

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES



6063

POLITICA FISCAL
EN LA
ARGENTINA

TOMO I

Versión Preliminar

El presente trabajo ha sido promovido por el CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES mediante un convenio suscrito con el INSTITUTO TORCUATO DI TELLA, quedando su ejecución a cargo del CENTRO DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS dependiente de dicho Instituto. Directores del proyecto: Federico J. Herschel y Juan J. Santiere. Investigadores: Ignacio C. Tandeciarz, Noemí Vieiro, Elena Rodríguez, Luis R. Bonnahon, Juan C. Gómez Sabatini, Norberto S. Iriarte, Samuel Goldberg y Norberto Kleiman.

SUMARIO

Parte Primera: ESTRUCTURA IMPOSITIVA

- Impuestos sobre los ingresos
- Impuestos sobre el patrimonio
- Impuestos sobre los consumos
- Otros gravámenes

Parte Segunda: ASPECTOS TRIBUTARIOS INTERJURISDICCIONALES

- Análisis del régimen de participación de las Provincias en los impuestos nacionales
- Relación entre los sistemas tributarios de la Nación y las Provincias

Parte Tercera: INFLUENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO SOBRE LA INVERSION PRIVADA

- Teoría de la inversión
- Análisis de la evolución de las inversiones privadas en la Argentina
- Encuesta a empresarios

Parte Cuarta: ANALISIS DE LA PRESION TRIBUTARIA Y DE LA DISTRIBUCION DE LOS GASTOS DEL GOBIERNO NACIONAL, POR JURISDICCIONES

- Determinación de la presión tributaria
- Distribución de los gastos del Gobierno Nacional

Parte Quinta: CLASIFICACION DE LOS INGRESOS Y LOS GASTOS DEL GOBIERNO NACIONAL

- Evolución de los ingresos
- Evolución de los gastos
- Clasificación económica de los gastos
- Clasificación funcional de los gastos

INDICE GENERAL

	pág.
SUMARIO DE LA OBRA.....	v
INDICE ANALITICO.....	vii
AGRADECIMIENTOS.....	xv
PRESENTACION DEL ESTUDIO.....	xvii
INTRODUCCION AL ESTUDIO DE LA POLITICA FISCAL.....	1

PARTE PRIMERA: ESTRUCTURA IMPOSITIVA

INTRODUCCION AL ESTUDIO DE LOS IMPUESTOS.....	11
---	----

Título Primero: IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS

CAPITULO PRIMERO: IMPUESTO A LOS REDITOS

SECCION	I. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.....	19
SECCION	II. SUJETO DEL IMPUESTO.....	20
SECCION	III. MATERIA IMPONIBLE.....	22
SECCION	IV. MOMENTO DE VINCULACION.....	24
SECCION	V. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO.....	26
	A- Categorías de Rédito	
	B- Deducciones Generales	
	C- Deducciones Personales	
SECCION	VI. SOCIEDADES DE CAPITAL.....	32
	A- Sistemas de Imposición	
	B- Tasas	
SECCION	VII. NORMAS APLICABLES A LAS EMPRESAS.....	41
	A- Reservas	
	B- Previsiones	
	C- Amortizaciones	
	5. Ordinarias	
	7. Extraordinarias	
	11. Aceleradas	
	D- Métodos de Valuación	
SECCION	VIII. REBAJAS POR INVERSIONES.....	48
SECCION	IX. TASAS DEL IMPUESTO.....	49
	A- Generales	
	B- Especiales	
SECCION	X. PENALIDADES.....	59

CAPITULO SEGUNDO: IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

SECCION	I. INTRODUCCION Y ANTECEDENTES.....	63
SECCION	II. SUJETO DEL IMPUESTO.....	64
SECCION	III. MATERIA IMPONIBLE.....	65
SECCION	IV. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO.....	66
	A- Exenciones	
	B- Determinación del Capital Computable	
	1) Determinación del Capital Estático	
	2) Determinación del Capital Dinámico	
	C- Determinación del Beneficio Imponible	
SECCION	V. TASAS DEL IMPUESTO.....	74

CAPITULO TERCERO: IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

SECCION	I. INTRODUCCION.....	81
SECCION	II. OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO.....	81
	1. Objeto del Impuesto	
	2. Momento de Vinculación	
	3. Sujeto	
	4. Naturaleza del Rédito y de las Ganancias de Capital	
	5. Beneficios Exentos	
	6. Ganancias de Capital Sujetas al Impuesto a los Réditos	
	7. Legislación Comparada	

		pág.
SECCION	III. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO	88
	1. Tratamiento Dado a los Activos Fijos	
	2. Disolución de Sociedades	
	3. Compensación de Quebrantos. Mínimo no Imponible	
	4. Legislación Comparada	
SECCION	IV. TASAS DEL GRAVAMEN	93
	1. Evolución de las Tasas	
	2. Legislación Comparada	

CAPITULO CUARTO: IMPUESTO A LA REVALUACION DE ACTIVOS

SECCION	I. CONSIDERACIONES GENERALES	95
SECCION	II. SUJETO DEL IMPUESTO	96
SECCION	III. MATERIA IMPONIBLE	96
SECCION	IV. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO	98
	a) Bienes muebles amortizables	
	b) Valor de la tierra en el caso de inmuebles	
	c) Edificios, construcciones y mejoras de inmuebles	
	d) Bienes importados por el contribuyente	
	e) Hacienda reproductora	
	f) Otras disposiciones especiales	
	g) Coeficiente de actualización	
	h) Legislación comparada	
SECCION	V. TASAS DEL IMPUESTO	102
SECCION	VI. EFECTOS DEL REVALUO	103
	A- Sobre los Balances de las Empresas	
	B- Sobre la Liquidación de Otros Impuestos	
	APENDICE DE ACTUALIZACION	107

Título Segundo: IMPUESTOS SOBRE LOS PATRIMONIOS

CAPITULO PRIMERO: INTRODUCCION

CAPITULO SEGUNDO: IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

SECCION	I. INTRODUCCION	119
SECCION	II. OBJETO Y SUJETO DEL GRAVAMEN	122
SECCION	III. ESTRUCTURA	125
	A- Momento de Vinculación	
	B- Determinación de la Base Imponible	
	C- Valuación	
SECCION	IV. TASAS	128

CAPITULO TERCERO: IMPUESTO SUBSTITUTIVO DEL GRAVAMEN A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

SECCION	I. INTRODUCCION Y ANTECEDENTES	137
SECCION	II. SUJETO DEL IMPUESTO	138
SECCION	III. MATERIA IMPONIBLE	139
SECCION	IV. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO	140
	A- Activos Exentos o no Computables	
	B- Determinación del Activo y Pasivo de las Empresas	
	C- Deducciones al Activo Computable	
	D- Cómputo del Capital y Reservas y Deducciones del Mismo:	
SECCION	V. TASAS	143

CAPITULO CUARTO: IMPUESTO INMOBILIARIO

SECCION	I. INTRODUCCION Y ANTECEDENTES	145
SECCION	II. SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO	146
SECCION	III. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO	147
SECCION	IV. VALUACION	148
SECCION	V. TASAS DEL IMPUESTO	151

Título Tercero: IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS

CAPITULO PRIMERO: IMPUESTO A LAS VENTAS

SECCION	I. INTRODUCCION GENERAL A LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS VENTAS	159
---------	---	-----

	A- Proporcionalidad Respecto al Precio de Venta Final al Consumidor	
	B- Efecto de Piramidación	
	C- Problemas Derivados de la Administración y el Control del Impuesto	
	D- Nivel de Tasas para Lograr una Recaudación Dada	
	E- El Impuesto a las Ventas Frente a la Integración o Especialización de las Empresas	
	F- Simplicidad Desde el Punto de Vista de la Liquidación	
	G- Algunos Aspectos Generales del Impuesto a las Ventas	
SECCION	II. ANTECEDENTES NACIONALES	163
SECCION	III. OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO	166
	A- Venta Imponible	
	B- Operaciones del Comercio Exterior	
	C- Sujeto del Gravamen	
	D- Legislación Comparada	
SECCION	IV. ESTRUCTURA	169
	A- Incidencia del Gravamen	
	B- Mercadería Exenta y Mercadería con el Gravamen en Suspense	
	C- Conjunto Económico	
	D- Exenciones	
	E- Legislación Comparada	
SECCION	V. TASA DEL IMPUESTO	176
	1. Legislación Nacional	
	2. Legislación Comparada	

CAPITULO SEGUNDO: IMPUESTOS INTERNOS

SECCION	I. INTRODUCCION.....	179
	A- Consideraciones Generales	
	B- Diferencias en la Naturaleza de los Impuestos a los Consumos Específicos y de los Impuestos Generales Sobre las Ventas	
SECCION	II. OBJETO Y SUJETO	182
	A- Objeto del Impuesto	
	B- Sujeto del Impuesto	
	C- Legislación Comparada	
SECCION	III. ESTRUCTURA Y TASAS	184
	A- Impuestos Sobre Tabacos y Bebidas Alcohólicas	
	B- Impuestos Sobre Vinos, Sidras y Cervezas	
	C- Impuestos con Afectación a la Construcción de Carreteras	
	D- Impuesto a los Objetos Suntuarios, Hilados y Tejidos de Seda, Artículos de Tocador	
	E- Impuestos Sobre Seguros y Capitalización	
	F- Tasas de Impuestos Internos	
	G- Tasas, Legislación Comparada	

Título Cuarto: OTROS GRAVAMENES

CAPITULO PRIMERO: APORTES Y CONTRIBUCIONES EN CONCEPTO DE PREVISION SOCIAL

SECCION	I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES	195
SECCION	II. ANTECEDENTES DEL SISTEMA	196
	A- Regímenes Nacionales	
	B- Regímenes Locales	
SECCION	III. ESTRUCTURA DEL SISTEMA	198
	A- Campo de Aplicación	
	B- Disposiciones Financieras	
	C- Prestaciones	

CAPITULO SEGUNDO: IMPUESTOS QUE GRAVAN EL COMERCIO EXTERIOR

SECCION	I. INTRODUCCION	205
---------	-----------------------	-----

	pág.
SECCION II. ESTRUCTURA	206
A- Consideraciones Generales	
B- Derechos Aduaneros	
C- Recargos Cambiarios	
1. Características del sistema	
2. Régimen de excepciones	
3. Las reformas propuestas	
SECCION III. COMPARACIONES INTERNACIONALES	212
A- Conceptos Generales	
B- Reino Unido	
C- Australia	
D- India	
SECCION IV. CONCLUSIONES	216
SECCION V. SISTEMA LATINOAMERICANO DE ZONA DE LIBRE COMERCIO	219

CAPITULO TERCERO: IMPUESTO DE SELLOS

SECCION I. INTRODUCCION	229
A- Naturaleza del Impuesto de Sellos	
a) Impuestos a la circulación por medios de transporte.	
b) Impuestos a la circulación jurídica	
B- El Impuesto de Sellos en Argentina	
SECCION II. OBJETO DEL IMPUESTO	231
A- Objeto	
B- Momento de Vinculación	
C- Carácter Instrumental del Gravamen	
D- Legislación Comparada	
SECCION III. ESTRUCTURA Y TASAS DEL IMPUESTO	236
A- Estructura	
B- Impuestos	
1. Gravamen a los contratos de sociedad	
2. Papeles y contratos de comercio en general	
3. Operaciones sobre inmuebles	
4. Operaciones monetarias que devenguen interés	
5. Operaciones en bolsas y mercados	
6. Operaciones de seguros	
7. Operaciones de capitalización y ahorro	
C- Tasas Retributivas de Servicios y Aranceles	
1. Actuaciones notariales	
2. Actuaciones administrativas	
3. Documentación aduanera y portuaria	
4. Tasas originales por actuaciones judiciales	
D- Legislación Comparada	

PARTE SEGUNDA: ASPECTOS TRIBUTARIOS INTERJURISDICCIONALES

Título Primero: ANALISIS DEL REGIMEN DE PARTICIPACION DE LAS PROVINCIAS EN LOS IMPUESTOS NACIONALES

CAPITULO PRIMERO: INTRODUCCION	247
CAPITULO SEGUNDO: EL REGIMEN CONSTITUCIONAL	249
CAPITULO TERCERO: LOS PROBLEMAS	253
A- INTERFERENCIA CON LA OPTIMA DISTRIBU- CION DE LOS RECURSOS ECONOMICOS	
B- SUPERPOSICION DE TRIBUTOS ENTRE ESTA- DOS DE DISTINTO NIVEL	
C- SUPERPOSICION DE GRAVAMENES ENTRE ES- TADOS DE IGUAL NIVEL	
D- FALTA DE CORRELACION ENTRE FUNCIONES Y FUENTES DE RECURSOS	
E- DESPROPORCION ENTRE LAS NECESIDADES INDIVISIBLES DE LA POBLACION Y SUS RECUR- SOS IMPOSITIVOS	
CAPITULO CUARTO: LAS SOLUCIONES QUE PROPONE LA TECNICA	257
1. Separación de fuentes	
2. Coparticipación	
3. Cuotas suplementarias	
4. Asignaciones globales	
5. Asignaciones condicionadas	

		pág.
	CAPITULO QUINTO: LA EXPERIENCIA ARGENTINA	267
	A- Separación de Fuentes	
	B- Coparticipación	
	1. Impuesto a los réditos, a las ventas, a los be- neficios extraordinarios y a las ganancias even- tuales	
	2. Impuestos internos	
	3. Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmi- sión gratuita de bienes	
	4. Fondo Nacional de Vialidad	
	C- Asignaciones Globales	
	CAPITULO SEXTO: PROPOSICIONES	283
	APENDICE ESTADISTICO	289
	Título Segundo: RELACION ENTRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LA NACION Y DE LAS PROVINCIAS	
	CAPITULO PRIMERO: INTRODUCCION	303
	CAPITULO SEGUNDO: REGIMEN IMPOSITIVO NACIONAL	305
	A- IMPUESTO A LOS REDITOS	
	B- IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES	
	C- IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINA- RIOS	
	D- IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL GRAVAMEN A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES	
	E- IMPUESTO A LAS VENTAS	
	F- IMPUESTOS INTERNOS	
	G- OTROS IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECI- FICOS	
	H- IMPUESTO PARA APRENDIZAJE	
	I- IMPUESTOS ADUANEROS	
	J- REGIMEN DE PROMOCION	
	CAPITULO TERCERO: REGIMEN IMPOSITIVO PROVINCIAL	315
	A- IMPUESTOS INMOBILIARIOS	
	B- IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	
	C- IMPUESTO DE SELLOS	
	D- IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES	
	E- REGIMEN DE PROMOCION INDUSTRIAL	
	CAPITULO CUARTO: CONCLUSIONES	317
	CAPITULO QUINTO: PROPOSICIONES	319
	PARTE TERCERA: INFLUENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO SOBRE LA INVERSION PRIVADA	
	Título Primero: TEORIA DE LA INVERSION	
	SECCION I. EL PAPEL DE LAS INVERSIONES EN EL DESARROLLO ECONOMICO	329
	A- El Estímulo a la Inversión y el Desa- rrollo Económico	
	B- Determinantes de la Formación de Ca- pital	
	C- Fomento General o Discriminado	
	SECCION II. LAS TEORIAS DE LA INVERSION	331
	A- Teoría de la Maximización de la Ganancia del Empresario	
	1. Enfoque general	
	2. El enfoque de Musgrave	
	B- Teoría del Acelerador	
	SECCION III. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS A LOS INGRESOS Y DE LAS EXENCIONES SOBRE LA INVERSION	335
	A- Las Desgravaciones y sus Efectos Ma- croeconómicos	
	B- Efectos de las Exenciones Sobre la In- versión con Referencia al Impuesto a los Réditos	
	1. Incidencia e incentivos	
	2. Efectos del factor impositivo sobre la inversión	

