma de la controversia por repetición, la que se promueve en interés del contribuyente, y donde éste asume la calidad de actor con las consecuencias que esto reporta en materia de prueba. De tal circunstancia, así como del cierre definitivo del procedimiento de determinación presuntiva que, con el ejercicio de facultades privativas de la Dirección, se opera en la instancia administrativa, síguese como consecuencia que el artículo excluya la posibilidad de fundar la repetición en la mera impugnación de los fundamentos de la estimación de oficio practicada.

Procedimiento judicial

Art. 77. — Presentada la demanda, el juez requerirá los antecedentes administrativos a la Dirección General mediante oficio al que acompañará copia de aquélla, y en el que se hará constar la fecha de su interposición. Los antecedentes deberán enviarse al juzgado dentro de los quince días de la fecha de recepción del oficio.

Una vez agregadas las actuaciones administrativas al expediente judicial, se dará vista al procurador fiscal federal para que se expida acerca de la procedencia de la instancia y competencia del juzgado.

Art. 78. — Admitido el curso de la demanda, se correrá traslado de la misma al procurador fiscal federal o, por cédula, al representante designado por la Dirección en su caso, para que la conteste dentro del término de treinta días y oponga todas las defensas y excepciones que tuviera, las que serán resueltas conjuntamente con las cuestiones de fondo en la sentencia definitiva.

Disposiciones correlativas.

Artículo 43 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), y artículo 4° del decreto-ley N° 145/45.

Comentario.

La modificación de detalle introducida por el decreto de referencia deriva de la intervención de representantes designados por la Dirección.

Art. 79. — Si alguna de las partes lo solicitase, se ordenará la recepción de la causa a prueba por un término que no excederá de treinta días debiendo expresarse en el mismo auto la fecha de su vencimiento.

La apertura a prueba sólo podrá solicitarse en la demanda y en la contestación.

Art. 80. — La prueba será recibida por el secretario del tribunal, siempre que algunas de las partes no pidiese que lo sea por el juez.

Cuando las diligencias hayan de practicarse fuera de la jurisdicción del juzgado, la comisión rogatoria será suscripta por el juez.

Art. 81. — Si el juicio no fuese abierto a prueba, los autos quedarán listos para sentencia, sin ninguna diligencia ulterior, previo nuevo traslado por su orden, y por el término de seis días a cada parte.

Art. 82. — Vencido el término de prueba, el secretario agregará de oficio la producida, y el juez dictará la providencia de autos, señalando un día, dentro de los diez días subsiguientes, durante los cuales las partes podrán examinar el proceso en Secretaría, para informar sobre el mérito de la causa, in voce o por escrito, quedando con ello cerrada toda discusión, sin poderse presentar más escritos.

Disposiciones correlativas.

Artículos 44, 45, 46 y 47 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), que no se han modificado.

Art. 83. — Terminada la audiencia del artículo anterior, el juez examinará el proceso y pronunciará su sentencia, dentro de los treinta días subsiguientes a más tardar.

La sentencia contendrá una relación de la causa que comprenda el nombre de las partes, el objeto de ella, los hechos alegados (pudiendo en cuanto a éstos, referirse a los escritos de las partes), el derecho aplicable, la resolución que sea su consecuencia y la

condenación en costas, con regulación de los honorarios a cargo del vencido.

Disposición correlativa.

Artículo 48 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Se suprime la última parte del primer párrafo del artículo 48, que obligaba al juez a pronunciar sentencia en el acto cuando se hubiera informado *in voce*.

Art. 84. — Serán notificados por cédula, el auto de apertura a prueba, el que designe audiencia para la vista de la causa, y la sentencia definitiva.

Todas las demás providencias serán notificadas por nota, a cuyo efecto las partes deberán concurrir a Secretaría a tomar conocimiento de los autos, los días que el juez designe.

El juez de la causa podrá comisionar a empleados de su dependencia para que dentro de la jurisdicción del juzgado, practiquen las notificaciones por cédula.

Disposición correlativa.

Artículo 49 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado), no modificado.

Art. 85. — De las sentencias dictadas por los jueces federales o letrados en los juicios contenciosos fiscales, en que el monto cuestionado importe una suma superior a m\$n. 500, podrá interponerse recurso de apelación ante la Cámara Federal respectiva dentro de los cinco días subsiguientes al de la notificación de la sentencia, el que será concedido libremente y en ambos efectos.

Disposición correlativa.

Artículo 50 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Por razones cuyo evidente fundamento no requiere mayor explicación, se hace apelable el fallo de primera instan-

cia cuando “el monto cuestionado” importe más de m\$.n. 500, sustrayendo al juez la posibilidad, que el artículo modificado le otorgaba, de hacer inapelable su sentencia con sólo mandar pagar una cantidad no mayor de m\$.n. 500, cualquiera que fuera el monto cuestionado, que es precisamente el que determina la importancia material de la controversia.

Art. 86. — Cuando el apelante sea el demandante y no compareciere ante el Tribunal de segunda instancia dentro de los cinco días subsiguientes al de la notificación de la primera providencia, se lo tendrá de oficio por desistido del recurso, con costas, quedando confirmada la sentencia recurrida y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Disposición correlativa.

Artículo 51 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado), no modificado.

Art. 87. — Con la salvedad del carácter declarativo que atento lo dispuesto en la Ley Nº 3952, asumen las sentencias respecto al Fisco, corresponderá al juez que haya conocido en la causa la ejecución de las sentencias dictadas en ella y al de turno la de las ejecutoriadas ante la Dirección y se aplicará el procedimiento establecido en el Título XXV de la Ley Nº 50.

Disposición correlativa.

Artículo 52 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Se destaca el carácter meramente declarativo que tienen las sentencias que condenan al Fisco.

Art. 88. — Las sentencias dictadas en las causas previstas en esta ley, como las dictadas en las causas por ejecución de las mismas, son definitivas, pasan en autoridad de cosa juzgada y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún con-

cepto, sin perjuicio de los recursos que autorizan las Leyes Nros. 48 y 4055.

Disposición correlativa.

Artículo 53 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), no modificado.

Artículo 89. — En la substanciación de las causas regidas por la presente ley, se aplicará supletoriamente, en lo adaptable, las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal para la Capital y territorios nacionales, si se tratara de multas, y las de la Ley N° 50 si se tratara de repetición de impuestos.

Disposición correlativa.

Artículo 54 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

La aplicación supletoria de otras normas se dispone en forma que se ajusta a la naturaleza de la materia controvertida en juicio.

Art. 90. — Las acciones podrán deducirse ante el juez de la circunscripción donde se halle la oficina recaudadora respectiva, o ante el domicilio del deudor, o ante el lugar en que se haya cometido la infracción o se hayan aprehendido los efectos que han sido materia de contravención.

Disposición correlativa.

Artículo 56 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), no modificado.

CAPITULO XII

JUICIO DE APREMIO

Art. 91. — El cobro judicial de los impuestos, intereses y recargos, y el de las multas ejecutoriadas, se practicará por la vía de apremio establecida en el Título XXV de la Ley Nº 50, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la Dirección General, no pudiendo oponerse otras excepciones que las de inhabilidad extrínseca del Título, pago, prescripción y espera.

La sentencia será apelable en favor del Fisco cuando el monto por el que prosperen las excepciones sea superior a m\$n. 500.