	C- Influencia sobre la Oferta de Ahorros y Bienes Reales de Capital	pág.
SECCION IV.	INFLUENCIA DE LA TRIBUTACION SOBRE LAS INVERSIONES	339
Título Segundo: ANALISIS DE LA EVOLUCION DE LAS INVERSIONES PRIVADAS EN LA ARGENTINA		
Título Tercero: ENCUESTA A EMPRESARIOS		
CAPITULO PRIMERO: METODOLOGIA		
SECCION I.	CONSIDERACIONES PRELIMINARES	449
	A- Introducción	
	B- La Entrevista	
	C- El Problema de la Persona Entrevistada	
	D- El Formulario de Encuesta y la Tabulación de las Respuestas	
SECCION II.	SELECCION Y CLASIFICACION DE LA MUESTRA.	453
	A- Procedimiento Seguido para la Selección de la Muestra	
	B- Clasificación de la Muestra por Grupos de Actividad y Confrontación con las Cifras del Total de Manufacturas	
	C- Clasificaciones Adicionales por Tamaño	
SECCION III.	LIMITACIONES	460
CAPITULO SEGUNDO: RESULTADOS		461
	A- ANALISIS DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA	
	B- ELEMENTOS QUE HAN GRAVITADO EN MAYOR MEDIDA SOBRE LA DECISION DE INVERTIR EN LOS ULTIMOS 5 AÑOS	
	C- MEDIDAS QUE DEPENDEN DEL GOBIERNO Y QUE INDUCIRAN UN AUMENTO DEL EQUIPO PRODUCTIVO	
	D- PRINCIPALES FACTORES QUE TRABAN LA EXPANSION INDUSTRIAL	
	E- EFECTOS DE LAS FRANQUICIAS POR INCREMENTO DE LA CAPACIDAD PRODUCTIVA EN EL IMPUESTO A LOS RENDITOS SOBRE LA DECISION DE INVERTIR	
	F- EFECTOS DE LAS FRANQUICIAS POR INCREMENTO DE LA CAPACIDAD PRODUCTIVA EN EL IMPUESTO A LOS RENDITOS SOBRE LA DECISION DE TERCEROS A INVERTIR	
	G- ALTERNATIVA MENOS PERJUDICIAL PARA LOS PLANES DE EXPANSION Y PRODUCCION EN EL CASO HIPOTETICO DE QUE EL ESTADO TUVIERA QUE AUMENTAR SUS INGRESOS POR UNA SITUACION DE EMERGENCIA.	
	H- RESUMEN	
PARTE CUARTA: ANALISIS DE LA PRESION TRIBUTARIA Y DE LA DISTRIBUCION DE LOS GASTOS DEL GOBIERNO NACIONAL, POR JURISDICCION		
Título Primero: DETERMINACION DE LA PRESION TRIBUTARIA		
SECCION I.	INTRODUCCION	509
SECCION II.	CONSIDERACIONES PRELIMINARES	510
	i) Impuestos Indirectos Netos de Subsidios	
	ii) Impuestos Directos sobre los Ingresos	
	iii) Otros gravámenes	
	iv) Ingresos Provinciales	
SECCION III.	ASIGNACION DE IMPUESTOS INDIRECTOS NETOS DE SUBSIDIOS	512
	A- Contenido de Impuestos Indirectos Netos por Unidad de Demanda Final	
	B- Estimación del Monto de Tributación Indirecta Neta Contenida en la Demanda Final de cada Jurisdicción	

SECCION IV.	ASIGNACION DE IMPUESTOS Y SUBSIDIOS DIRECTOS	pág. 520
	A- Impuestos Directos sobre los Ingresos	
	B- Impuestos Directos sobre los Bienes	
	C- Aportes Personales Jubilatorios	
	D- Impuestos sobre las Exportaciones	
	E- Subsidios Directos a la Producción	
	F- Subsidios Provinciales y Municipales a Organismos y Entidades no Lucrativas	
SECCION V.	RESUMEN Y COMENTARIOS	528
APENDICE MATEMATICO		537
APENDICE METODOLOGICO		541
	Criterio utilizado para distribuir los impuestos indirectos y los subsidios entre los distintos sectores económicos del modelo insumo-producto de Argentina, correspondiente al año 1950	
	1. Impuesto a las ventas	
	2. Impuestos sobre el consumo	
	3. Impuestos aduaneros	
	a) Importación	
	b) Adicionales	
	c) Derechos consulares	
	d) Multas y Varios	
	4. Otros impuestos indirectos	
	5. Impuestos indirectos no comprendidos en rentas generales	
	6. Impuestos provinciales a las actividades lucrativas	
	7. Otros impuestos provinciales indirectos	
	8. Impuestos municipales indirectos	
	9. Contribuciones patronales a las cajas de previsión	
	10. Subsidios	
APENDICE ESTADISTICO		551
	Título Segundo: DISTRIBUCION DE LOS GASTOS DEL GOBIERNO NACIONAL, POR JURISDICCIONES	
CAPITULO PRIMERO: INTRODUCCION		617
CAPITULO SEGUNDO: METODOLOGIA		619
	A- Remuneraciones	
	B- Compra de bienes y servicios no personales	
	C- Pagos financieros	
	D- Pagos de previsión social	
	E- Subsidios, subvenciones y aportes al sector privado	
	F- Aportes a Provincias y Municipalidades	
	G- Gastos de capital	
	Título Tercero: ANALISIS CONJUNTO DE LA CARGA TRIBUTARIA Y LOS GASTOS PUBLICOS, POR JURISDICCIONES	643
PARTE QUINTA: CLASIFICACION DE LOS INGRESOS Y LOS GASTOS DEL GOBIERNO NACIONAL		
Título Primero: INTRODUCCION		651
Título Segundo: EVOLUCION DE LOS INGRESOS		657
Título Tercero: EVOLUCION DE LOS GASTOS		669
Título Cuarto: CLASIFICACION ECONOMICA DE LOS GASTOS		677

SECCION	I.	ESQUEMA DE CLASIFICACION	pág.
SECCION	II.	CONSIDERACIONES SOBRE LA METODOLOGIA	
		I.A. Gastos de Consumo	
		I.B. Gastos de Transferencia	
		II.A. Inversión Real	
		II.B. Inversión Financiera	
		II.C. Inversión Indirecta	

Título Quinto: CLASIFICACION FUNCIONAL DE LOS GASTOS	687
--	-----

SECCION	I.	ESQUEMA DE LA CLASIFICACION FUNCIONAL
SECCION	II.	CARACTERES DE LA CLASIFICACION ECONOMICO-FUNCIONAL
		A- Gastos de Consumo
		B- Gastos de transferencia
		C- Inversión Real
		D- Inversión Financiera
		E- Inversión Indirecta

AGRADECIMIENTOS

Se agradece a quienes con sus comentarios o sugerencias, han contribuido a la realización de este trabajo. Cabe mencionar en particular a: Profesor Albert G. Hart, de la Universidad de Columbia; Profesor Richard A. Musgrave, de la Universidad de John Hopkins; Profesor Joseph A. Pechman, de The Brookings Institution; Profesor Stanley S. Surrey, Subsecretario de la Tesorería de los Estados Unidos; Profesor Oliver Oldman, de la Universidad de Harvard; Profesor Henry S. Bloch, Director de la Oficina de Asistencia Técnica de Naciones Unidas; Dr. William S. Barnes, de la Universidad de Harvard; Profesor Karl S. Shoup, de la Universidad de Columbia; Profesores Charles Hall, Richard Goode y Norman Ture, de The Brookings Institution; Profesores Otto Eckstein y Richard Bird, de la Universidad de Harvard; Profesor Benjamín Higgins, de la Universidad de Texas; Profesores Ursula Hicks y G. D. N. Worswick, de la Universidad de Oxford; Dr. Karl. E. Lachman, Jefe de la División Fiscal y Financiera de las Naciones Unidas; Profesor Pedro Mendive, de la Comisión Económica para América Latina; Profesor Carlos Oyarzún Salinas, del Centro Interamericano de Enseñanza de Estadística; Dres. Alvaro Magaña y Jack Heller, de la Organización de Estados Americanos; Dr. Douglas Greenwald, de Mc. Graw Hill; Profesor Morris A. Horowitz, de la Universidad de North-eastern; Dr. Javier Villanueva, Dr. Eduardo A. Zalduendo y Cont. Mario Brodersohn, del Centro de Investigaciones Económicas del Instituto Torcuato Di Tella; Dr. Héctor J. Vilaseca, del Banco Central de la República Argentina; Dr. Gastón De Carli y Cont. Hugo González Cano.

Fue fundamental la colaboración prestada por numerosos funcionarios de la Dirección General Impositiva y la Contaduría General de la Nación. En ese sentido, sería imposible dejar de destacar la permanente comprensión encontrada en los Dres. Manuel Rapoport y Cayetano A. Licciardo.

La nómina transcripta deja, seguramente, claros imputables a alguna involuntaria omisión. Queda, pues, expresado nuestro agradecimiento a todos los que brindaron su apoyo a esta tarea.

PRESENTACION DEL ESTUDIO

Existe en este momento y en diversos países una marcada tendencia a abordar estudios integrales de la política fiscal, en vista de la creciente participación del gobierno en la actividad económica y, particularmente, por su papel como factor activo del desarrollo.

Dentro de ese marco debe situarse el estudio aquí presentado. En él se intenta un análisis de la estructura del sector público abordándolo como un todo, con el objeto de observar la influencia que el mismo ha ejercido sobre la marcha de la economía y el ritmo de crecimiento.

La primera parte del informe ha sido dedicada al estudio jurídico-económico de los principales impuestos, elegidos ya sea por su significación en el conjunto del sistema tributario o por su elevado nivel de recaudación. Se ha pretendido dar, así, una visión general del actual sistema impositivo argentino. A su vez, esta primer parte ha sido subdividida en cuatro títulos dedicados respectivamente a los impuestos sobre los ingresos, los patrimonios, los consumos y otros gravámenes.

La segunda parte -cuya ejecución fue encomendada al señor Jorge Macón- contiene un análisis del sistema vigente sobre participación de las Provincias en los impuestos nacionales y de las relaciones existentes entre el régimen tributario nacional y los sistemas provinciales. En base a la experiencia dejada por las distintas modalidades aplicadas en nuestro país y después de describir estructuras típicas de otros países, se proponen las bases de un sistema que podría adoptarse ventajosamente en Argentina.

El estudio de la forma en que el impuesto afecta las decisiones de inversión de los empresarios, recibió especial consideración en la tercera parte. Después de hacer un enfoque general de las teorías de la inversión y de su relación con el comportamiento de las variables tributarias, se pasa revista a la evolución de la formación de capital en Argentina, analizándose las principales series macroeconómicas de los últimos quince años y la recaudación impositiva durante el mismo período. Seguidamente se describe y analiza la encuesta realizada entre directivos de sociedades anónimas, la cual constituye el capítulo central de esta parte; el interés por realizar esta investigación surgió no sólo por el valor intrínseco que prometía aportar, sino también por el hecho de tratarse de un campo prácticamente inexplorado en nuestro país ya que, hasta el presente, las proposiciones en la materia -de profunda trascendencia en la política concreta- se formulaban sin basarse en estudios empíricos de este tipo.

En cuarto término se han estudiado aspectos cuantitativos de relevante importancia para conocer la forma en que los impuestos y los gastos públicos, nacionales y provinciales, se distribuyen entre las distintas jurisdicciones políticas del país. El primer título fue dedicado a determinar la presión tributaria global, observada desde el ángulo particular de cada provincia. Luego se describe la repercusión del gasto que realiza el gobierno nacional -discriminado según su clasificación económica- en las distintas jurisdicciones político-administrativas. Finalmente, en un breve informe, se integran ambos enfoques con el objeto de llegar a una estimación muy general de la interacción de los recursos y las erogaciones, más con el propósito de fijar una metodología para esta clase de análisis, que para aportar cifras definitivas en tal materia.

La quinta parte se reservó para un estudio eminentemente cuantitativo; la clasificación de los ingresos -tributarios o de otro origen- y de los gastos -corrientes y de capital- del gobierno nacional. Las cifras de gastos provenientes de los registros contables del estado, fueron adecuadas a los propósitos que perseguía nuestro trabajo y clasificadas, desde el punto de vista económico y funcional. La discriminación de tipo económico permite actualizar la información sobre gastos e ingresos existentes hasta el año 1955, incluida en el anexo del informe sobre "El desarrollo económico de la Argentina" que publicó Naciones Unidas. Sobre el ordenamiento de tipo funcional no se conocían antecedentes publicados en el país al nivel del gobierno nacional, posibilitándose ahora la consolidación de nuestras cifras con las ya computadas por el Consejo Federal de Inversiones para las provincias. La clasificación económica de los ingresos y la económico-funcional de los gastos abarca el período 1955/1960. Debe señalarse que esta tarea requirió una extendida y profunda labor de campo, a través de un examen minucioso de los distintos rubros del presupuesto. De continuarse en el futuro esta clase de análisis, se daría un paso importante para convertir los presupuestos en un instrumento eficiente de la planificación del sector público.

Aunque el presente estudio no pretende cubrir la etapa de implementación de la política fiscal, se confía en que el mismo aporte elementos que sirvan directamente para la formulación de medidas concretas en el campo analizado. En segundo lugar, se desea que el esfuerzo aquí realizado despierte interés en los medios científicos y los organismos públicos, para perfeccionar y ampliar este tipo de investigaciones.