Disposición correlativa.

Artículo 57 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Además de una modificación de detalle en el texto de la anterior disposición, se incorpora la norma que admite la apelación de la sentencia dictada en el apremio, aunque sólo en favor del Fisco. Justificase plenamente la facultad acordada al acreedor, si se tiene en cuenta que el procedimiento sumario del apremio se organiza para la rápida satisfacción de su crédito, finalidad contra la que conspira la inapelabilidad de la sentencia en cuanto lo obliga a recurrir al juicio ordinario. La misma naturaleza y fin del apremio explica que no se conceda la apelación al demandado.

Art. 92. — En los casos de sentencias dictadas en los juicios de apremio por cobro de impuestos, la acción de repetición sólo podrá deducirse una vez satisfecho el impuesto adeudado, accesorios y costas.

Disposición correlativa.

Artículo 58 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

No hay modificación substancial.

Art. 93. — El cobro de los impuestos por vía de apremio se tramitará independientemente del curso del sumario a que pueda dar origen la falta de pago de los mismos.

Disposición correlativa.

Artículo 59 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), no modificado.

Art. 94. — El diligenciamiento de los mandamientos de ejecución y embargo y las notificaciones podrán estar a cargo de empleados de la Dirección cuando ésta lo requiera.

Disposición correlativa.

Artículo 1º, último párrafo del decreto-ley N° 145/45, que se reproduce sin modificación.

Comentario.

Si por su incorporación a este capítulo la norma contenida en el artículo se refiere a los impuestos regidos por la Ley N° 11.683, la de igual contenido incluída en el decreto-ley N° 145/45, artículo 1º, *in fine*, rige con respecto a todos los impuestos, derechos, intereses, multas y otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la Dirección General.

CAPITULO XIII

DISPOSICIONES VARIAS

Representación judicial

Art. 95. — En los juicios por cobro de los impuestos, derechos, multas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la Dirección General, así como en las demandas o recursos judiciales que contra el Fisco autoricen las leyes respectivas la representación de éste, ante todas las jurisdicciones e instancias, será ejercida por los procuradores o agentes fiscales o por los funcionarios de la Dirección que ella designe, pudiendo estos últimos ser patrocinados por los letrados de la Repartición.

Art. 96. — Mientras la representación no sea ejercida por funcionarios designados por la Dirección, el Fisco será representado por los procuradores o agentes fiscales, quienes recibirán instrucciones directas de esa dependencia, a la que deberán informar de las gestiones que realicen.

La intervención de los funcionarios especiales excluirá la representación de los procuradores o agentes fiscales en cualquier estado del juicio, y su personería será acreditada con el testimonio de su designación expedido por la Dirección.

Art. 97. — Los procuradores o agentes fiscales o los funcionarios de la Dirección que representen o patrocinen al Fisco tendrán derecho a percibir honorarios, salvo cuando éstos estén a cargo de la Nación y siempre que haya quedado totalmente satisfecho el crédito fiscal.

Cuando la representación se encuentre a cargo de funcionarios designados por la Dirección, ésta podrá fijar la forma de distribución de los honorarios.

Art. 98. — La Dirección General anticipará a sus representantes los fondos necesarios para los gastos que demande la tramitación de los juicios (de publicación de edictos, diligenciamiento de notificaciones, mandamientos y otros análogos), con cargo de rendir cuenta documentada de su intervención y de reintegrar las cantidades invertidas cuando perciban su importe de la parte vencida a la terminación de las causas. A este efecto se dispondrá la apertura de la cuenta correspondiente.

Disposiciones correlativas.

Artículo 60 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), y artículos 1° a 3° del decreto-ley N° 145/45.

Comentario.

Estos artículos reproducen las disposiciones del decreto mencionado, y tienen, por tanto, los mismos fundamentos expuestos en los considerandos de aquél.

Notificación por edictos

Art. 99. — Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán hechas por medio de cartas certificadas, con aviso especial de retorno, a cuyo efecto se convendrá con el Correo la forma de hacerlo con la mayor urgencia y seguridad.

Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieran practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuará por medio de edictos publicados durante cinco días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente.

Disposición correlativa.

Artículo 34 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Sin modificarla substancialmente y dado el carácter general de su contenido, esta disposición ha sido separada del capítulo referente al procedimiento contencioso-administrativo y sumarial.

Carácter reservado de las informaciones

Art. 100. — Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que el contribuyente, responsable o terceros presenten a la Dirección, y los juicios de demanda contenciosa, en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretas.

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Dirección, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones, sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como prueba en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en los procesos criminales por delitos comunes, cuando éstas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen; o que las solicite el interesado, en los juicios en que sean parte contraria el Fisco nacional, provincial o municipal, y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los miembros del Consejo no podrán tener acceso a las declaraciones juradas y demás informaciones reservadas de los contribuyentes o a las de terceros que les afecten.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones, o el contenido de las instrucciones internas impartidas por el

Consejo o los Gerentes con el carácter expreso de "confidenciales", incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal para aquellos que divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

Disposición correlativa.

Artículo 69 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

El alcance de la disposición que establecía el secreto de las declaraciones juradas e informaciones se refuerzan en un doble aspecto: señalando expresamente que no pueden comunicarse a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, y fijando los dos únicos casos en que pueden servir como prueba en juicio. Además se extiende el secreto a las instrucciones internas que impartan el Consejo o los Gerentes con el carácter expreso de "confidenciales".

Gobiernos provinciales y municipales

Art. 101. — Los Gobiernos provinciales y municipales no están comprendidos en las responsabilidades del Capítulo VII.

Disposición correlativa.

Artículo 70 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), sin modificar.

Requisito para las transferencias de bienes

Art. 102. — No podrán los escribanos de registro de todo el país autorizar actos que importen transferencia de dominio o constitución de derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles, si los enajenantes o constituyentes no les presentaran un certificado de la Dirección General que acredite que no adeudan a la fecha importe alguno por los impuestos que se recaudan según el régimen de la presente ley; bajo pena de la multa prevista en el artículo 43 de la misma, y sin perjuicio de la responsabilidad por el pago del impuesto que el contribuyente dejara de abonar.

Bajo sanción de la misma multa y responsabilidad, no podrán los funcionarios a cargo de los registros públicos de comercio del

país dar curso a las inscripciones de contratos que importen transferencias de negocios, si el enajenante no cumple el requisito establecido en el párrafo anterior.

En las sucesiones que se tramitan ante los tribunales del país no se autorizará la inscripción de la transferencia de dominio de los bienes hereditarios, si no se acreditara, mediante la agregación del certificado de la Dirección General, que no se adeuda impuesto alguno recaudado según esta ley, correspondiente al causante o a la sucesión misma hasta el momento de la declaratoria de herederos o de la aprobación del testamento.

El Poder Ejecutivo reglamentará en qué fecha entrarán en vigencia estas disposiciones; la forma en que deberán cumplirse y las excepciones que corresponda introducir para no obstruir las transacciones o transferencias de bienes o en atención a las particularidades que el caso ofrezca.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Con el fin de provocar el pago de los impuestos adeudados, y siguiendo el ejemplo de preceptos análogos de otras leyes impositivas, se exige como requisito para formalizar transferencias de derechos sobre bienes, la acreditación de no deberse ninguno de los impuestos que se recaudan según el régimen de esta ley. A este respecto dictará el Poder Ejecutivo la reglamentación respectiva, en la que se deberá contemplar las exenciones que sea justo introducir.