INTRODUCCION
AL ESTUDIO DE LA
POLITICA FISCAL

INTRODUCCION

OBJETIVO DE ESTE TRABAJO:

La mayor parte de los estudios sobre aspectos fiscales efectuados en nuestro país, por meritorios que hayan sido, se han ocupado sobre todo de aspectos legales, contables o relacionados con la economía interna de la empresa. En general, por lo tanto, no se ha dado la importancia debida a la repercusión de las finanzas públicas sobre la economía en su conjunto, sea privada o pública. En los trabajos efectuados por expertos extranjeros se ha insistido también en esta crítica. (1) Por su parte, la falta de estudios en especial de carácter empírico y cuantitativo sobre los efectos de la política fiscal en el conjunto de la economía es -al menos en parte- responsable de que muchas medidas adoptadas hayan carecido de una base sólida. A ello cabe agregar que en la estructura legal de los ingresos y los gastos públicos se han introducido modificaciones frecuentes, sin seguir siempre un ordenamiento lógico y consistente. Existe la impresión de que la materia tributaria es un ejemplo de esta última afirmación.

En nuestra opinión, en general, se ha tenido en cuenta más la cuantía de las variables fiscales -ya sea aumentando la participación del sector público en un momento dado o reduciéndola para fomentar la actividad privada en otras oportunidades que la composición de dichas variables y el análisis de sus efectos sobre el conjunto de la economía.

Este criterio puede ser responsable, en parte de la falta de estudios mencionados anteriormente; pero, a su vez, la carencia de análisis estadísticos y económicos integrales, pueden haber acentuado la tendencia a actuar en materia de política fiscal sobre la base de esquemas parciales.

Este estudio, tiende a contribuir en alguna medida a la modificación de este enfoque. En otras palabras, pretende efectuar un estudio fundamentalmente acerca de los efectos económicos de la política fiscal y a pesar de la consabida carencia de datos estadísticos y estudios parciales básicos, intentará medir y cuantificar las variables a ser analizadas. Más antes de entrar en el tema y aún cuando no sea posible estudiar todos los aspectos en profundidad, quisiéramos dar una noción de nuestro concepto de la política fiscal, marco general de las investigaciones que se harán.

CONCEPTO DE LA POLITICA FISCAL:

La política fiscal es evidentemente un instrumento de la política económica general. Para poder evaluar debidamente la acción que en esta materia se ha emprendido, es necesario indicar claramente cuáles son los fines que esta política debería alcanzar teniendo en cuenta las características especiales de nuestro país. El haber señalado que la política fiscal es parte de la política económica general implica que, para lograr las metas indicadas, es necesario coordinar la misma

(1) Véase por ejemplo, Stanley S. Surrey y Oliver Oldman, "Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina", Junio de 1960. Dirección General Impositiva.

con otros instrumentos tales como la política monetaria, crediticia, del comercio exterior, de precios, de salarios. Dentro de los distintos medios disponibles para realizar la política económica, pueden distinguirse los de control directo y los de carácter indirecto. El primer grupo de instrumentos exige una mayor intervención concreta del Estado y, por lo tanto, puede interferir en mayor medida que el otro grupo en la actividad económica privada; exige también una considerable eficiencia administrativa del órgano encargado de aplicarla. En nuestro país, la aplicación de medidas de regulación directa ha chocado con serias dificultades y ha merecido críticas severas por parte de muchos sectores. En cambio, la política fiscal tiene ciertas ventajas pues no requiere, en general, la aplicación de controles directos.

Para la ejecución eficiente de una política es necesario prever sus consecuencias de la mejor manera posible. Creemos pues que los análisis que comprenderá nuestro estudio servirán también para esa finalidad. Esto significa que el mismo, además de evaluar en alguna medida políticas ya realizadas, servirá para estimar consecuencia posibles de acciones alternativas que podrán emprenderse en el futuro. Además, es importante verificar la interrelación que pueda existir entre los diversos agentes que toman decisiones y la forma como las coordinan en su actuación concreta. Por esta razón, en este trabajo se incluye un capítulo dedicado a las relaciones que existen entre los distintos órdenes jurisdiccionales; es decir, sobre todo, entre el fisco nacional y provincial.

OBJETIVO DE LA POLITICA FISCAL:

Como se ha indicado más arriba, evaluar alternativas y medidas de política exige como condición previa enunciar los fines que se desean lograr, y cuando se pretende alcanzar más de un objetivo, es preciso analizar en qué medida se pueden llevar a cabo distintas metas simultáneamente y si son compatibles. De darse esta circunstancia debería indicarse a cuál de las metas se debe dar prioridad, o por lo menos, en qué medida se le debe dar mayor ponderación. En los países ya desarrollados generalmente se asigna una importancia fundamental a la estabilización de la economía, es decir evitar fluctuaciones cíclicas, y llevar a cabo una redistribución de ingresos. Frente a este enfoque, la mayoría de los autores que se han ocupado de los problemas del crecimiento económico dan una mayor importancia al logro de un mayor desarrollo de las respectivas economías nacionales. (2) Es preciso aclarar en alguna medida el significado concreto de las metas indicadas.

PAPEL DE LA POLITICA FISCAL DENTRO DE UNA POLITICA DE DESARROLLO ECONOMICO

El objetivo del estudio que se está realizando sobre la política fiscal en nuestro país es tratar la misma como un instrumento para lograr un desarrollo económico persistente y acelerado. Surge de lo anterior que se concibe a la política fiscal ubicada dentro de la idea general del desarrollo. Tal enfoque indica que no se tiene en cuenta como meta y base fundamental, el rendimiento de los impuestos para sufragar los gastos tradicionales del estado, con lo que se abandona el criterio meramente fiscalista. Debemos indicar, por lo tanto, cuales son los factores económicos que pueden ser cruciales para el desarrollo; en primer lugar, el incremento del ingreso nacional depende de una adecuada formación de capital, de la mejor utilización de los factores económicos disponibles y de una aplicación creciente de los adelantos tecnológicos. Ultimamente se ha insistido en la necesidad de incluir la preparación técnica y, en general, lo que podría llamarse la inversión en capital humano, dentro del concepto de formación capital. (3)

(2) Ver por ejemplo: Adler, John H., "Recursos financieros y reales para el desarrollo", CEMLA, México, 1961; Chelliah, Raja J., "Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", London, 1960; Higgins, Benjamín H., "Economic Development; Principles, Problems and Policies", New York, 1959; Meier, Gerald M. y Baldwin, Robert E. "Economic Development; Theory, History, Policy", New York, 1957.

(3) Una síntesis de este enfoque se da en: Zalduendo, Eduardo A., Almada, Miguel A. y Sanjurjo, María E., "Informe preliminar sobre la oferta de mano de obra especializada (universitaria y técnica) en la República Argentina", Centro de Investigaciones Económicas del Instituto Torcuato Di Tella, Buenos Aires, 1961.

Basándose en el modelo de Harrod-Domar, Kurihara (4) amplió el análisis de ahorro e inversión para introducir en forma explícita el papel del gobierno a través de la política fiscal dentro de una política de desarrollo (5).

En esta forma, la posibilidad de aumentar las inversiones depende de tres factores básicos: un aumento en la productividad de la inversión, un aumento en la propensión a imponer y una reducción en la propensión a consumir del gobierno. Si por otra parte el ahorro privado es insuficiente el fisco debería preocuparse también de aumentar su propia contribución a la formación del ahorro. Esto exigiría como ideal la obtención de un superávit presupuestario.

El análisis que se ha efectuado hasta aquí analiza únicamente el papel del Gobierno dentro de una política de desarrollo. Deja de lado, pues la influencia que la inversión del Gobierno y la propensión a imponer puede tener sobre el ahorro y la inversión privada. Otra hipótesis se basaría en la posibilidad de que la formación de capital provenga únicamente del sector privado. En este caso los medios de acción deberían modificarse fundamentalmente ya que en primer lugar habría que reducir al mínimo la propensión a imponer. Sea cual fuere la política adoptada (es decir, si descansa o no básicamente en la formación de capital), el efecto de estas variables del gobierno sobre la actividad privada tiene primordial importancia.

De cualquier forma, si el objetivo preponderante de la política fiscal fuera el de acelerar la formación de capital público, siempre convendría reducir la proporción de los gastos de consumo del gobierno y los pagos de transferencia.

En la medida en que esta reducción se haya logrado, el aumento de las inversiones en el sector público exigiría, como primera aproximación, un incremento en la propensión a imponer; mientras que, una mayor formación de capital por el sector privado podría ser influida, en general, por la disminución en la propensión a imponer.

Hasta aquí hemos supuesto que la propensión a imponer influye en forma significativa sobre la inversión privada. Sin embargo, puede pensarse que eso no es necesariamente así. Puede suponerse que la estructura tributaria sea tal que la propensión a imponer afecta en forma primordial al consumo. No debe olvidarse tampoco que, pasado un cierto límite, una reducción de la demanda de bienes de consumo puede también traducirse en una reducción del ritmo productivo, es decir, puede disminuir el crecimiento del producto nacional. Si tenemos en cuenta todos estos factores debe buscarse una elección de prioridades en la formación de capital.

(4) Kurihara, Kenneth K. "The Fiscal Role of Government in Economic Development" in Indian Journal of Economics, Julio 1956; "Growth Models and Fiscal Policy Parameters", in public Finance, año 1956, No. 2; y "The Keynesian Theory of Economic Development" (Capítulo 9), New York, 1959.

(5) En el modelo indicado la variable impositiva (T) es una función (z) del ingreso nacional, o sea

$$T = z(Y)$$

Tendríamos luego la función de consumo que es igual al consumo privado (Cp) más el consumo del gobierno (Cg), o sea,

$$C = C_p + C_g = a_p(Y - T) + a_g Y$$

siendo a_p la propensión media a consumir privada y a_g la propensión media a consumir del gobierno. Luego debemos tener en cuenta que existe una relación (productividad media de la inversión = \bar{f}) entre un incremento de capital ($\Delta K = I$, la inversión) y un incremento del producto. Tendremos las siguientes ecuaciones:

$$\Delta Y = \bar{f} \Delta K = \bar{f} (I_p + I_g)$$

siendo I_p e I_g respectivamente la inversión neta privada y pública. En lugar de esta última ecuación podemos escribir también:

$$\Delta Y = \bar{f} (Y - C_p - C_g)$$

$$\Delta Y = \bar{f} (Y - a_p(Y - T) - a_g Y); \text{ y}$$

$$\frac{\Delta Y}{Y} = \bar{f} (1 - a_p(1 - z) - a_g)$$

El papel del gobierno como inversor dependería fundamentalmente de tres factores: de la relación producto-capital de las inversiones (estrictamente habría que considerar la relación producto-capital de las inversiones públicas), de la función impositiva y de la propensión a consumir del gobierno.

En términos generales, las inversiones pueden concebirse como fluyendo hacia determinados sectores de la economía, y dentro de éstos, el ente que realiza la inversión puede ser estatal o privado (6).

El proceso de asignación se realiza sobre la base de prioridades que llamaremos "económico-técnicas" (concepto que comprendería desde el criterio de rentabilidad utilizado por las empresas privadas hasta formas más complejas de evaluación sobre la base del costo social) o "político-institucionales" (se trata de la alternativa de inversión por la empresa privada o por el estado o alguno de sus organismos) (7).

En síntesis, la problemática del desarrollo económico exige también una adecuada estructura de las inversiones. El caso de la República Argentina puede servir también de ejemplo a esta afirmación. En efecto, como se señala en el informe de la Comisión Económica para América Latina, la crisis actual del desarrollo económico se basa por un lado en el fenómeno de la insuficiente acumulación de capital y en el hecho de que "durante la postguerra, una gran parte (de los recursos invertibles) se desvió de los sectores de la producción y el transporte de bienes para aplicarse a destinos que no contribuyeron a ensanchar la capacidad productiva ni a corregir las deficiencias que de tiempo atrás venían presentándose. Esta insuficiente capitalización en ciertos sectores básicos ha tenido además muy serias consecuencias en la distribución del potencial humano" (8).

El estado influye sobre la estructura productiva, no solamente en forma directa por los gastos públicos, sino que crea también una demanda indirecta a través de los insumos requeridos para producir los bienes demandados por el sector público.

En cuanto a la productividad de la inversión estatal, no sólo depende de su distribución sectorial, sino de la eficiencia con que se la realiza y utiliza.

Por último hay que tener en cuenta que los recursos financieros deben ser transformados en capital productivo, pero para muchas clases de inversión, ello implica adquisiciones en el exterior. En esta forma la capacidad para importar resulta ser una restricción al crecimiento económico.

(6) En casos especiales podría pensarse en inversiones a cargo de entes mixtos, pero esto sería la excepción.

(7) En síntesis, cabrían las siguientes situaciones:

I - Predominio del factor político-institucional para la consideración de las prioridades.

(P₂) Prioridad a las inversiones privadas.

(P₁) Prioridad a las inversiones estatales.

II - (T) Predominio de las prioridades técnico-económicas.

III - Consideración simultánea de las prioridades técnico-económicas y político-institucionales.

(P₁ > T) Prepondera la prioridad técnico-institucional, con énfasis en la inversión estatal.

(P₂ > T) Idem, con énfasis en la inversión privada.

(P₁ < T) Prepondera el factor técnico-económico, con mayor peso de la inversión pública sobre la privada.

(P₂ < T) Idem, con mayor peso de la inversión privada sobre la pública.

(8) "Análisis y Proyecciones del Desarrollo Económico, El Desarrollo Económico de la Argentina", Parte I, pág. 3 y 4. Véase también Alemán, Roberto T.: "Cómo Superar la Crisis Económica Actual": "El error más profundo de la última década radicó aquí. Se prefirió seguir las líneas tendidas de crecimiento industrial. Por razones políticas fueron así fomentadas las industrias livianas, particularmente la textil, y luego la metalúrgica, mientras las actividades básicas y el aprovisionamiento de energía quedaban rezagados" (pág. 12).

Se insiste también en la estructura de las inversiones en una publicación oficial efectuada por la Secretaría de Prensa de la Presidencia de la Nación: "La República Argentina - Aspectos de su Realidad Económica", 1961: "El Problema argentino radica en la composición de la inversión, ya que constreñida a importar buena parte de los bienes de capital que utiliza para su desarrollo, su capacidad de inversión productiva está limitada por la disponibilidad de divisas. Un elevado porcentaje (60%) en toda su inversión, va hacia la construcción de viviendas, rubro que no tiene carácter reproductivo". (pág. 163).

EL PROBLEMA DE LA ESTABILIZACION Y LA POLITICA FISCAL

La política fiscal de estabilización tal como se la concibe en países desarrollados presenta inconvenientes propios cuando se la quiere aplicar a los países en proceso de desarrollo. Como característica esencial, la inelasticidad de la oferta dificulta la aplicación de una política fiscal anticíclica como se la practica en los países desarrollados. Es así como en épocas de depresión su aplicación conduce con mayor rapidez a un proceso inflacionario mientras, parece ser que su aplicación para frenar un proceso inflacionario, también presenta mayores dificultades que en los países industrializados.