Deberes de entidades y de funcionarios públicos

Art. 103. — La Dirección General propondrá al Poder Ejecutivo las medidas que deberán adoptar las entidades públicas o privadas para facilitar y garantizar la mejor percepción de los gravámenes regidos por esta ley, y, en especial, las que tiendan a evitar que las personas que no tengan domicilio en el país se ausenten del mismo sin haber abonado los impuestos correspondientes.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

Las medidas a que se refiere este artículo, que se irán adoptando y rectificando conforme lo exijan las circunstancias, responden a la necesidad de arbitrar los medios conducentes a suministrar a la Dirección la información requerida para la determinación y fiscalización de los impuestos, y a impedir la evasión de los mismos.

Art. 104. — Los funcionarios públicos tienen la obligación de facilitar la colaboración que con el mismo objeto se les solicite, y la de denunciar las infracciones que lleguen a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones, bajo pena de las sanciones que el Poder Ejecutivo determine.

No podrán ejercerse funciones o empleos públicos, de cualquier naturaleza que fueren, si no se cumple con los deberes establecidos por esta ley.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La sola lectura del texto del párrafo primero deja traslucir el fundamento que lo informa.

El principio que sirve de base al segundo apartado es el de que no puede admitirse que los servidores del Estado, o quienes colaboran en sus actividades infrinjan normas que aquél dicta para poder subsistir y desempeñar sus funciones.

Cargas públicas

Art. 105. — Las designaciones con carácter de carga pública deberán recaer siempre en personas residentes en el lugar donde deban desempeñar sus funciones, sin que pueda obligárselas a efec-

tuar viajes o cambios de domicilio, por razón del desempeño de las mismas.

Estas cargas públicas podrán renunciarse únicamente por causas justificadas.

Disposición correlativa.

Artículo 61 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), sin modificar.

Sellado

Art. 106. — Quedan exentos del sellado de ley todas las actuaciones y solicitudes de inscripción, de aclaración, consultas sobre su situación, pedidos de instrucciones para la liquidación y pago, como asimismo los pedidos de acreditación, compensación y devolución de impuestos que formulen los contribuyentes y agentes de retención o sus representantes. Las reclamaciones contra pagos y los recursos administrativos contra la determinación de la materia imponible, contra el impuesto aplicado y contra las multas, quedan igualmente exentas.

Disposición correlativa.

Artículo 67 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), sin modificación substancial.

Conversión

Art. 107. — Los réditos y operaciones en especie u oro metálico serán convertidos a los efectos de la liquidación de los impuestos, en su equivalente en moneda nacional al valor corriente en plaza, y los en moneda extranjera al tipo oficial de ventas de divisas, en el día del pago.

Disposición correlativa.

Artículo 66 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), sin modificación substancial.

Fondo de estímulo

Art. 108. — La cuenta "Dirección General del Impuesto a los Réditos. — Fondo de Estímulo", se acreditará con el uno y medio

por mil ($1\frac{1}{2}\%$) del importe de la recaudación de los gravámenes cuya percepción efectúa la citada repartición y se debitará por las sumas que se destinen al seguro colectivo de vida que cubre al personal de la misma, y los premios de estímulo. El monto de éstos no excederá del cincuenta por ciento (50 %) del total de los sueldos percibidos por cada beneficiario durante el año.

La Tesorería General de la Nación depositará mensualmente el importe del uno y medio por mil ($1\frac{1}{2}\%$) de las sumas recaudadas por la Dirección General del Impuesto a los Réditos, en una cuenta especial a disposición de la Dirección para servir como fondo de estímulo para los funcionarios y dependientes de la Dirección.

Se rendirá cuenta en las fechas fijadas para el cierre del ejercicio, procediéndose dentro de los quince (15) días a la devolución del sobrante, si lo hubiere, a la Tesorería General de la Nación.

Disposiciones correlativas.

Artículo 64 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), modificado por el artículo 1° del decreto N° 214/39.

Comentario.

Se eleva al uno y medio por mil ($1\frac{1}{2}\%$) la parte de la recaudación destinada al seguro colectivo que cubre al personal de la Dirección y premios de estímulo.

Régimen para otras leyes

Art. 109. — La aplicación de los impuestos de patentes, sellos, a los pasajes al exterior y derechos de inspección de sociedades anónimas y asociaciones civiles (Leyes Nros. 11.288 y 11.582, punto 20; 11.290, texto ordenado, y 11.824, 11.283 y 11.582, punto 27), a cargo de la Dirección General, se regirá por las leyes respectivas.

Con relación a tales impuestos el Consejo ejercerá las mismas funciones que le confiere la presente ley, y los Gerentes las demás facultades que las respectivas leyes otorgan a los administradores.

Las facultades de verificación establecidas en esta ley, se aplicarán con relación a los mencionados impuestos.

La Gerencia y los funcionarios autorizados por la misma, tendrán las facultades y atribuciones fijadas para los evaluadores por los artículos 16 y siguientes de la Ley N° 11.288.

Disposición correlativa.

Artículo 71 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado).

Comentario.

Se elimina la excepción que hacía el segundo párrafo de la disposición anterior con respecto al funcionario encargado de la aplicación de la ley de sellos.

Embargo preventivo

Art. 110. — En cualquier momento podrá la Dirección General solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, y los jueces deberán decretarlo en el término de 24 horas bajo la responsabilidad del Fisco.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y caducará si dentro del término de sesenta días la Dirección no iniciara el correspondiente juicio de apremio.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La medida precautoria que el artículo prevé tiende a garantizar la eficacia de la acción fiscal, que podría tornarse ilusoria por cualquier maniobra del contribuyente que haga desaparecer los bienes sobre los que debe satisfacerse el crédito fiscal.

Para evitar que la medida resulte perjudicial al interesado, se admite la sustitución del embargo por una garantía suficiente.

Disposiciones reglamentarias

Art. 111. — Hasta tanto el Poder Ejecutivo reglamente las disposiciones de esta ley, se mantendrán en vigencia las ya dictadas

en lo que no se opongan a aquellos aspectos en los cuales se la modifica.

Disposición correlativa.

No existe.

Comentario.

La disposición del artículo establece el régimen de transición entre las normas reglamentarias actuales establecidas por el Poder Ejecutivo o el Consejo, y las que se dicten en la ejecución de los nuevos preceptos legales. Teniendo en cuenta que la reforma no importa una modificación radical de las disposiciones de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), podían quedar en vigencia —y era conveniente que quedaran— los preceptos reglamentarios de aquella ley, ajustándose a los mismos las obligaciones y facultades de los contribuyentes, responsables y terceros. Por lo tanto, mientras no se opongan a las nuevas disposiciones legales, seguirán en vigencia los mencionados preceptos reglamentarios.

Art. 2º — Deróganse las disposiciones legales que se opongan a las que anteceden.

Art. 3º — Quedarán exentos de recargos y multas los infractores que antes del 31 de diciembre de 1946 regularicen espontáneamente su situación fiscal.

Disposiciones correlativas.

Artículos 10 *in fine* de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), y 50 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos.

Comentario.

La disposición de este artículo tiende a atenuar las consecuencias que debían derivar del cambio brusco del sistema represivo de la Ley N° 11.683 (texto ordenado) por el que

instituyen los nuevos preceptos. En efecto, conforme con lo que establecía expresamente el artículo 50 de la Reglamentación General en consonancia con el artículo 10 *in fine* de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), la presentación espontánea de declaraciones juradas y el pago del impuesto, vale decir, la presentación no provocada por inspección efectuada o inminente, u observación de parte de la Dirección o denuncia presentada, eximía de penalidades a los infractores por transgresiones contempladas y reprimidas por la Ley N° 11.683 (texto ordenado). Como las nuevas disposiciones no admiten más la presentación espontánea del infractor como causa de exención de penas, se ha considerado justo establecer un plazo especial, hasta el 31 de diciembre del año en curso, antes de que entrara a regir la supresión de tal beneficio para los contribuyentes y responsables.

Resultaría superfluo destacar qué es “regularización espontánea de la situación fiscal”, si se tiene en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 *in fine* de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), y, en especial, la norma que sienta el artículo 50 de la Reglamentación General, aun en vigencia de acuerdo con lo que preceptúa el artículo 111 del decreto-ley. Del concepto de regularización espontánea en tal forma determinado, así como de la expresión empleada por el artículo para acordar este beneficio, se desprende claramente que no se trata de una condonación de penas aplicadas, sino sólo de la exención de los recargos que pudieran determinarse, o de las multas que fueran susceptibles de aplicarse con referencia a las infracciones contempladas y reprimidas por las disposiciones de la Ley N° 11.683 (texto ordenado), o las que las sustituyen, bien se hayan cometido antes de la promulgación de estas últimas, bien se cometan hasta la expiración del plazo establecido.

Art. 4º — Declárase no comprendida en las limitaciones del Decreto N° 7188 de fecha 11 de marzo de 1946, a la Dirección General del Impuesto a los Réditos.

Disposición correlativa.

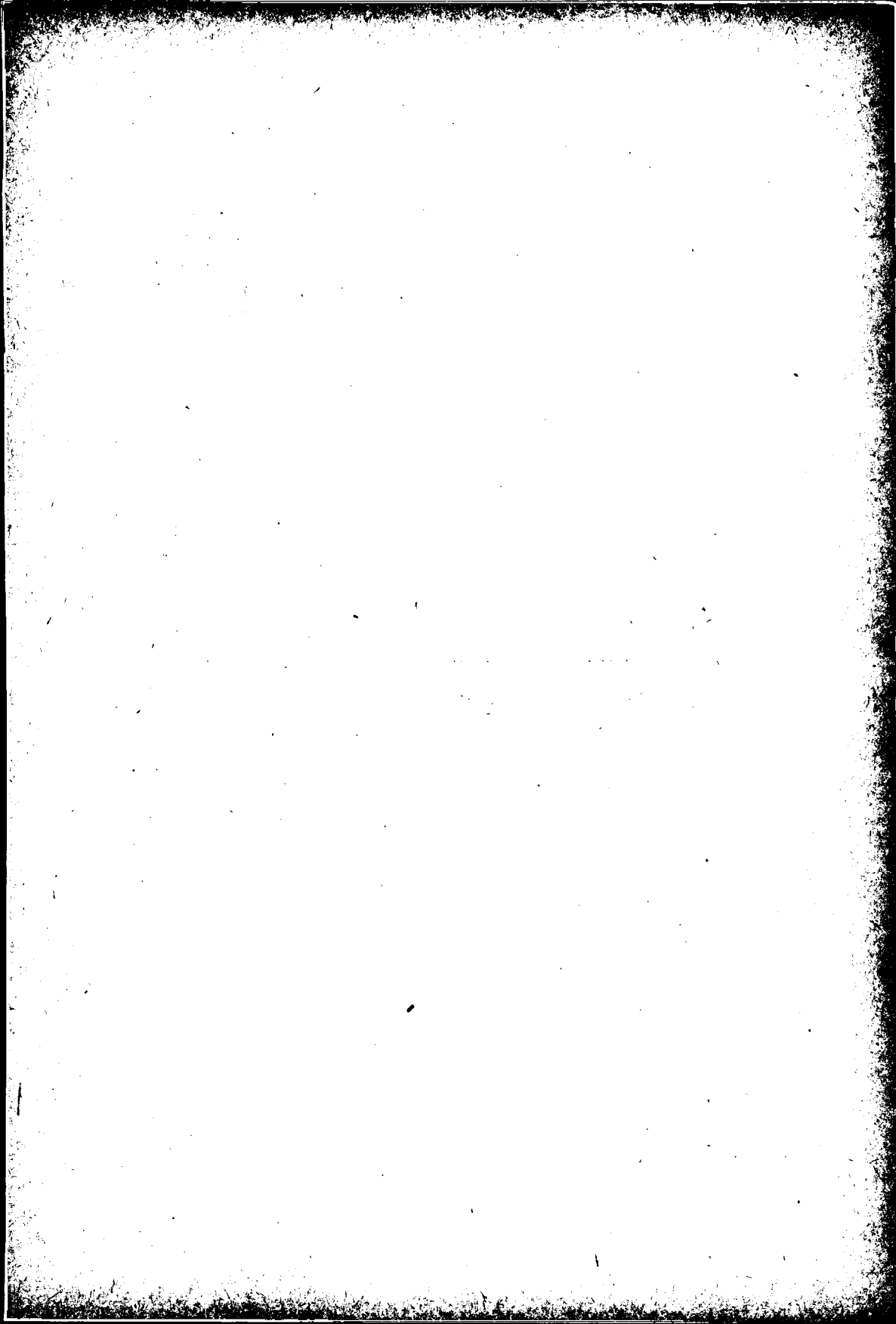
No existe.

Comentario.

La naturaleza de las funciones que debe desarrollar la Dirección General del Impuesto a los Réditos y el carácter de técnicos que deben revestir sus funcionarios y empleados en razón de aquélla, justifican su exclusión de las limitaciones que establece el decreto N° 7188/46.

III

DECRETO-LEY Nº 14.342/46
IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES



Buenos Aires, mayo 20 de 1946.

Artículo 1º — Todos los beneficios obtenidos, a partir del 1º de enero de 1946, por personas de existencia física o ideal o sucesiones indivisas, derivados de fuente argentina y no gravados por la ley del impuesto a los réditos, quedan sujetos al gravamen nacional de emergencia que establece el presente decreto-ley. Este impuesto regirá hasta el 31 de diciembre de 1955.

Comentario.

Este artículo, establece que están alcanzados por el impuesto a las ganancias eventuales, todos aquellos enriquecimientos, de fuente argentina, que no entran dentro del campo de imposición del impuesto a los réditos. Asimismo precisa los sujetos que deben tributar el gravamen.

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

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

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

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

El artículo que se comenta fija, además, el período en que regirá el nuevo impuesto.

Art. 2º — Están comprendidos dentro del presente gravamen, en cuanto no fueran alcanzados por la ley del impuesto a los réditos, los beneficios obtenidos en la venta y permuta de bienes muebles o inmuebles, premios de lotería, juegos de azar, y, en general, toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente exceptuado.

Comentario.

Precísanse los beneficios alcanzados por el gravamen que, como se ha expresado, son todos aquellos enriquecimientos —cualquiera sea su origen— que no estén alcanzados por el impuesto a los réditos, salvo las excepciones que expresamente se indican en el decreto-ley Nº 14.342/46.