A ello cabe agregar que la inestabilidad de la economía en los países subdesarrollados es debida en gran parte a las fluctuaciones en la balanza de pagos y por ello más difícil de controlar por políticas internas.

Si relacionamos la política estabilizadora realizable por vía fiscal con el punto anterior -el desarrollo económico- estamos tratando uno de los problemas más discutidos en la doctrina económica actual, o sea, qué relación existe entre inflación y desarrollo económico; o en otras palabras, si la inflación -que en general se supone moderada- puede acelerar el proceso de crecimiento. Lo que en cambio sí parece ser más comúnmente aceptado es que una inflación considerable dificulta el crecimiento económico. De ahí surgiría la necesidad de que la política fiscal se utilice en alguna medida para reducir la presión inflacionaria. Sin embargo, cabe tener en cuenta aquí que, en primer lugar, el impacto de la política fiscal como instrumento antiinflacionario, es mayor con inflaciones que proceden esencialmente de la demanda, que cuando se trata de presiones originadas en la puja de los grupos sociales. A ello cabe agregar que en los países subdesarrollados los problemas estructurales son otro factor, que causa, o por lo menos agrava, el proceso inflacionario. Ambas circunstancias, es decir, la inflación de costos originada por la lucha de grupos sociales y la inflación estructural causada por los estrangulamientos sectoriales, dificultan lógicamente la aplicación de una política fiscal antiinflacionaria.

Si se quiere evitar que la política fiscal se convierta en un factor inflacionario, deberán utilizarse medios de financiación no deficitarios, sobre todos los impuestos (9). Lograda una cierta estabilidad sería posible financiar parte de los gastos estatales por el ahorro genuino, colocando títulos públicos (10).

En la medida en que parte de los gastos públicos se financian en forma inflacionaria, deben estudiarse sus efectos. Es decir, al igual que los impuestos debemos analizar las repercusiones que esa forma particular de financiamiento produce sobre la formación de capital y la estructura productiva y la distribución del ingreso.

POLITICA FISCAL Y REDISTRIBUCION DE INGRESOS Y FORTUNAS

En general, la mayoría de los autores están de acuerdo en señalar que una de las finalidades de la política fiscal es moderar las desigualdades extremas que se producen en la distribución del ingreso y las fortunas. En mayor o menor grado, todos los países realizan también polí-

(9) Musgrave sostiene al respecto que "... (en el caso de los países subdesarrollados), el problema básico es el de eliminar el desempleo por el aumento del ingreso real. Esto requiere un incremento del capital.... El incremento no puede tener lugar simplemente por un aumento del nivel de la demanda agregada. El ahorro forzoso a través de la inflación puede ser usado para transferir recursos hacia la formación de capital, pero, en el mejor de los casos, la elección de inversiones resultantes es ineficiente y la asignación de la carga es inequitativa. La mejor alternativa es transferir recursos hacia la formación de capital sin inflación y esto requiere una transferencia de demanda antes que una adición a la demanda total". (Musgrave, Richard A., "The Theory of Public Finance, London, 1959, pág. 497).

(10) Aún en períodos inflacionarios puede pensarse en la colocación de títulos públicos. En este caso, habría que arbitrar algún sistema que compense al tenedor de la pérdida de valor adquisitivo en el capital y el interés.

ticas que tienden a esa meta. Para analizar en qué medida la política fiscal es eficiente para lograr este fin deberíamos tener presente no sólo la forma cómo los distintos impuestos afectan a los grupos sociales sino también cómo se benefician los gastos que realiza el Estado. Eso demuestra desde ya la dificultad implícita en este tipo de análisis. Pero en el caso de nuestro país, su estudio se hace aún más complejo porque no existen datos sobre la distribución del ingreso por categorías. Cabe preguntarse finalmente cómo influye una política tendiente a redistribuir los ingresos y/o las fortunas sobre el crecimiento y la estabilidad económica. Con respecto a la formación de capital, se han sostenido dos hipótesis totalmente opuestas: en primer lugar, se postula que las clases de altos ingresos son los sectores que más ahorran e invierten y que por lo tanto, desde el punto de vista del desarrollo económico, una redistribución más regresiva podría acelerar la tasa de crecimiento. A ello se han opuesto teorías que, basándose esencialmente en deducciones empíricas de países de un ingreso per cápita bajo, han llegado a la conclusión de que por resultado del efecto de demostración se imitan hábitos de consumos de los países más avanzados y que además existen tipos de consumo suntuarios precisamente entre esa misma clase de altos ingresos. De ahí entonces que, según esta última hipótesis, una redistribución más regresiva tendería a disminuir la tasa de crecimiento de una economía nacional. Volviendo a la primera hipótesis, cabría analizar aún en qué medida la política de redistribución influye sobre la estabilidad, es decir, si una distribución eventual menos igualitaria, al favorecer el ahorro (por la mayor propensión a ahorrar de los grupos de altos ingresos) reduce la presión inflacionaria.

OTROS OBJETIVOS DE LA POLITICA FISCAL

Aparte de los objetivos señalados anteriormente, el Estado debe satisfacer necesidades colectivas que irracionalmente corresponden a su esfera y que no necesariamente tienen una vinculación directa con las otras metas de la política fiscal. Su cumplimiento implica por supuesto la transferencia de recursos financieros y reales.

Finalmente cabe agregar que la necesidad de tener presente ciertos objetivos extra económicos (políticos, sociales y administrativos) puede modificar la efectividad del uso de la política fiscal.

PARTE PRIMERA

ESTRUCTURA IMPOSITIVA

INTRODUCCION AL ESTUDIO DE LOS IMPUESTOS

EL PAPEL DE LOS IMPUESTOS EN UNA POLITICA DE DESARROLLO

Como ya se ha señalado en la introducción, la política fiscal puede influir en la formación de capital, ya sea por la propia inversión en el sector público, ya sea por el estímulo que puede brindar a la actividad privada.

Para la política tributaria estas posibilidades llevan a la siguiente conclusión:

- a) en la medida en que se requiere la inversión pública y los gastos corrientes del gobierno no pueden reducirse, se presenta el problema de elegir la forma de financiar dichas erogaciones.
- b) para favorecer la inversión privada podría ser conveniente:
 - i) reducir la tributación o cualquier forma alternativa de financiamiento que pudiera limitar la inversión privada;
 - ii) para un nivel dado de gastos públicos, elegir una estructura impositiva tal que influya menos desfavorablemente sobre los factores considerados fundamentales para el crecimiento de la economía privada.

DETERMINACION DE LA TRIBUTACION GLOBAL

De lo indicado hasta aquí se desprende que aparentemente, un máximo de inversión pública a financiarse con impuestos no es lógicamente compatible con un estímulo simultáneo de la inversión privada mediante una baja carga tributaria global.

Sin embargo, la afirmación anterior está sujeta a serias limitaciones:

- a) depende de la premisa de que el nivel de la imposición constituye un factor fundamental entre los determinantes de la inversión privada.
- b) aún de ser cierta la premisa, pudiera darse el caso de que la estructura de los tributos sea más importante que su nivel.
- c) al indicar que se trataría de una incompatibilidad momentánea, se apunta a la posibilidad de que, considerando un período variable según las características de cada caso, la inversión pública puede ser complementaria de la privada. Esto significa que de ser cierta la suposición de la influencia decisiva de la carga tributaria en el nivel de la inversión, una menor inversión privada actual podría facilitar una mayor inversión privada futura.

LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA Y EL ANALISIS DE LOS EFECTOS ECONOMICOS DE LA TRIBUTACION

Entendemos por estructura de un impuesto el conjunto de normas legales y administrativas que lo regulan, tales como: materia imponible, tasas, exenciones, etc. (1).

Desde un punto de vista económico podrían distinguirse cinco efectos de la tributación: el efecto ingreso, el efecto sobre los precios relativos, y los efectos sobre el bienestar del consumidor, sobre los incentivos y sobre la distribución (2), siendo los últimos tres el resultado de los dos primeros.

La estructura de los distintos impuestos constituye el punto de partida del análisis de los efectos económicos indicados. Esta estructura representa la intención del legislador en materia tributaria. Así, cuando en un impuesto al consumo, por ejemplo, el contribuyente de jure no coincide con el de facto, ello puede o no haber sido previsto al sancionarse una ley tributaria, pero siempre debe haber una noción sobre la incidencia del gravámen y sus efectos.

La realidad puede o no coincidir con las intenciones del legislador. No coincidirá cuando la incidencia o los efectos de la tributación se apartaran en la realidad de lo que pretendió la ley, y de igual modo puede haber procesos de evasión legal o ilegal que crean divergencias entre la realidad y el espíritu de la ley, pero siempre se trata de procesos que no son sino reacciones frente a la estructura del impuesto.

FACTORES QUE DETERMINAN LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA

La estructura de un impuesto es el resultado de distintas fuerzas económicas, sociales y políticas. Cada ley impositiva es así, en cierto modo, un compromiso entre los distintos grupos sociales, pero es también un compromiso entre un ideal teórico o el ejemplo de una legislación de un país con un sistema tributario avanzado, por un lado; y la realidad de la organización administrativa, institucional y legal del país cuyos impuestos se analizan, por el otro. En otras palabras, la introducción de un modelo ideal está limitada por factores que lo condicionan en la práctica.

Finalmente, debe haber una constante interacción entre el análisis empírico y teórico de los efectos de la tributación con la estructura legal existente. Es decir, que el mejor conocimiento de las consecuencias económicas de los impuestos tenderá a acercar la estructura legal vigente a las necesidades económicas reales de un país, en cada momento.

CONSIDERACIONES SOBRE EL SISTEMA IMPOSITIVO EN SU CONJUNTO

En esta primera parte de nuestro trabajo se han considerado fundamentalmente los impuestos más importantes del gobierno federal y algunos locales de la Capital Federal. Sin embargo, un análisis más completo exigiría considerar el sistema en su conjunto y estudiar las interrelaciones que existen entre las estructuras y los efectos económicos de cada uno de los impuestos.

No obstante, el análisis particular de cada uno de los gravámenes resulta fundamental para la consideración de la estructura impositiva en su conjunto.

(1) Véase al respecto Dosser, D., "Tax Incidence and Growth in "Economic Journal", septiembre, pág. 572/9.

(2) Stockfisch, J. A., "On the Obsolescence of Incidence" en "Public Finance" N° 2, 1959, pág. 125/148.

SIGNIFICACION DEL ESTUDIO DE LA LEGISLACION COMPARADA

En un estudio como el presente, el fin que se persigue al incluir la legislación de otros países es, por un lado, obtener elementos comparativos, y por otra parte, brindar la posibilidad de una visión más amplia que permita examinar la posibilidad de incorporar al sistema vigente, algunas normas existentes en otras legislaciones cuando sean conciliables con las características económicas del país.

Todos los impuestos han sido analizados sobre la base de la legislación vigente al 31 de Diciembre de 1960 y las principales modificaciones introducidas en el curso de 1961.

Las reformas de mayor gravitación aparecidas durante el año 1962 fueron agrupadas en un apéndice en el caso de los impuestos sobre los ingresos y se incorporaron en notas a pie de página en los capítulos dedicados a los demás tributos.

TITULO PRIMERO

IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS

CAPITULO PRIMERO

IMPUESTO A LOS REDITOS

SECCION I

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

1. La implantación del gravamen a la renta es el resultado de un largo y laborioso proceso, que se evidencia a través de los proyectos que el Poder Ejecutivo remitiera infructuosamente al Congreso en los años 1917, 1922 y 1924. "Al referirse a esta situación, en oportunidad de discutirse la que fue nuestra primera ley de impuesto a los réditos, dijo el senador Galíndez que la misma se debía a que dicho gravamen lesionaba intereses creados y situaciones privilegiadas (a las cuales) trataba de hacer desaparecer" (1).

2. Recién en el año 1932, fue implantado en nuestro país (2). La grave situación financiera por la que atravesaba la Nación en aquella época fue, al parecer, la principal causa que lo motivara. "A poco de ser aplicada, la ley 11.586 demostró adolecer de serias deficiencias (de carácter técnico), lo que obligó al Poder Ejecutivo a remitir al Congreso un nuevo proyecto" (3) que se convirtió en la Ley 11.682, promulgada el 4.1.1933.

3. Luego se realizaron algunos cambios que, sin modificar su estructura se incorporaron a la ley en el texto ordenado del año 1937.

Poco después, como consecuencia de la sensible baja que el conflicto bélico -entre otras causas- provocara en la recaudación impositiva, el Poder Ejecutivo elevó al Congreso en 1941 un proyecto de reformas de carácter fiscal con la principal finalidad de obtener un moderado aumento de sus ingresos.

"Dado que ese proyecto no llegó a considerarse en ese año por el Congreso, el Poder Ejecutivo lo reprodujo al remitir a la Cámara de Diputados el Presupuesto General para el año 1943, solicitando su sanción sin demora, no sólo para colmar el desequilibrio existente sino también para combatir la expansión monetaria, antes de que ella se transforme en peligrosa inflación, siendo uno de sus medios el aumento de los impuestos en los sectores de la economía favorecida por la coyuntura actual, los que pueden soportarlos holgadamente, según el Mensaje del 29.5.1942" (4).

(1) y (3) Rabinovich, M.; "Impuesto a los Réditos", Bs. As., 1957.

(2) Ley 11.586.

(4) Rabinovich, M.; obra citada.

Las reformas de dicho proyecto se efectuaron en el año 1943 ⁽⁵⁾, después de ser modificado por la Comisión de Presupuesto de la Cámara.

4. Posteriormente, hubo modificaciones para corregir y precisar conceptos que se consideraban deficientes. En cuanto a las reformas tributarias, García Vazquez comenta que en nuestro país "generalmente están determinadas por necesidades fiscales, aplicándose criterio económico, social o político solamente en la elección de la materia imponible" ⁽⁶⁾.

Más adelante, cuando nos refiramos a ciertos temas en particular, analizaremos algunos de estos cambios en la legislación, que se reflejan en los textos ordenados en 1947, 1952, 1955, 1956, 1959, 1960 y en la Ley 15.798.

SECCION II

SUJETO DEL IMPUESTO

1. La legislación argentina considera contribuyentes a las personas de existencia visible, a las sucesiones indivisas y a las sociedades de capital compuestas por:

- a) sociedades anónimas constituídas en el país;
- b) sociedades en comandita por acciones constituídas en el país, en la parte comanditaria;
- c) las asociaciones civiles organizadas jurídicamente como sociedades anónimas u otra forma comercial, y las que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, etc.;
- d) las sociedades constituídas en el extranjero que tengan en el país un establecimiento organizado en forma de empresa estable. En estas condiciones se presumen de capital, salvo prueba en contrario; y
- e) desde el 1.1.60, las agrupaciones de capitales denominadas "fondos de inversión".