Art. 3º — Se consideran beneficios derivados de fuente argentina, aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro de los límites de la misma sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio, o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Comentario.

Este artículo, sigue un criterio igual al adoptado por la ley del impuesto a los réditos en materia de fuente. Priva

en consecuencia en este aspecto, un criterio económico territorial, con prescindencia del domicilio, residencia o nacionalidad del titular del enriquecimiento.

Art. 4º — Están expresamente exentas de este impuesto:

- a) Las utilidades o beneficios obtenidos por las personas o entidades, públicas o privadas, cuyas rentas están expresamente exentas por la ley del impuesto a los réditos;
- b) Las donaciones, herencias y legados sujetos al impuesto a la transmisión gratuita de bienes;
- c) Las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causa de muerte o por incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes especiales de previsión social, leyes civiles o como consecuencia de un contrato de seguro;
- d) Los beneficios provenientes de derechos amparados por la ley de propiedad intelectual en la parte que no exceda de m\$n. 6.000 por año fiscal y siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores y las respectivas obras estén debidamente inscriptas en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual;
- e) Los beneficios provenientes de la venta, cambio o permuta de bienes muebles adquiridos para uso personal del contribuyente y sus familiares, salvo que se tratare de obras de arte o inversiones de lujo vendidas durante el año por un valor superior en conjunto a m\$n. 10.000.

Comentario.

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

La exención a las donaciones, herencias y legados, se explica en la naturaleza de tales actos, pues, aparte de que

son consecuencia de la voluntad unilateral de una de las partes, están desprovistos de toda finalidad de lucro.

Art. 5º — El beneficio neto imponible obtenido en la venta de bienes se determinará deduciendo del precio de venta, el precio de compra, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios, a condición de que no hubieran sido considerados para el impuesto a los réditos.

Tratándose de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1º de enero de 1946 se tomará como valor de costo (incluido mejoras) el de la valuación fiscal a esa misma fecha; sin embargo, si ésta fuera inferior al costo real se admitirá este último.

Para los bienes o inmuebles adquiridos por herencia, legado o donación, se tomará como costo el valor fijado a los efectos del pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

En las operaciones de cambio o permuta, ambas partes se hallan sujetas a gravamen. Cada una establecerá el beneficio obtenido deduciendo del valor del bien o prestación recibida el costo del bien o prestación entregado o comprometida.

Comentario.

Este artículo, dispone el procedimiento a seguir para determinar el beneficio impositivo.

En materia de inmuebles adquiridos antes del 1º de enero de 1946, se permite al contribuyente optar entre la valuación fiscal o el importe que efectivamente le ha costado el bien.

Un ejemplo aclarará el procedimiento a seguir.

Supongamos un inmueble adquirido en el año 1940 en la suma de m\$. 30.000, al que, con posterioridad, el propietario introdujo mejoras por valor de m\$. 10.000. La valuación fiscal de dicho bien es de m\$. 35.000 luego el costo que el contribuyente podrá computar a los efectos de determinar la utilidad obtenida con motivo de la venta, será de m\$. 40.000 siempre que posea comprobantes fehacientes del costo de las mejoras efectuadas. Caso contrario, computará la valuación fiscal de m\$. 35.000, la que se presume que incluye el valor de las mejoras efectuadas.

Por último, cabe destacar que los “gastos necesarios”, a que alude el primer apartado del artículo, que se comenta, son los necesarios y vinculados directamente con la operación generadora del beneficio.

Art. 6º — Cuando con los elementos del contribuyente, no fuera posible establecer fehacientemente el valor de transferencia, el costo y los gastos cuya deducción admite este decreto-ley, la Dirección procederá a apreciarlos.

Comentario.

Faculta a la Dirección a apreciar todos o algunos de los elementos que concurren a determinar la utilidad impositiva, cuando ello no sea posible hacerlo fehacientemente con los medios de que dispone el contribuyente.

Art. 7º — Cuando las operaciones, actos o actividades comprendidos en este decreto-ley arrojaran pérdidas, las mismas podrán compensarse con otros beneficios producidos en el año y alcanzados por el presente decreto-ley, a los fines de establecer la utilidad neta imponible. Si dichas pérdidas no pudieran cubrirse con otros beneficios, el remanente o quebranto no compensado podrá deducirse de los beneficios netos sujetos al presente gravamen, correspondiente a los cuatro años siguientes. Bajo ningún concepto se admitirá la compensación con utilidades o ingresos alcanzados por la ley del impuesto a los réditos.

Comentario.

Este artículo admite la compensación de los quebrantos sufridos en un año, con beneficios obtenidos en el mismo —ambos consecuencia de actos, operaciones o actividades cuyos resultados están alcanzados por el nuevo gravamen— a los efectos de determinar el beneficio impositivo.

Cuando como consecuencia de la compensación mencionada en el párrafo precedente, resultara un quebranto neto, éste podrá compensarse con utilidades —originadas en operaciones alcanzadas por el nuevo impuesto— de períodos siguientes, pero solamente hasta el cuarto año inclusive después de aquel en que se produjo el quebranto neto. Trátase

de un régimen idéntico al que existe en materia de impuesto a los réditos.

La parte final del artículo, dispone expresamente que el quebranto, bajo ningún concepto, podrá compensarse con utilidad o ingresos alcanzados por la ley de impuesto a los réditos.

Art. 8º — El año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre. Los contribuyentes imputarán al año fiscal los beneficios que hubieran realizado en el transcurso del mismo.

Comentario.

Fíjase como año fiscal el año calendario. Atento a que el impuesto recae sobre ganancias eventuales, que pueden separarse del conjunto de operaciones o actividades del contribuyente, no existe razón alguna, de orden teórico o práctico, para apartarse del año calendario.

Art. 9º — No pagarán este impuesto aquellas personas cuyo monto de beneficios netos alcanzados por este impuesto, no lleguen a m\$n. 4.000 anuales.

Comentario.

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

Art. 10. — La recaudación y fiscalización del presente impuesto estará a cargo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos y serán de aplicación las disposiciones establecidas por la Ley Nº 11.683 (texto ordenado) y las de las leyes que la modifiquen o sustituyan.

Comentario.

Trátase de una disposición de orden.

En virtud de las funciones desarrolladas por la Dirección General del Impuesto a los Réditos, se ha considerado conveniente que dicha Repartición recaude y fiscalice el nuevo gravamen.

Art. 11. — Cuando el contribuyente no justifique fehacientemente el origen del enriquecimiento operado entre dos o más períodos fiscales y el del dinero o bienes que hubiera dispuesto o consumido, se considerará que la diferencia resultante está sujeta al pago del impuesto a los réditos, salvo que la tasa que por este concepto le correspondiera fuera inferior al 20 %, en cuyo caso, le serán aplicadas las disposiciones del presente gravamen.

Comentario.

Este artículo, indica el tratamiento a seguir con los acrecentamientos patrimoniales y bienes consumidos, cuyo origen se atribuye a fuente desconocida.

Teniendo en cuenta que tales acrecentamientos y consumos pueden provenir de beneficios alcanzados por el impuesto a los réditos o por el gravamen a las ganancias eventuales y no demostrando el contribuyente su origen, se sujetaran los mismos a la tasa más elevada.