2. Las demás sociedades comerciales (colectivas, de responsabilidad limitada, etc.) no son contribuyentes directos en lo que se refiere a este gravamen. El resultado del balance impositivo se considera íntegramente distribuido entre los socios, quienes deberán incluirlo en la declaración individual del conjunto de sus réditos.

3. Las exenciones en razón del sujeto se refieren a:

- a) los réditos de los fiscos nacionales, provinciales y municipales;
- b) las empresas mixtas, en la parte correspondiente a los capitales oficiales;
- c) los réditos de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, siempre que deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención;

(5) Decreto Ley 18.229.

(6) "Crítica a las últimas reformas impositivas", Revista de Ciencias Económicas; abril-mayo-junio de 1958.

- d) 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;
- e) las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación distribuyan las cooperativas de consumo entre sus socios;
- f) los réditos de las instituciones religiosas;
- g) los réditos que obtengan las asociaciones y entidades civiles de bien público siempre que tales réditos y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios;
- h) los réditos de las entidades mutualistas;
- i) las dietas de los legisladores, salvo manifestación expresa en contrario del interesado;
- j) las asociaciones deportivas y de cultura física siempre que no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas;
- k) los réditos provenientes de servicios personales cumplidos en el país por técnicos extranjeros durante períodos no superiores a 18 meses.

4. Estas características son -en general- similares a las de otros países y sólo surgen algunas discrepancias en cuanto a las exenciones. En Brasil ⁽⁷⁾, por ejemplo, no se gravan los ingresos de autores, maestros, profesores y periodistas.

Bajo la Ley Sueca ⁽⁸⁾, ninguna clase o grupo de individuos está totalmente exento del impuesto a los réditos nacional y local, sólo se reconoce la exención de ciertas categorías de rédito en un número limitado de casos ⁽⁹⁾. Es evidente que uno de los motivos de la existencia de este tipo de disposiciones, es colocar a las empresas estatales y a las privadas en un mismo nivel de competencia.

(7) "Taxation in Brazil", World Tax Series; Harvard Law School, Boston 1957.

(8) "Taxation in Sweden", World Tax Series; Harvard Law School, Boston 1959.

(9) Por ejemplo, el Rey y los miembros de la familia real no abonan el impuesto por ingresos provenientes del capital y de cesiones de patrimonio.

SECCION III

MATERIA IMPONIBLE⁽¹⁰⁾

1. En líneas generales, el sistema argentino adopta la teoría de "la fuente" pese a que desde 1946 se ha extendido la materia imponible a ciertas ganancias de capital, como por ejemplo en los casos de fraccionamiento de inmuebles (loteos); venta de bienes amortizables (con algunas excepciones); ingresos por transferencias de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares; etc.

2. A partir de 1951 fueron incorporándose como exenciones a ciertos tipos de rentas, con el evidente propósito de estimular el ahorro, el equipamiento industrial y la financiación de obras de alta prioridad.

3. Las exenciones en razón del objeto, en vigencia en 1946, eran las siguientes:

- a) los intereses de depósitos en caja de ahorro, que no excedieran en conjunto de m\$ⁿ. 50. - por año fiscal y por persona. En la actualidad, no existe límite en cuanto al monto; y, desde el 1.1.61⁽¹¹⁾ también están exentos los producidos por las sumas que las empresas acrediten a sus empleados en concepto de depósitos o préstamos;
- b) las indemnizaciones percibidas en forma de capital o renta, por causa de muerte o por incapacidad producida por accidente o enfermedad. A partir del 1.1.61⁽¹¹⁾, se incorporaron a este tipo de exención las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido;
- c) los ingresos por obras de propiedad intelectual en la parte que no superara los m\$ⁿ. 6.000. - por año fiscal. Este límite sufrió modificaciones, siendo el actual de pesos moneda nacional 400.000. -

4. Posteriormente, fueron incorporándose otras exenciones.

Así tenemos que:

- a) desde 1951, se declararon exentos los réditos de títulos, acciones, cédulas, bonos y valores similares, emitidos por entidades oficiales o mixtas, en la parte que correspondiera a la Nación, Provincias o Municipalidades;
- b) a partir de 1955, la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento en los casos de seguro de vida y mixtos y en los de títulos o bonos de capitalización⁽¹²⁾. En cierta forma esta medida constituye un complemento a la liberación ya existente sobre intereses de depósitos en caja de ahorro.

(10) Como es sabido, en doctrina pueden distinguirse dos corrientes:

- a) una de ellas concibe el rédito como todo beneficio que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital;
- b) la otra, "limita el concepto a los beneficios que reúnen determinadas condiciones que hacen posible su reproducción en virtud del mantenimiento del capital fuente del cual ellos provienen, lo que ha dado lugar a que se la denomine teoría de la fuente; también se la identifica como teoría clásica del rédito". (*)

Las condiciones referidas son:

- a) existencia de una fuente permanente que produzca rédito y subsista luego de dado el mismo;
- b) periodicidad; y
- c) existencia de una actividad que habilite o explote la fuente y haga fluir el beneficio.

(*) Reig. E. J.; "Objeto del Impuesto Argentino a los Réditos"; Revista de Ciencias Económicas, octubre-noviembre

(11) Ley 16.798.

(12) Ley 14.393.

c) desde 1958 (13)

- i) se eximieron de impuestos los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior para financiar importaciones destinadas al equipamiento industrial del país. Según García Vázquez (14), su "propósito es evitar el recargo desmedido de los bienes importados con destino al equipamiento industrial del país Dichos intereses, por tener la calidad de réditos de fuente argentina, conforme a los principios generales de nuestra ley impositiva, estaban sujetos a la retención definitiva del 35% en el caso común de que el beneficiario fuera una sociedad de capital constituida en el exterior. En la realidad generalmente el importador se veía obligado a hacerse cargo del impuesto y entonces, al acrecer proporcionalmente la renta del beneficiario del exterior, la tasa del impuesto aumentaba al 53,85%, proporción en la cual se elevaban los intereses abonados por el importador argentino";
- ii) los intereses de préstamos para financiar obras que se declaren de interés nacional por el Poder Ejecutivo, como así también los provenientes de los préstamos de fomento otorgados por instituciones oficiales extranjeras, siempre que el tipo de interés no exceda el 6% anual y su devolución se efectúe en un plazo superior a 5 años. Estas últimas exenciones rigen desde el 1.1.1961. (15)

5. Al analizar las normas existentes en otros países, observamos que no existe uniformidad de criterio acerca del tratamiento otorgado a las ganancias de capital (16).

En Honduras y Guatemala se las incluye en calidad de renta gravable, pues para fines impositivos se considera renta todo enriquecimiento periódico o eventual que aumente el patrimonio del contribuyente (17). Venezuela coincide con este criterio (18).

Algo similar ocurre en Suecia (19), donde las ganancias de capital constituyen una categoría de réditos, pero con ciertas particularidades:

- 1) Se incluyen en el año en que se realiza la venta y en proporciones distintas de acuerdo con el número de años que se hayan poseído los bienes, sean muebles o inmuebles (20).
- 2) sólo se gravan las utilidades procedentes de la venta de bienes adquiridos por compra, permuta o cualquier otra transacción comercial.

En el Japón la mitad de estas ganancias se considera como rédito, después de deducir 150.000 yens (21).

(13) "Cuaderno de Legislación Ordenada N° 2"; Buenos Aires, 1961.

(14) Artículo citado.

(15) "Cuadernos de Legislación Ordenada N° 2"; Buenos Aires, 1961.

(16) Ver nota (10) de esta Sección.

(17) "Estudio Económico de América Latina 1955", pág. 146; E/CN. 12/421/Rev. 1.

(18) "The Fiscal System of Venezuela: A Report"; Baltimore, 1959.

(19) "Taxation in Sweden", obra citada.

(20) La proporción gravable de las ganancias de capital provenientes de muebles e inmuebles, de acuerdo con los años de posesión, es la siguiente:

<u>Inmuebles</u>		<u>Muebles</u>		<u>Proporción gravable</u>
menos de 7 años		menos de 2 años		100 %
7 años y "	" 8 "	2 años y "	" 3 "	75 %
8 " "	" 9 "	3 " "	" 4 "	50 %
9 " "	" 10 "	4 " "	" 5 "	25 %
10 " "	más	5 " "	más	- %

(21) "Boletín de la Dirección General Impositiva", pág. 642/3; Vol. 2, mayo 1955, N° 17.

En las legislaciones vigentes en Colombia, Costa Rica, Chile, México y Nicaragua no existen impuestos a las ganancias de capital ⁽²²⁾. Lo mismo ocurre en Gran Bretaña ⁽²³⁾.

Los problemas que presenta la irregularidad de estos ingresos y el hecho de que se vayan generando en varios años y se realicen solamente en un período determinado, han sido resueltos en los EE. UU. de la siguiente manera; el contribuyente puede optar entre incluir la mitad de las ganancias eventuales (sobre los bienes que han sido poseídos durante más de 6 meses) dentro de sus réditos, o abonar una tasa del 25% sobre el total de esas ganancias. Las utilidades que se obtengan sobre la venta de bienes poseídos durante un lapso menor de 6 meses reciben el mismo tratamiento que cualquier otro ingreso regular ⁽²⁴⁾.

SECCION IV

MOMENTO DE VINCULACION ⁽²⁵⁾

1. Nuestro sistema se orienta en forma clara, al establecer que quedan sujetos al impuesto "los réditos de fuente argentina de personas de existencia, visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia ⁽²⁶⁾. Es decir, que tributan aquellas rentas originadas dentro de las fronteras del país, pero no las procedentes del exterior, aunque pertenecieran a residentes argentinos. Esta caracterización está más desarrollada en el artículo sexto, donde además, se resta importancia "al lugar de celebración de los contratos".

2. Utilizando el lenguaje de los Profesores Oldman y Surrey ⁽²⁷⁾ "la impresión que uno recibe es la de que los problemas originados por los ingresos de fuentes extranjeras no han sido convenientemente analizados. Esta falta de examen se debe en parte al arrastre del principio tradicional de territorialidad"; que es el que, por lo general, han seguido los países importadores de capitales.

3. Existen ciertas excepciones al principio de "fuente":

- a) Los réditos provenientes del trabajo personal (cuarta categoría) desarrollado ocasionalmente en el exterior, por quien reside en la Argentina y tiene situados en nuestro territorio sus centros de actividad profesional ⁽²⁸⁾.

La distinción entre las actividades ocasionales desarrolladas en el exterior por contribuyentes de la cuarta categoría con respecto a los de otras categorías de réditos, implica un tratamiento discriminatorio. En la misma situación se encontraría, por ejemplo, un industrial o un comerciante de chapas de hierro que realiza una operación aislada en el exterior, relacionada con sus actividades en el país. Sin embargo, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, los beneficios procedentes de esa operación no están sujetos al gravamen.

⁽²²⁾ "Estudio Económico de América Latina" 1955, obra citada.

⁽²³⁾ "Taxation in the United Kingdom", World Tax Series, Harvard Law School; Boston 1957.

⁽²⁴⁾ Due, John F.; "Government Finance", An Economic Analysis, Chapter 8; Illinois, 1954.

⁽²⁵⁾ Dentro del Derecho Fiscal, se conocen con el nombre de "momentos de vinculación" a los diferentes criterios que ligan la sustancia gravable con el Estado que ejercerá el derecho a exigir el triunfo.

Las legislaciones, al escoger ese "momento", adoptan distintos criterios, por ejemplo el domicilio del beneficiario del rédito, su nacionalidad, el lugar de celebración de los contratos o la ubicación territorial de la "fuente" de donde proviene el rédito.

⁽²⁶⁾ Ley 11.682, artículo 1°.

⁽²⁷⁾ "Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina". Dirección General Impositiva; junio de 1960.

⁽²⁸⁾ Ley 11.682, Artículo 6; Texto Ordenado en 1960.

- b) La totalidad de los réditos que obtienen las compañías de transportes internacionales, constituidas o radicadas en el país, se considera que son fuente argentina aún cuando su tráfico se desarrolle, en gran medida, sobre mares y territorios extranjeros (29).

4. Además, pueden citarse algunos casos para los que existen disposiciones particulares:

- i) Funcionarios públicos que prestan servicios en el exterior (30). Están gravados los sueldos, honorarios u otras remuneraciones que el Estado les abone, salvo que tales remuneraciones estuvieran sujetas a gravámenes en el exterior.
- ii) Intereses de debentures (31). Del mismo modo, quedarán sujetos íntegramente al impuesto, cuando la entidad emisora esté constituida o radicada en la República, con prescindencia del lugar en que estén ubicados los bienes que garantizan el préstamo, o el país en que ha efectuado la emisión.
- iii) Transportes internacionales (32). Con respecto a las empresas constituidas en el exterior, que desarrollen transportes entre la República y países extranjeros, se presume que el 10% del importe bruto percibido por esos transportes, es de fuente argentina. A tal efecto, deben considerarse los que se realicen "desde el puerto de embarque en la República hasta el de destino final en el exterior". Más adelante agrega, en la misma disposición, que el gravamen no se aplicará cuando se trate de empresas con las cuales, y en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiere establecido la exención recíproca.
- iv) Agencias de noticias internacionales. También en este caso se considera que obtienen réditos netos de fuente argentina iguales al 10% de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República (33).
- v) Compañía de seguros (34). Aunque estén constituidas en el extranjero, quedan sujetas al pago del impuesto por los réditos netos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o que se refieren a personas que, al tiempo de la celebración de los contratos, hubiesen residido en el país. La disposición legal contempla también el caso de reaseguros y retrocesiones (en que fueron transferidos los riesgos y cedidas las primas a compañías extranjeras), estableciendo no ya el rédito neto, sino el impuesto del 2% sobre las primas cedidas netas de anulaciones con carácter definitivo.
- vi) Películas cinematográficas extranjeras (35). Se presume de derecho que el 50% del precio abonado a los productores, distribuidores o intermediarios 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.
- vii) Divisas extranjeras. En este caso prevalece el principio del ejercicio de la actividad en el país sobre el de situación de las cosas negociadas. Además, sostiene Scotti (36); las

(29) y (32) Ley 11.682, Artículo 10; Texto Ordenado en 1960.

(30) Ley 11.682, Artículo 16; Artículo 6° del Decreto Reglamentario.

(31) Ley 11.682, Artículo 8; Artículo 6° del Decreto Reglamentario.

(33) Ley 11.682, Artículo 11; Texto Ordenado en 1960.

(34) Ley 11.682, Artículo 12; Texto Ordenado en 1960.

(35) Ley 11.682, Artículo 13; Texto Ordenado en 1960.