Art. 12. — El contribuyente está obligado a probar el origen de las transferencias de fondos de o al exterior cuando la Dirección lo considere necesario para la liquidación o fiscalización del impuesto, pudiendo en caso contrario, y siempre que las circunstancias lo aconsejen, considerarlas vinculadas y provenientes de beneficios de fuente argentina.

Comentario.

Atento a que los beneficios de fuente argentina pueden disimularse, mediante remesas de fondos de o al exterior, se establece que el contribuyente está obligado a probar el origen de tales fondos, pudiendo la Dirección en caso contrario, considerarlos como provenientes de fuente argentina.

Art. 13. — Fijase en el 20 % la tasa que se aplicará al beneficio neto anual, establecido en la forma precedentemente expuesta.

Comentario.

Teniendo en cuenta las características del gravamen se considera ajustada la tasa del 20 % establecida.

Art. 14. — Están obligados a actuar como agentes de retención en la forma y tiempo que disponga la Reglamentación respectiva o las resoluciones de la Dirección General, los escribanos, rematadores, corredores, comisionistas, otros intermediarios y el mismo comprador, bajo las responsabilidades y sanciones que establece la Ley Nº 11.683 (texto ordenado) y las de las leyes que la modifiquen o sustituyan.

Comentario.

Este artículo, deja a cargo de la reglamentación y de las resoluciones de la Dirección, todo lo referente a la retención del impuesto en la fuente, retención necesaria para asegurar una mejor percepción del gravamen.

Art. 15. — El producido de este impuesto se distribuirá anualmente entre la Nación, la Municipalidad de la Capital Federal y las Provincias, en la misma forma que el impuesto a los réditos. Sin embargo, las provincias sólo gozarán de esta participación, cuando no apliquen gravámenes de características similares al que se crea mediante este decreto-ley.

Comentario.

Para la distribución del producido del impuesto, entre la Nación, la Municipalidad de la Capital y las Provincias se mantiene el régimen vigente para réditos. Pero, se limita la participación de las provincias a los casos que no apliquen gravámenes similares.

Art. 16. — Para la fiscalización y aplicación del gravamen establecido en el presente decreto-ley, destínase la suma global de m\$n. 500.000 anuales para refuerzo de la dotación del personal y de los gastos que se originen.

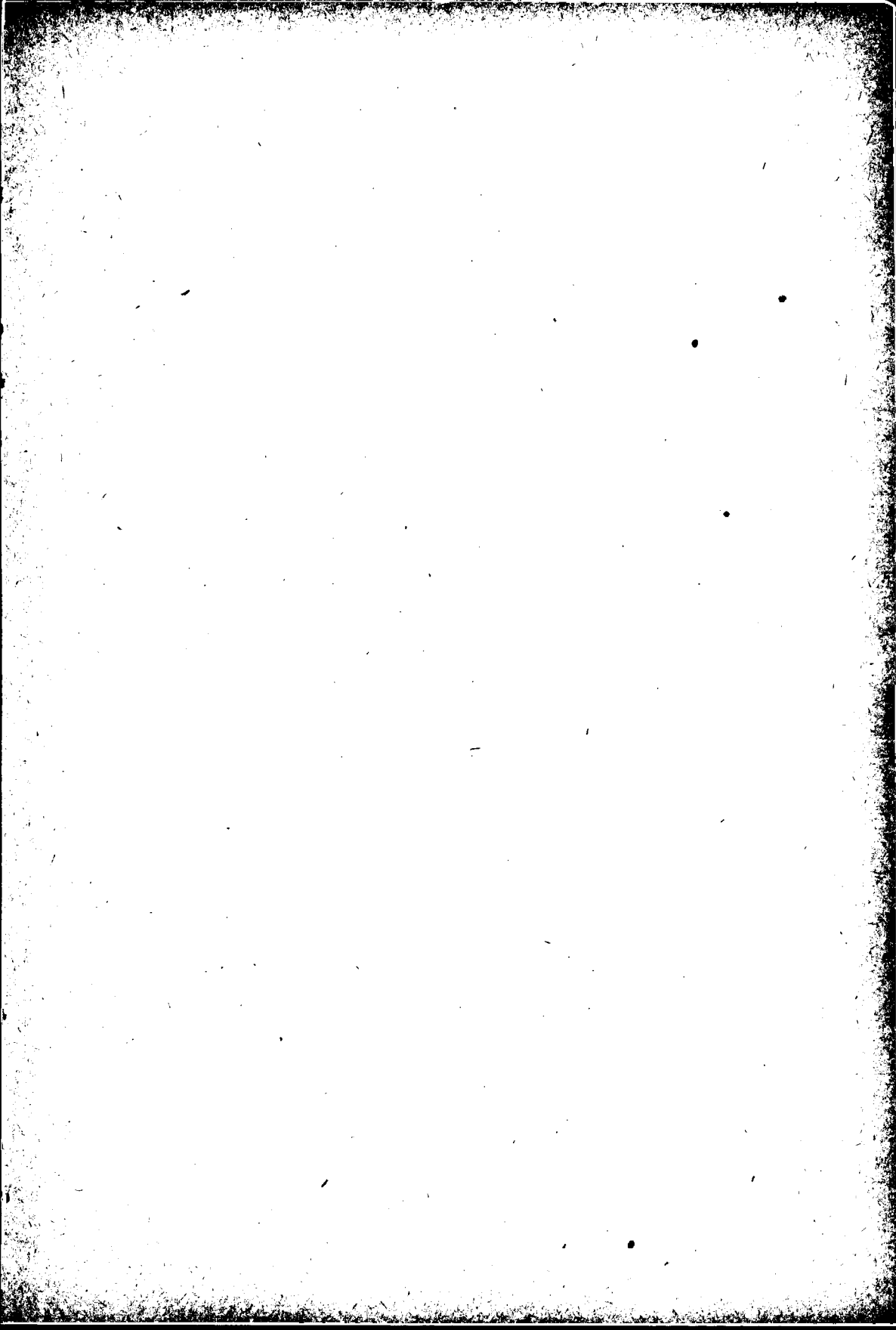
La utilización de los fondos por la Dirección General del Impuesto a los Réditos se supeditará al presupuesto que aprueba el Poder Ejecutivo con intervención del Departamento de Hacienda.

Comentario.

El recargo de tareas que la aplicación del impuesto representa para la Dirección, justifica el refuerzo de su presupuesto.

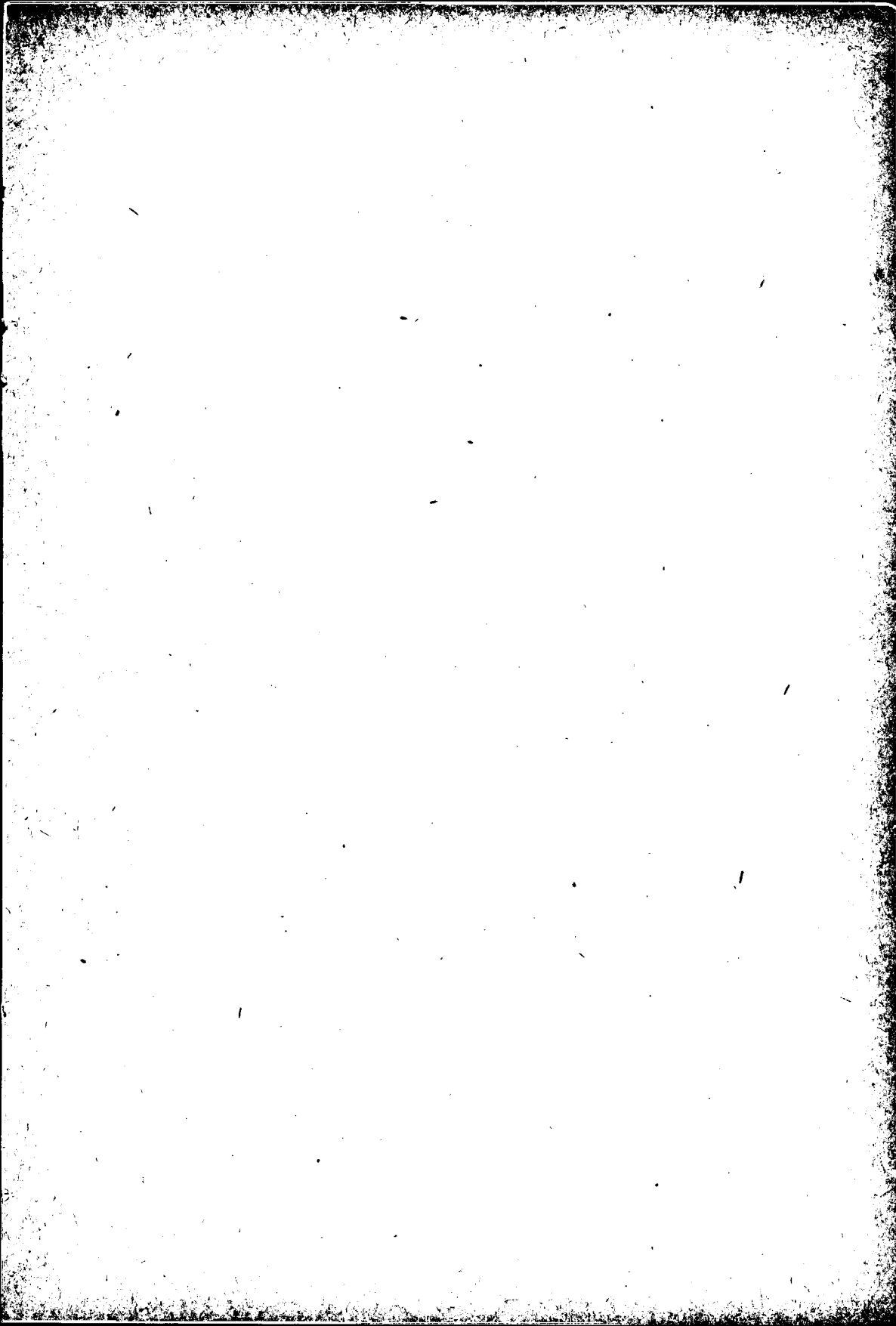
Art. 17. — Oportunamente dése cuenta al Honorable Congreso de la Nación.

Art. 18. — Comuníquese, publíquese, etc.



IV.

**DECRETO-LEY Nº 15.921/46. — EXENCION A
LAS UTILIDADES DE EMPRESAS INDUSTRIALES
MANUFACTURERAS Y DE TRANSFORMACION**



Buenos Aires, junio 1º de 1946.

Art. 1º — Las personas de existencia física o jurídica podrán deducir de las utilidades impositivas establecidas conforme con la ley del impuesto a los réditos, los importes que resulten de aplicar las normas del artículo 4º del presente decreto-ley, siempre que el 30 % o más de dichas utilidades sean afectadas durante el ejercicio, al incremento de la capacidad productiva de la empresa, mediante la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes, o construcción de nuevas industrias manufactureras o de transformación.

Comentario.

Este artículo, enuncia en forma general el sistema que adopta el decreto-ley N° 15.921/46 para desgravar a determinadas porciones de utilidades, invertidas en el incremento de la capacidad de producción de las plantas industriales, o en la instalación de nuevas industrias.

De la lectura del régimen de dicho decreto-ley, fluye sin esfuerzo, las condiciones que debe reunir un contribuyente para poder gozar de aquella liberalidad impositiva, a saber:

- a) Que invierta por lo menos —en el ejercicio— el 30 % de la utilidad impositiva establecida conforme con la ley del impuesto a los réditos;
- b) Que tal inversión debe traducirse en un incremento de la capacidad productiva de la empresa, o en la instalación de nuevas fábricas;
- c) Que el capital en explotación que se incrementa, debe ser de naturaleza tal que aumente la producción de mercaderías o productos;
- d) Que las inversiones se efectúen con recursos provenientes de utilidades.

La exigencia de una inversión mínima de 30 %, tiene su explicación en el propósito esencial que persigue el decreto-ley: aumento de la producción o elaboración de mercaderías o productos, con el fin de atenuar el desequilibrio notorio entre el circulante y los bienes. Esto se consigue dotando a la industria de una mayor capacidad de producción. El estímulo que se persigue con la exención, por ende, debe hacerse efectivo cuando se verifique un aumento de la potencialidad productiva y no cuando la inversión se orienta exclusivamente a la reposición o reemplazo de las maquinarias inutilizadas o que se encuentren en desuso. El decreto-ley resuelve en forma práctica, esta cuestión. Presume que cuando el industrial invierte un 30 % o más de sus utilidades, lo hace en bienes que amplían la capacidad productora de la fábrica, y en estos casos se admite un porcentaje de deducción. En cambio, cuando el monto del aumento atribuible a valores del activo fijo —excepto inmuebles— es inferior al 30 % es lógico presumir de que se trata de bienes adquiridos con el objeto de conservar su potencialidad productiva.

Por último, el requisito de que las inversiones se realicen con utilidades del ejercicio armoniza en cuanto a sus propósitos, con lo que se acaba de expresar. Se evitará que parte de las utilidades líquidas de las empresas se distribuyan como beneficio, volcándose así en el mercado monetario, con el consiguiente perjuicio para la economía nacional.

Art. 2º — Son industrias manufactureras o de transformación aquellas que elaboren o transformen mercaderías o productos, cuya forma, aspecto, consistencia, índole o aplicación, sea distinta de aquellas que sirvieron como materia prima o elemento básico.

Comentario.

Como se expresa en el artículo anterior, el propósito esencial, perseguido con la desgravación impositiva, consis-

te en estimular el aumento de la producción de mercancías y productos. Es por ello, que, esta exención debe alcanzar únicamente a las empresas industriales que han destinado sus utilidades a la compra de máquinas e instalaciones, etc., con el fin de incrementar dicha producción. Vale decir, sólo están en condiciones de obtener la rebaja del gravamen las industrias que elaboren o transformen mercadería o productos. Por ende, las empresas que no persiguen esta finalidad'—reparaciones, transportes, etc.— no podrán acogerse al régimen de exención establecido por este decreto-ley.

Cabe destacar, por último, que el artículo comentado adopta en este aspecto un criterio similar al del impuesto al aprendizaje y por ende, son los contribuyentes de este gravamen los que pueden acogerse a la rebaja impositiva.

Art. 3º — A los efectos de este decreto-ley, se entiende por incremento de la capacidad productiva, los aumentos que resulten de comparar los valores del activo fijo, excepto inmuebles, existentes al principio y fin de cada ejercicio, ajustados de acuerdo con la ley de impuesto a los réditos.