(36) Scotti, N. J.; "La fuente de la 3ra. categoría de rédito". Derecho Fiscal, Tomo VIII; pág. 89.

divisas extranjeras constituyen una especie "sui generis" de bienes que, por su especial naturaleza, se negocian normalmente a distancia.

5. Otras legislaciones han adoptado como criterio de vinculación un sistema mixto, basándose tanto en el principio de la territorialidad como en el del domicilio del beneficiario del rédito.

En el Japón (37), por ejemplo, la persona domiciliada o residente durante un año o más, está sujeta al impuesto por todos sus ingresos, aunque éstos provengan de actividades desarrolladas en otro país. En cambio, los que no llenan el requisito de domicilio o residencia deben satisfacer el gravamen sólo por sus rentas de fuente japonesa. Igual sistema rige en el Brasil (38).

Del mismo modo los residentes en Suecia (39), y aquellos tratados como tales para los fines impositivos, (40) son contribuyentes en todo el amplio campo de su ingreso; es decir, tienen una responsabilidad impositiva ilimitada.

Por su parte, Estados Unidos y Canadá (41), también incluyen en el ingreso imponible los réditos de fuente extranjera (42).

SECCION V

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

1. Si bien nuestro país adopta la forma celular en cuanto a la distinción en categorías de ingresos, lo hace al solo efecto de determinar las deducciones admisibles por tipo de renta. Una vez obtenido el rédito neto, la tasa aplicable (básica y adicional), es uniforme para las 4 cédulas (43).

A - Rédito Bruto

2. Los ingresos que se incluyen en las distintas categorías son:

- a) 1a. Categoría: Renta del suelo. El producto de la locación y sublocación de inmuebles; el valor locativo del inmueble ocupado por su propietario, etc.
- b) 2a. Categoría: Renta de capitales mobiliarios. Incluye toda suma que provenga de la colocación de un capital; dividendos de acciones; regalías; rentas vitalicias; etc.
- c) 3a. Categoría: Rentas del comercio, industria, actividades agropecuarias, mineras, etc. También comprende réditos no incluidos en otras categorías, los ingresos de actividades profesionales complementadas con una explotación comercial, etc.
- d) 4a. Categoría: Renta del trabajo personal. Se incluye el ejercicio de profesiones liberales y oficios; el desempeño de cargos públicos; el trabajo con relación de dependencia; jubila-

(37) "Boletín de la Dirección General Impositiva", Vol. 2, Mayo 1955, N° 17, pág. 642.

(38) "Taxation in Brazil"; obra citada.

(39) "Taxation in Sweden"; obra citada.

(40) Aún cuando una persona no tenga domicilio real en Suecia, se presume que es residente por el solo hecho de ingresar al país con el propósito de establecerse.

(41) Due, John F.; obra citada.

(42) En estos y otros países, se permite al contribuyente computar como pago a cuenta una parte o el total de los impuestos abonados en el exterior.

(43) Ver SECCION X, Tasas del Impuesto.

ciones y pensiones; actividades desarrolladas por pequeños artesanos, siempre que sus entradas anuales por trabajos realizados o servicios prestados sean inferiores a \$1.500.000., o su monto anual de ventas no exceda de \$3.000.000. - ⁽⁴⁴⁾, etc.

B - Deducciones Generales

3. En este sentido se admite la deducción de los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos. Existen también deducciones especiales para cada tipo de ingresos, algunos de los cuales serán objeto de un análisis particular en la SECCION VII.

4. A partir del 30.11.1948, la ley 13.925 incorporó con carácter de deducción general, a toda suma invertida en nuevas plantaciones forestales o en la ampliación de las ya existentes. Tiempo después, y también con la intención de estimular ciertas actividades, se permitió deducir las sumas efectivamente invertidas en:

- a) gastos directos de exploración en explotaciones mineras ⁽⁴⁵⁾.
- b) la suscripción directa de acciones de cooperativas eléctricas; y también de otras empresas que fueran declaradas de interés nacional por el Poder Ejecutivo (a partir del 1.1.60).

5. Además, desde el 1.1.60, se admite -sin prueba- una deducción anual de \$ 6.000. - en concepto de honorarios médicos, odontológicos y gastos de sepelio.

C - Deducciones Personales

6. Para determinar el rédito neto sujeto a impuesto ⁽⁴⁶⁾, los contribuyentes individuales pueden efectuar tres tipos de deducciones relacionadas con:

- i) el mínimo no imponible;
- ii) la renta del trabajo personal; y
- iii) sus características familiares.

7. La evolución del monto de esta desgravación puede observarse en el CUADRO I. En tal sentido, pueden hacerse los siguientes comentarios:

- a) Con referencia a la distinción entre los réditos de la primera y segunda categorías con los de tercera y cuarta, se ha señalado que "... el empleado o jornalero y hasta el profesional se encuentran en una situación menos favorables que los contribuyentes de las demás categorías o que tienen una mayor capacidad contributiva, ya que son dueños de un capital real" ⁽⁴⁷⁾.
- b) Desde el 1.1.1955 se unificó el mínimo no imponible, en razón de que los gastos mínimos de subsistencia que representa esta exención, se suponen iguales cualquiera sea la actividad del contribuyente.

⁽⁴⁴⁾ La inclusión de estas actividades en 4a. categoría rige a partir del 1/1/60.

⁽⁴⁵⁾ Decreto Ley 4610 del 14/4/1958.

⁽⁴⁶⁾ Según el artículo 5° de la ley 11.682, "para establecer el rédito neto sujeto a impuesto se restarán del rédito neto las deducciones que se acuerdan por concepto de renta mínima no imponible y cargas de familia".

⁽⁴⁷⁾ Mensaje del Poder Ejecutivo acompañando al proyecto de la ley 12.314. En el caso de la tercera categoría - rentas en que participan tanto el capital como el trabajo - la distinción se ha fundado en la labor personal desarrollada por el empresario.

c) Entre los argumentos que justifican la deducción adicional que se admite para las rentas del trabajo, podemos citar los siguientes ⁽⁴⁸⁾.

- i) quien carece de riqueza acumulada, debe retener una mayor proporción de sus ingresos para afrontar riesgos o gastos imprevistos;
- ii) las disposiciones legales permiten amortizar el capital invertido para evitar que éste sea gravado; en cambio, con el capital humano no ocurre lo mismo;
- iii) mientras que el producto de las inversiones está seguro prescindiendo de la situación de su propietario, los ingresos provenientes del trabajo sólo existen durante el período en que el individuo puede trabajar.

8. El CUADRO II nos muestra en forma evidente, que el valor real de las deducciones personales sufrió una notable disminución a pesar de las modificaciones efectuadas en cuanto al monto nominal de las mismas.

Pero, para tener una idea más aproximada del problema, obtuvimos el nivel de exenciones y deducciones medido en términos del número de veces el ingreso nacional neto por habitante (véase nuevamente el CUADRO II), y también en este caso, observa un notable descenso para el período que va desde 1946 a 1959.

El análisis efectuado tiene cierto interés para la política tributaria ya que, al referirnos a las consecuencias de ese descenso en términos reales, podemos decir que:

- a) aumenta el número de contribuyentes y, en cierta medida ⁽⁴⁹⁾ los ingresos fiscales.
- b) desplaza a los contribuyentes ubicados en los tramos bajos o intermedios del ingreso, hacia tramos superiores donde rigen tasas más altas;
- c) permite que los que se encuentran en los límites en que cesa la progresividad paguen, relativamente, menores impuestos que antes.

9. Sin embargo, llegado el momento de tener que evaluar el monto de las desgravaciones, no debemos olvidarnos de considerar otros gravámenes que recaen con mayor peso sobre los bajos ingresos; como por ejemplo los impuestos indirectos y los aportes jubilatorios.

10. El sistema cedular, basado en un gravamen con tasas diferenciales según el origen de la renta y complementado con un impuesto a la renta global de carácter progresivo, rige en algunos países como Bolivia, Chile, Irán ⁽⁵⁰⁾, Perú, Venezuela ⁽⁵¹⁾ y Brasil ⁽⁵²⁾.

"El impuesto único a la renta personal con una sola tarifa progresiva se presenta -aunque con algunas variantes- en Colombia y en los países de Centroamérica. En Colombia a la tarifa progresiva sobre los ingresos personales se suma un recargo, también progresivo, sobre el patrimonio; para diferenciar las rentas del capital y del trabajo. En los países Centroamericanos -salvo en el caso de Guatemala, en que el impuesto tiene un alcance restringido-, el sistema que se aplica es un impuesto único a la renta global del contribuyente" ⁽⁵³⁾. Lo mismo ocurre en los Esta-

(48) Ver John F. Due; obra citada.

(49) Hay que recordar que un aumento del número de contribuyentes, aumenta al mismo tiempo los costos de administración fiscal.

(50) "Taxes and Fiscal Policy in underdeveloped countries". United Nations; ST/TAA/M/S; october 1954.

(51) "Estudio Económico de América Latina 1955; obra citada.

(52) "Taxation in Brazil; obra citada.

(53) "Estudio Económico de América Latina 1955; obra citada.

CUADRO I - IMPUESTO A LOS RENDIDOS: EVOLUCIÓN DE LOS MONTOS EN CONCEPTO DE DEDUCCIONES PERSONALES

(en mls. corrientes)

CONCEPTO	1946 (a)	1947-49 (b)	1950 (c)	1951-54 (d)	1955 (e)	1956 (f)	1957-58 (g)	1959 (h)	1960 (i)	1961 (j)
I Mínimo no imponible: i) 1a. y/o 2a. categoría ii) 3a. y/o 4a. categoría	2,400 4,800	2,400 4,800	3,600 6,000	3,600 6,000	7,200	7,200	7,200	12,000	24,000	24,000
II Adicional 4a. categoría	hasta (2) 1,800	1,800	3,400	12,000	15,000	15,000	22,800	39,400	45,000	96,000
III Cargas de familia: (1) i) en general: ii) cónyuge: iii) hijos y otros: (2) iv) hijos y otros (adicional, cuando éstos excedan de dos) v) Adicional por cada hijo que exceda de tres:	1,200 600 - - -	1,200 1,200 900 - -	1,500 1,500 1,200 - -	1,500 1,500 1,200 - -	2,400 2,400 1,800 - -	2,400 2,400 1,800 800 -	2,400 2,400 1,800 - -	6,000 8,000 3,600 1,200 -	8,000 8,000 4,500 1,200 -	8,000 8,000 4,500 1,200 2,400

(1) Son deducibles siempre que las mismas estén a cargo del contribuyente, residán en el país y que las entradas anuales de dichas cargas, no excedan el mínimo no imponible.

(2) "Otros" comprende: descendientes en línea recta varones (nieto, nieto e hijastro), menores de edad o incapacitados para el trabajo; descendientes en línea recta (mujeres (nieta, nieta e hijastro); ascendientes (padre, abuelo y bisabuelo); hermano varón menor de edad e incapacitado para el trabajo y hermana cualquiera sea su edad; suegro o suegra; yerno menor de edad o incapacitado para el trabajo y nuera, cualquiera sea su edad.

(3) 20% sobre los primeros \$ 6,000, 10% sobre los \$ 6,000 siguientes.

PUNTEROS: a) Decreto 14, 338/49
b) Decreto 10, 430/47
c) Ley 13, 925
d) Decreto 6, 184/52
e) Ley 14, 383
f) Decreto 10, 863/56
g) Decreto 7, 380/57
h) Ley 14, 789
i) Decreto 6, 733/60
j) Ley 15, 798

IMPUESTO A LOS RENDIDOS

CUADRO II - DEDUCCIONES PERSONALES PARA UNA FAMILIA DE CUATRO MIEMBROS

1946 - 1959

AÑO	Sumas totales a precios corrientes (miles de m\$.)				Sumas totales a precios constantes (miles de m\$., 1950)				Sumas totales como múltiplos del ingreso nacional neto por habitante			
	1a. y 2a. Categorías	Tercera Categoría	Cuarta Categoría	1a. y 2a. Categorías	Tercera Categoría	Cuarta Categoría	1a. y 2a. Categorías	Tercera Categoría	1a. y 2a. Categorías	Tercera Categoría	Cuarta Categoría	c/
1946	4,8	7,2	9,0	8,3	14,0	17,4	3,1	4,7	3,1	4,7	5,9	
1947	6,6	9,0	10,8	10,4	14,2	17,0	3,1	4,2	3,1	4,2	5,0	
1948	6,6	9,0	10,8	9,7	13,3	15,9	2,7	3,6	2,7	3,6	4,4	
1949	6,6	9,0	10,8	7,9	10,8	13,0	2,4	3,2	2,4	3,2	3,9	
1950	9,0	11,4	16,8	9,0	11,4	16,8	2,8	3,5	2,8	3,5	5,2	
1951	9,9	12,3	24,3	7,1	8,8	17,3	2,2	2,7	2,2	2,7	5,4	
1952	9,9	12,3	24,3	5,7	7,0	13,8	1,9	2,4	1,9	2,4	4,7	
1953	9,9	12,3	24,3	5,4	6,7	13,2	1,8	2,2	1,8	2,2	4,3	
1954	9,9	12,3	24,3	5,1	6,3	12,4	1,6	2,0	1,6	2,0	4,0	
1955	15,6	15,6	30,6	7,1	7,1	13,8	2,2	2,2	2,2	2,2	4,3	
1956	15,6	15,6	30,6	5,8	5,8	11,3	1,9	1,9	1,9	1,9	3,7	
1957	15,6	15,6	44,4	4,5	4,5	12,9	1,5	1,5	1,5	1,5	4,1	
1958	15,6	15,6	44,4	3,5	3,5	9,9	1,1	1,1	1,1	1,1	3,1	
1959	31,2	31,2	68,6	3,4	3,4	7,6	1,1	1,1	1,1	1,1	2,6	

a/ Maridaje con dos hijos.

b/ Deflacionadas por el índice de precios implícitos para el componente "consumo personal" del ingreso nacional bruto.

Fuentes: años 1946 a 1952, "Producto e Ingreso de la República Argentina"; 1953 en adelante se obtuvo el índice en base al "Boletín Estadístico" del Banco Central de la República Argentina.

c/ Deducciones divididas por el ingreso nacional neto por habitante (ambos a precios constantes). Para deflacionar el ingreso nacional neto, se utilizó el índice de precios implícitos del producto bruto nacional; elaborado con las mismas fuentes empleadas en b/.

dos Unidos y Canadá (54).

El sistema vigente en Suecia (55) es muy parecido al nuestro en cuanto a la forma. Existen ciertas categorías pero sólo para determinar las deducciones admisibles por tipo de ingreso; ya que luego se aplican tasas uniformes. En este aspecto, la principal diferencia reside en que allí, el gravamen a la renta existe en dos niveles: el nacional y el local; ambos integrados tanto en la legislación como en el aspecto administrativo.