Comentario.

Este artículo explica el mecanismo que ha de adoptar la industria, para establecer el incremento del capital productor operado en el ejercicio. El sistema es práctico, pues, el monto del aumento real de la potencialidad de producción, está dado, indudablemente, por la diferencia entre los valores del activo fijo al principio y al fin de cada ejercicio. Estos valores deben establecerse siguiendo a tal fin los principios que adopta la ley del impuesto a los réditos.

Obsérvese, a través del siguiente ejemplo, el procedimiento técnico que corresponde adoptar para calcular el incremento del activo destinado a la fabricación:

Activo	Valor al principio del ejercicio	Fin del ejercicio
	m\$.n.	
1. Equipo industrial (máquinas, instalaciones, etc.)	2.000.000	2.500.000
2. Mercaderías	1.300.000	1.400.000
3. Deudores	400.000	600.000
4. Disponibilidades (caja y bancos) ...	300.000	300.000
Total	4.000.000	4.800.000

El incremento de la capacidad productiva, está dado en este caso, por m\$.n. 500.000. El importe del activo fijo que se consigna en el cuadro precedente, son los valores residuales de los bienes que constituyen el equipo industrial.

Art. 4º — A los efectos del pago del impuesto a los réditos, los contribuyentes que se hallen comprendidos en los alcances del presente decreto-ley, podrán deducir de las utilidades impositivas, los importes que resulten de aplicar los siguientes coeficientes:

- 10 % sobre la parte del aumento del capital en explotación que representa el 30 % de la utilidad impositiva; más
- 20 » sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 30 y el 40 % de la utilidad impositiva; más
- 30 » sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 40 y el 50 % de la utilidad impositiva; más
- 40 » sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 50 y el 60 % de la utilidad impositiva; más
- 50 » sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 60 y el 70 % de la utilidad impositiva; más
- 60 » sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 70 y el 80 % de la utilidad impositiva; más
- 70 » sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 80 y el 90 % de la utilidad impositiva; más

80 % sobre la parte del aumento del capital en explotación comprendido entre el 90 y el 100 % de la utilidad impositiva.

Comentario.

Conforme con la técnica adoptada por el decreto-ley, la suma a deducir de la utilidad impositiva —que se exime del impuesto a los réditos—, está en función de las inversiones efectuadas en bienes del activo fijo, excepto inmuebles; vale decir, cuanto más inversiones efectúe la industria con las utilidades obtenidas, mayor será el importe a deducir de la utilidad imponible de la empresa. En algunos casos, cuando las adquisiciones insuman la casi totalidad de las ganancias generadas por la industria, la deducción alcanza aproximadamente el 40 % de la utilidad impositiva.

El cuadro que se inserta a continuación indica cabalmente el porcentaje de utilidades que se desgravan, según la importancia de la inversión efectuada con beneficios de la empresa:

Inversiones en bienes del activo fijo, excepto inmuebles % s/utilidad impositiva	La deducción que se admite sobre la uti- lidad impositiva, re- presenta con respecto al importe de las inversiones el %	La deducción que se admite, representa con respecto a la utili- dad impositiva, el %
	%	
30	10	3
40	12,50	5
50	16	8
60	20	12
70	24,28	17
80	28,75	23
90	33,33	30
100	38	38

Obsérvese, a través de los siguientes ejemplos, cómo juega la exención dentro del régimen creado: un industrial ha obtenido un beneficio de m\$n. 100.000 en el año 1946. En el transcurso de dicho ejercicio, ha adquirido maquina-

rias para una nueva planta industrial por valor de pesos 85.000 moneda nacional.

	m\$.n.
a) Utilidad impositiva	100.000
b) A deducir (Art. 4º del Decreto-Ley Nº 15.921/46):	

%		m\$.n.
10 s/30 de la util. impositiva, o sea	30.000	3.000
20 » 10 » » » » » » »	10.000	2.000
30 » 10 » » » » » » »	10.000	3.000
40 » 10 » » » » » » »	10.000	4.000
50 » 10 » » » » » » »	10.000	5.000
60 » 10 » » » » » » »	10.000	6.000
70 » 5 » » » » » » »	5.000	3.500

26.500

c) Utilidad de la industria, sujeta a impuesto !...	73.500
---	--------

Del ejemplo expuesto, se puede advertir que cuando el contribuyente invierte en bienes que aumentan la capacidad de producción, el 85 % de la utilidad, tiene derecho a una deducción equivalente al 26,50 % de la utilidad impositiva.

Veamos otro ejemplo: Supongamos que en el caso expuesto el contribuyente invierta sólo m\$.n. 60.000 en adquisición de maquinarias. El cuadro precedente nos sirve para establecer que tendrá derecho a deducir de la utilidad impositiva, la suma de m\$.n. 12.000, vale decir el 12 % de la misma.

Cabe aclarar, por último, que la deducción calculada en la forma expuesta, sólo se practica y afecta a la utilidad impositiva establecida para el impuesto a los réditos, pero no tiene incidencia alguna, para el gravamen a los beneficios extraordinarios.

Art. 5º — Cuando dentro de los cuatro ejercicios siguientes a aquel en que se efectuó la deducción que autoriza el presente decreto-ley, se hubieran realizado bienes del activo fijo —excepto inmuebles— originando una disminución de la capacidad productiva de la empresa, corresponderá incluir en el balance impositivo del

año en que la venta tuvo lugar, el importe que resulte de aplicar sobre el precio convenido por la transacción, el coeficiente promedio de la rebaja utilizado por el contribuyente en los años anteriores. En ningún caso, este importe podrá exceder el total de las deducciones practicadas, conforme con el régimen de este decreto-ley.

Comentario.

Este artículo, soluciona el problema que puede plantear la reducción de la capacidad productiva de la empresa operada en ejercicios posteriores a aquellos en que se admitió la desgravación impositiva.

Un ejemplo aclarará el sistema que se sigue ante tales casos. Supongamos que una empresa conforme con las normas del decreto, dedujo m\$n. 30.000 de los m\$n. 100.000 de utilidad obtenida en el ejercicio. La rebaja equivale al 30 % de dicha utilidad. En el ejercicio siguiente vende una máquina por m\$n. 80.000.

Al practicar la liquidación del gravamen, la empresa deberá incrementar su utilidad en m\$n. 24.000 en concepto del recupero de la rebaja, que resulta del siguiente cálculo:

$$\frac{80.000 \times 30}{100} = 24.000.$$

Art. 6º — La deducción que autoriza este decreto-ley se efectuará de las utilidades impositivas correspondientes a los tres ejercicios anuales cerrados a partir del 1º de enero de 1946.

Comentario.

Este artículo, establece que el sistema de desgravación impositiva, sólo tiene una vigencia de tres años. Se ha considerado que transcurrido este lapso, habrá desaparecido la situación anómala del mercado, que ha inducido a aplicar estas normas de excepción.

Art. 7º — Oportunamente dése cuenta al Honorable Congreso de la Nación.

Art. 8º — Comuníquese, publíquese, etc.

ESTA OBRA HA SIDO TIRADA EN LAS
PRENSAS DE GERONIMO J. PESCE
Y CIA., DURANTE EL AÑO MIL
NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS.