11. En cuanto a las deducciones personales, el CUADRO III nos permite comparar (56) en forma internacional el monto de las deducciones personales (para un matrimonio con 3 hijos), medido en términos del número de veces el ingreso nacional neto por habitante.

"En general el alto coeficiente de exención en los países de escaso desarrollo contrasta con el de las naciones más industrializadas ... Las relaciones anotadas dan una idea aproximada de la situación de los distintos países en materia de exenciones, pero no permiten obtener conclusiones firmes sobre una base de comparabilidad dadas las diferencias que existen en el nivel de ingreso por habitante (57).

CUADRO III - IMPUESTO A LOS REDITOS, COMPARACION DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES COMO MULTIPLOS DEL INGRESO NACIONAL NETO POR HABITANTE. (a)

Países	Año	Deducciones personales como múltiplos del ingreso nacional neto por habitante (b)	
		rentas del trabajo	otras rentas
Argentina	1960	3,0	1,7
Birmania	1950	21,4	21,4
Brasil	1952	4,7	4,7
Canadá	1950	2,3	2,3
Ceilan	1952	15,0	15,0
Colombia	1953	10,7	10,7
Chile	1953	0,5	-
Estados Unidos	1950	1,9	1,9
Francia	1950	2,6	0,4
India	1953	16,8	16,8
Japón	1951	2,0	1,7
México	1953	1,6	-
Nicaragua	1951	22,7	22,7
Perú	1952	24,2	-
Venezuela	1952	4,8	4,8

FUENTE: Para Argentina, CUADRO I. Los demás países, "Estudio Económico de América Latina 1955", CUADRO 27, Naciones Unidas E/CN.12/421 rev. 1; Mayo 1956.

(a) Caso de un matrimonio con tres hijos.

(b) Deducciones personales divididas por el ingreso nacional neto por habitante. Este se obtuvo dividiendo el ingreso nacional neto por la población media estimada para 1960; "Boletín Estadístico" del Banco Central de la República Argentina.

(54) Due, John F.; obra citada.

(55) "Taxation in Sweden"; obra citada.

(56) Con carácter provisorio, ya que la actualización de las cifras se hará en la segunda etapa.

(57) "Estudio Económico de América Latina" 1955, obra citada.

SECCION VI

SOCIEDADES DE CAPITAL

A - Sistemas de Imposicion

1. En general, existen tres formas de gravar los beneficios que obtienen estas sociedades:

- a) al nivel de los accionistas;
- b) al nivel de las sociedades; y
- c) a ambos niveles (doble imposición)

La adopción de uno de estos criterios, ha tenido como base razones tanto de naturaleza jurídica como de tipo fiscal o histórico (58).

2. Al respecto, nuestra actual situación impositiva, es el resultado de una serie de modificaciones que revelan la inexistencia de un criterio definido.

Esta evolución imprecisa permite distinguir los siguientes períodos:

- a) Desde el 1.1.1932 al 31.12.1945: Al Nivel de los Accionistas.

Bajo este régimen las sociedades de capital satisfacían el gravamen sobre la utilidad impositiva, con el carácter de pago a cuenta de la retención que debían practicar a sus accionistas al distribuirles utilidades. Estos resultaban ser los verdaderos contribuyentes, ya que debían incluir los dividendos percibidos en la declaración global de sus réditos. Al quedar sujetos al impuesto progresivo, podían computar como pago a cuenta el importe abonado por la sociedad (5%).

Como la individualización de los accionistas era deficiente, para evitar la evasión de la tasa adicional progresiva se modificó el monto de la retención; de tal modo que, el beneficiario que no se hubiera individualizado ante el organismo fiscal, debería abonar un impuesto mayor (59).

- b) Desde el 1.1.1946 al 29.9.1950: A Ambos Niveles.

La modificación consistió en que la utilidad del balance impositivo quedaba íntegramente sujeta al pago del gravamen el cual revestía carácter definitivo.

A partir de esta etapa, puede decirse que "nace la sociedad de capital como contribuyente directo del gravamen pero con una particularidad que aún hoy se mantiene; su pago, no obstante ser hecho como responsable por deuda propia y tener el carácter de definitivo, es computable - hasta determinado límite - como pago a cuenta de naturaleza sui generis, por los accionistas in-

(58) Dentro de las primeras razones subsiste aún la cuestión de reconocerles o no a este tipo de sociedades capacidad contributiva propia. En cuanto a las de carácter fiscal o histórico, existieron ciertos principios (de importancia decreciente en la época actual" que explicaban, por ejemplo, la aplicación del doble gravamen en gran número de países;

a) el bajo nivel de imposición que permitiría a los gobiernos crear nuevas fuentes de ingresos fiscales.

b) la preferencia de gravar sobre bases reales en lugar de hacerlo sobre bases personales.

c) las ventajas de carácter administrativo derivadas de la simplicidad en la recaudación; etc.

(59) Decreto Ley 18, 229/43.

dividualizados (60).

Estos podían efectuar la deducción de la siguiente manera:

- i) si la tasa general del conjunto de sus réditos era igual o superior al 15% (que correspondía abonar a la sociedad y que en la actualidad es del 33%) deducían el importe que resultara de aplicar dicho por ciento sobre las utilidades que se los hubiesen distribuido (61).
- ii) En cambio, si la tasa general del conjunto de sus réditos era inferior al 15%, sólo deducían el importe que resultase de aplicar la tasa general citada sobre los dividendos percibidos (62).
- c) Desde el 1.10.1950 al 31.12.1955: Al Nivel de la Sociedad. La ley 13.925 que creó el llamado "sistema de anonimato" (63) para los tenedores de acciones, dio "nacimiento" a un tipo de retención singular, ya que la misma se practicaba sobre los dividendos que se dis-

(60) Vieiro, R. O.; "El impuesto a los réditos y las sociedades de capital" Revista de Ciencias Económicas, Buenos Aires, octubre, noviembre, diciembre, 1960.

(61) Nunca podían deducir la totalidad del impuesto abonado por la sociedad (aún suponiendo que se distribuyeran todas las utilidades).

Véamos un ejemplo para los años:

	1946	y	1961
a) Beneficio sujeto a impuesto	100		100
b) Gravamen abonado por la sociedad	15		33
c) Suma disponible a distribuir	85		67
d) Pago a cuenta computable	12,75		22,11
e) Pago a cuenta computable en %: $\frac{d \times 100}{b}$	85		67

(62) Entiéndese por "tasa general" el por ciento que resulte de relacionar el total del impuesto que debe pagar el contribuyente con el monto de renta imponible.

En la actualidad, deducen el importe equivalente al aumento de la obligación fiscal del año, producido por la agregación del dividendo. Por ejemplo: Sea un contribuyente (sin cargas de familia) que obtuvo un beneficio neto de \$ 154.800 - proveniente de rentas de 1a., 2a., y 3a. categorías; correspondiendo la de 2a. categoría (de \$ 25.600) a dividendos en acciones que debe incluir en su declaración jurada.

Rédito neto	\$ 154.800
Menos mínimo no imponible	\$ 24.000
Rédito neto sujeto a impuesto . . .	\$ 130.800
Total del impuesto (tasa básica y adicional)	\$ 32.838

TASA GENERAL: 21,21%

A los efectos de determinar el aumento de la obligación fiscal del año, producido por la inclusión del dividendo, debe procederse de la siguiente manera:

Rédito neto sujeto a impuesto . . .	\$ 130.800
Menos dividendo de acciones . . .	\$ 25.600
Diferencia	\$ 105.200
Total del impuesto sobre \$ 105.200	\$ 24.216

Aumento de la obligación fiscal del año:

\$ 32.838 - \$ 24.216 = \$ 8.622

Teniendo en cuenta que la deducción máxima permitida no puede superar el 33% del dividendo, únicamente puede deducir \$ 8.448. (33% sobre 25.600.-).

En cambio, con el método anterior vigente en el año 1946 (aunque con las tasas actuales) podría haber deducido el 21,21%; es decir \$ 5.429,76.

Además, en la actualidad, las sociedades anónimas y demás entidades de capital que han percibido dividendos de acciones de otras sociedades, deducen del gravamen que les corresponde tributar hasta un 33% de tales dividendos, incluidos en su balance impositivo.

(63) Según García Vázquez: "De conformidad con la reforma realizada en 1949, los impuestos invertidos en acciones y otros papeles no tenían que justificar su origen. Si luego esos papeles se vendían y el producto se reinvertía en otros bienes, tampoco ellos necesitaban justificación. Es decir, que el pase por acciones depuraba en forma definitiva toda renta de origen espurio, justificándole ante el propio fisco, el cual debía paralizar su acción investigadora al llegar a la inversión en dicha clase de valores". (Observaciones al Régimen Impositivo Nacional", Revista de Ciencias Económicas, Buenos Aires, abril, mayo, junio de 1961).

tribuyeran, sin distinguir la clase ni residencia de los beneficiarios, y sin obligar a éstos -cuando se domiciliaba en el país- a declarar dichos dividendos como réditos de la segunda categoría; con lo cual tampoco podría acreditarse la retención practicada por la sociedad" (64).

Prácticamente sólo pagaba la sociedad.

A partir del 1.1.1955 (65), se unificaron las tasas del 24% y 6% llevando la tributación aplicable a las sociedades de capital a una tasa única y definitiva del 30%; pero manteniendo, en su esencia, el sistema del anonimato.

No se practicaba ninguna retención sobre los dividendos que se distribufan, salvo que estuviesen integrados por utilidades correspondientes a ejercicios cerrados entre el 1.1.1950 y el 31.12.1954, en cuyo caso se retenía el 6% con carácter definitivo.

d) Desde el 1.1.1956 al 31.12.1958: A Ambos Niveles.

Como el sistema anterior favorecía en toda forma la evasión se efectuaron ciertas modificaciones (66) que -aunque en forma defectuosa- "obligaron" a la individualización de los accionistas residentes en el país.

"Las variantes aludidas, que sujetaron a un impuesto menor a los accionistas residentes en el exterior respecto a los no individualizados del país, tuvieron el mérito de provocar una fuga de capitales, real y ficticia, hacia el exterior, principalmente a países limítrofes, donde accionistas argentinos, mantenidos por el anonimato, simulaban residir y se beneficiaron con una menor tributación ..." (67).

Las consecuencias, no previstas inicialmente, aún hoy se hacen sentir, puesto que se inauguró un nuevo procedimiento de evasión fiscal. "Contadores de países limítrofes emiten certificados de dinero poseído en el exterior, desde períodos prescriptos, por personas residentes en la Argentina ... A su vez, mediante supuestas razones bancarias y ventas de divisas en el país, se completa el sistema, que procura legalizar capitales provenientes de rentas de fuente argentina, no declarados oportunamente y sujetos a imposición en nuestro país ..." (68).

e) Desde el 1.1.1959 en adelante: Sistema Mixto a Opción del Contribuyente.

En esta otra etapa, al subsistir el sistema de individualización se le permite al accionista optar entre mantenerse en el anonimato (con un bajo costo: el 8%) o individualizarse, en cuyo caso debe incluir los dividendos percibidos en su declaración global y computar como pago a cuenta una parte del impuesto abonado por la sociedad (69). En otras palabras, funcionan simultáneamente dos sistemas; el de gravar únicamente a la sociedad y el de la imposición a ambos niveles (70).

3. Los sistemas que rigen en otros países, también son susceptibles de ser considerados dentro de la clasificación efectuada al comenzar esta sección:

a) Imposición al nivel de los accionistas:

(64) Vieiro, R. O.; artículo citado.

(65) Ley 14.393.

(66) Decreto Ley 4.073/1956.

(67) Vieiro, R. O.; artículo citado.

(68) Vieiro, R. O.; artículo citado.

(69) Ver nota (62) de esta sección.

(70) "... al reimplantarse el anonimato optativo de las acciones, volvióse a la impunidad fiscal (ver nota 63 de esta sección) pero ahora en tanto las diferencias patrimoniales no justificadas están invertidas en acciones o en otros valores mobiliarios, y no cuando se vale de este tipo de inversiones. Aunque suavizando el procedimiento, la finalidad es la misma: facilitar la inversión de fondos que provienen de rentas que no han pagado los impuestos". (García Vázquez, E.: Artículo citado).

El sistema de Gran Bretaña (71) es un ejemplo típico. Los beneficios de las sociedades están gravados con una tasa proporcional, que es la que corresponde al impuesto cedular para esa categoría de ingresos (33,33%). Al distribuir las utilidades entre los accionistas se les retiene el 28,34%. Estos, a su vez, deben incluir los dividendos percibidos en la declaración del conjunto de sus réditos, pero por el importe bruto (sin considerar la retención en la fuente). Luego de calculado el impuesto progresivo, pueden deducir el 28,34% retenido por la sociedad, en concepto de pago a cuenta. En el caso de que el contribuyente se encuentre en una tasa inferior al 28,34% de la escala progresiva, el organismo administrativo le reembolsa el monto abonado demás por la sociedad.

b) imposición al nivel de las sociedades (72)

Los ejemplos más representativos, son los sistemas de Haití y El Salvador, países en los cuales las sociedades anónimas son gravadas por su ingreso como individuos y los dividendos están exentos en las manos de los accionistas. Si bien en estos sistemas las tasas son progresivas, pueden ser distintas de las que se aplican al ingreso personal. Este es el caso de Nueva Zelanda, donde el impuesto que grava a los beneficios de las sociedades de capital es progresivo, pero en intervalos más estrechos en relación a otros tipos de renta.

c) imposición a ambos niveles

Se presenta en los Estados Unidos, Canadá, Francia (73), Alemania, Holanda y Suecia (74), entre otras naciones. En los países citados -salvo Estados Unidos y Canadá- el método de la retención en la fuente aparece como un refinamiento. Al mismo tiempo, y dentro de esta forma de imposición, algunas legislaciones tratan de aliviar la carga tributaria, permitiendo a los accionistas computar como pago a cuenta una parte del gravamen abonado por la sociedad.

B - Tasas

4. El CUADRO IV nos muestra la evolución de las tasas aplicadas a los beneficios de las sociedades de capital y a la renta de debentures y otros valores al portador, durante el período que va desde 1946 hasta la actualidad.

En él también puede observarse esa carencia de un criterio definido que comentáramos en páginas anteriores con respecto a la forma de gravar este tipo de rentas.

5. Por otra parte, es interesante destacar la discriminación legal existente, en cuanto a las tasas, de acuerdo con la forma jurídica que adopten los contribuyentes al constituir sus empresas.

Veamos algunos ejemplos: (75)

Si analizamos esta cuestión desde otro punto de vista podemos decir que, en los tramos de altos ingresos, las tasas impositivas vigentes favorecen a las inversiones en sociedades de capital. Hasta llegar a la tasa general del 33%, que es la que le corresponde a un contribuyente sin

(71) "The Belgian system of taxation in its relation to corporations". Office Belge du Commerce Extérieur; Bruxelles, 1956 y "Taxation in the United Kingdom", World Tax Series, Harvard Law-School, Boston, 1957.

(72) y (73) "Corporate Tax problems", United Nations; E/CN 8/66, New York, 1953.

(74) "The Belgian system of taxation in its relation to corporations"; Obra citada.

(75) En el apéndice A se han desarrollado en forma completa.

cargas de familia que obtiene un beneficio impositivo de aproximadamente \$ 367.000. -(76), le resultará más conveniente que la empresa tome cualquier otra forma jurídica. Si la parte del beneficio impositivo de la empresa que le corresponde a ese contribuyente está entre \$ 367.000 y \$ 1.195.000 (77) le convendrá constituir una sociedad de capital e individualizarse. De allí en adelante se encontrará en una situación más ventajosa frente al fisco, si opta por el anonimato.

Parte del beneficio impositivo de la empresa que le corresponde a un contribuyente sin cargas de familia, que resida en el país	Tasa efectiva total del impuesto sobre el beneficio en manos del contribuyente si adopta la forma de:		
	Sociedad de capital		Otras formas jurídicas
	Optando por el anonimato	Individualizándose	
\$ 200.000	38,36	33,00	23,77
\$ 500.000	38,36	33,00	36,73
\$ 2.000.000	38,36	41,06	46,85
Límite máximo al cual tiende la tasa efectiva total sobre el beneficio de la empresa en manos del contribuyente.	38,36	47,07 (78)	54,00

(76) El cálculo se efectuó tomando el tramo de renta neta sujeta a impuesto, comprendido entre los \$ 300.000. -, y los \$ 500.000. Para este tramo el monto total del impuesto se ajusta a la siguiente ecuación:

$$I = 0,47 (Z - 30.000) - 37.250$$

Donde:

$$Z = \$ 300.000 + Y$$

$$Y = \text{excedente de utilidad sobre } \$300.000.$$

Por otra parte, el gravamen sobre el beneficio distribuido a un accionista individualizado - hasta la tasa general del 33% - resulta de

$$I = 0,33 Z$$

La solución de estas ecuaciones es $Z = \$ 366.785,71$

(77) Considerando a

$$Z = \$ 1.000.000 + Y;$$

$$Y = \text{excedente de utilidad sobre } \$ 1.000.000; y$$

$$tg = 0,51$$

el impuesto total sobre los beneficios impositivos de una sociedad de capital, para un accionista individualizado que percibe dividendos por un monto que oscila entre uno y dos millones de pesos, surge de:

$$I = 0,33Z + 0,51 (0,67Z - 30.000) - 64.750 - 0,33 (0,67Z)$$

Si tenemos en cuenta que el gravamen total que debe abonar ese accionista al optar por el anonimato responde a

$$I = 0,3836 Z;$$

al igualar estas ecuaciones nos dará para Z un valor de

$$\$ 1.194.776,12$$

(78) Se obtuvo de la siguiente manera:

Sea: $I =$ Monto total del impuesto

$Z =$ Utilidad de la empresa

30.000 = Deducciones por mínimo no imponible y gastos médicos para un contribuyente sin cargas de familia.

$tg =$ Tasa general del impuesto que le corresponde de acuerdo con su declaración individual.

Entonces tendremos que:

$$I = 0,33Z + (0,67Z - 30.000) tg - 0,33 (0,67Z) \quad \circ \quad \circ$$

$$I = 0,1089Z + tg (0,67Z - 30.000)$$

suponiendo que el contribuyente se encuentre en la tasa general máxima: ($tg = 0,54$)

$$I = 0,4707Z - 16.200$$

CUADRO IV - IMPUESTO A LOS RENDITOS, EVOLUCION DE LAS TASAS APLICADAS A LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

Y A LAS RENTAS DE DEBENTURES Y OTROS VALORES AL PORTADOR

Ejercicio cerrado entre:	1-1-46 30-9-49 (a)	1-10-49 28-9-50 (b)	1-1-55 31-12-55 (d)	1-1-56 31-12-56 (e)	1-1-59 31-12-59 (f)	a partir del 1-1-60 en adelante (g)
I - SOCIEDADES DE CAPITAL						
A) Constituidas en el país:						
1) Tasa sobre beneficios impositivos	16	18	30	30	30	33
2) Retención sobre dividendos:						
a) residentes en el país:						
1) individualizados	-	-	-	-	-	-
ii) no individualizados	12	14,40	-	20	8	8
b) residentes en el extranjero	5	6	-	5	8	8
B) Constituidas en el exterior:						
1) Que tengan en el país un establecimiento organizado en forma de empresa estable.						
a) sobre la utilidad impositiva:	15	16	30	35	38	38,36
b) sobre utilidades que se acrediten o giren al exterior:	5	6	-	-	-	-
2) Sin empresa estable. Satisface por vía de retención, sobre los créditos de fuente argentina que obtuviera, el	20	24	30	35	38	38,36
II - RENTA DE DEBENTURES Y OTROS VALORES AL PORTADOR (excluidas acciones).						
A) Tenedores radicados en el país:						
1) Individualizados:	5	5	7	7	9	9
2) No individualizados:	27	27	30	50	38	38,36
B) Tenedores no radicados en el país:						
	20	20	30	35	38	38,36

FUENTES : a) Ley 11.682, Texto Ordenado en 1947

b) Ley 13.647

c) Ley 11.682, Texto Ordenado en 1952

d) Ley 11.682, Texto Ordenado en 1955

e) Ley 11.682, Texto Ordenado en 1956

f) Ley 11.682, Texto Ordenado en 1959

g) Ley 11.682, Texto Ordenado en 1960

Al respecto, los profesores Oldman y Surrey sostienen que "el efecto de forzar a los negocios y a otras actividades, a adoptar formas societarias es el de producir distorsiones en la conducta comercial común" (79).

6. En relación a las sociedades constituídas en el exterior que tengan o no en el país un establecimiento organizado en forma de empresa estable, "el efecto de tasas reducidas es relativo en la atracción de capitales extranjeros no solamente porque el factor impositivo no es el que principalmente tiene en cuenta el inversor, sino por los sistemas impositivos que en general tienen establecidos en los países exportadores de capital. Así, por ejemplo, en Estados Unidos el impuesto a los réditos pagado en el país de la fuente de la renta puede deducirse del gravamen que esos mismos réditos deben abonar en aquel país. Es decir, que las menores tasas, rebajas y liberalidades del país de la fuente del rédito, significan menores créditos para el contribuyente e incrementan las rentas del fisco de Estados Unidos, desapareciendo el estímulo de la menor imposición, salvo en lo que respecta a las utilidades no distribuidas -cuando la inversión extranjera adopta la forma de una sociedad anónima nacional- que no son gravadas en el país de origen de los capitales" (80).

7. Un tratamiento uniforme sobre las sociedades, que no haga ninguna distinción acerca de las actividades que desarrollen, puede resultar inconveniente dentro de una política tendiente a incrementar el crecimiento económico.

"En el caso del comercio, se ha pensado que una acción impositiva discriminatoria no sólo podría tener una repercusión favorable al hacer relativamente más atractivos otros campos de actividad, sino que también tendría importancia como instrumento de la política antiinflacionista, restringiendo los altos ingresos que tienden a acumularse en el sector comercial en el proceso de inflación, lo cual muchas veces se traduce en un mayor nivel de consumo de los grupos favorecidos o en inversiones de tipo suntuario" (81).

8. Por otra parte, y como es sabido, la traslatividad del impuesto depende -entre otras cosas- tanto de la clase de bienes que se producen como de las condiciones de competencia en que la empresa se encuentra, es decir, hasta qué punto puede fijar los precios del mercado.

Según Wallich y Adler (82) "... la proporción de la carga tributaria de una empresa que puede ser trasladada al consumidor está, de tiempo en tiempo, sujeta a variaciones. En período de alza de precios y de ingresos monetarios en ascenso, las empresas están en posibilidad de pasar los impuestos al consumidor en una proporción mayor de la que pueden trasladarle en tiempos de bajas de precios, cuando quizás se vean obligados a reducir sus propios precios y absorber, en consecuencia, la totalidad o una parte de la carga tributaria".

9. Para la comparación internacional sobre el monto total de impuestos directos que afectan a los beneficios de las sociedades de capital y a los dividendos distribuidos a accionistas residentes y no residentes, se elaboraron los CUADROS V y VI.

Las características generales que se observan -con las limitaciones que surgen de comparar países en distintas etapas del desarrollo- son:

- a) aún cuando adopten el sistema de imposición a ambos niveles, el contribuyente debe individualizarse;

(79) "Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina"; obra citada.

(80) García Vázquez, E.: artículo citado.

(81) "Estudio Económico de América Latina, 1955", página 150, Naciones Unidas; E/CN. 12/4/412/ Rev. 1

(82) "Proyecciones económicas de las finanzas públicas"; Fondo de Cultura Económica, Diciembre 1949, México, página 127.

CUADRO V - IMPUESTO A LOS REDITOS. COMPARACION INTERNACIONAL DEL MONTO TOTAL DE IMPUESTOS DIRECTOS QUE AFECTAN A LOS BENEFICIARIOS

DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL Y A LOS DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A ACCIONISTAS RESIDENTES

	Alemania	Estados Unidos	Francia	Gran Bretaña	Holanda	Suecia	Argentina
A - Impuesto sobre los beneficios de las sociedades de Capital. (A la tasa máxima en el caso de que ésta no sea uniforme)	35,3	52	38	33,33	43	51,4	33
B - Beneficio disponible a distribuir	64,7	48	62	66,67	67	48,4	67
C - Impuesto sobre los dividendos	-	-	(18% sobre 62) 11,16	-	-	-	-
D - Diferencia	64,7	48	50,84	66,67	67	48,4	61,64
E - Impuesto progresivo pagado por el accionista. Para un contribuyente sin cargas de familia cuyo ingreso total es de:							
u\$s. 2.000	27,25	10,8	5,13	25,77	28,2	41,1	-
u\$s. 10.000	43,3	20,45	33,3	45,1	58,25	55,5	8,59
u\$s. 20.000	49,3	30,7	46,3	57,0	68,7	69,8	13,17
u\$s. 100.000	63,9	63,78	65,3	83,66	77,76	80,0	16,94
							12,69
F) Dividendo neto disponible por el accionista: luego de pagar todos los impuestos si su ingreso es de:							
u\$s. 2.000	47,1	42,81	46,71	49,48	40,92	38,5	67,0
u\$s. 10.000	36,7	38,18	33,91	36,80	23,80	20,00	61,64
u\$s. 20.000	23,8	33,26	27,30	28,87	17,84	14,82	61,64
u\$s. 100.000	23,9	17,87	17,64	10,89	12,68	9,08	61,64

FUENTES: Para Argentina, ley 11.482 (T.O. en 1960). Los demás países, "The belgian system of taxation in its relation to corporations", Office Belge du Commerce Exterior, Bruselas, 1956.

- Los cálculos se han basado en un beneficio hipotético de 100, que surgen del balance hipotético de una sociedad, antes de abonar el impuesto a que está sujeta.
- El valor gravable del patrimonio constituido por acciones, se ha estimado en 15 veces el dividendo; de donde éste representa el 6,66% del valor de las acciones.
- Cálculo en base al promedio del tipo de cambio vendedor para el año 1960 (82,94 pesos por dólar) que se elaboró según datos publicados en el "Boletín Estadístico del Banco Central de la República Argentina", febrero de 1961. Además, se consideraron las deducciones en concepto de mínimo no imponible (\$ 24.000) y gastos médicos (\$ 6.000) y el monto computable como pago a cuenta por el impuesto abonado por la sociedad.

A LOS BENEFICIOS DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL Y A LOS DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A ACCIONISTAS NO RESIDENTES a/

	Alemania	Estados Unidos	Francia	Gran Bretaña	Holanda	Suecia	Argentina
A - Impuesto sobre los beneficios de las sociedades de capital (a la tasa máxima en el caso de que ésta no sea uniforme)	35,3	52	38	33,33	43	51,6	33
B - Beneficio disponible a distribuir	84,7	48	62	66,87	57	48,4	67
C - Impuesto sobre los dividendos retenido o pagado por el accionista. Caso de un contribuyente sin cargas de familia cuyo ingreso total es de:	(retenido en la fuente el 25% sobre 84,7).	(retenido en la fuente el 30% más un posible adicional, para colocarlo en la misma situación que a los residentes).	(proporcional 18% sobre 62).	básico (42,5%) y adicional (de 10 a 50%).	(retenido en la fuente el 15% sobre 57).	(retenido en la fuente el 20% sobre 48,4)	(retenido en la fuente el 8% sobre 67)
u\$s. 2.000		% Impuesto sobre "B"		% Impuesto sobre "B"			
u\$s. 10.000		30		42,5			
u\$s. 20.000		30,7	11,16	48,45	8,55	9,7	5,36
u\$s. 100.000	16,2	62,78		56,7			
		30,13		56,0			
D - Dividendo neto disponible por el accionista luego de pagar todos los impuestos al Estado donde la sociedad está establecida, suponiendo un ingreso total gravable de:							
u\$s. 2.000		33,60		38,34			
u\$s. 10.000		33,60	50,84	34,37	48,45	38,7	61,64
u\$s. 20.000	48,45	33,28		27,53			
u\$s. 100.000		17,87		10,67			

FUENTE: Para Argentina, ley 11.682 (Texto Ordenado en 1960). Los demás países, "The Belgian system of taxation in its relations to corporations", Office Belge du Commerce Extérieur, Bruxelles, 1956.

a/ Los cálculos se han basado en un beneficio hipotético de 100, que surgen del balance impositivo de una sociedad, antes de abonar el impuesto a que están sujetos.

- b) los dividendos netos disponibles por los accionistas, luego de pagar los impuestos directos que los afectan, son mucho menores en la Argentina que en otros países. Aunque en menor grado, lo mismo ocurre con los accionistas no residentes.
- c) estos últimos, en los Estados Unidos, deben soportar la misma carga tributaria que los que residen en el país.

SECCION VII

NORMAS APLICABLES A LAS EMPRESAS

A - Reservas (83)

1. Reserva Legal: hasta el año 1942 no podía deducirse bajo ningún concepto. Al referirse a la forma en que las entidades con personería jurídica debían liquidar el impuesto las disposiciones vigentes en aquella época (84) consideraban que tenían que pagarlo "sobre la parte de la utilidad no repartida cualquiera sea la denominación de la cuenta en que se asiente".

A partir de 1943, se admite la deducción por este concepto del importe que, como mínimo y obligatoriamente, deben separar las sociedades anónimas de los beneficios que surjan de sus balances. El monto de esta deducción se determinará aplicando "sobre la utilidad comercial del ejercicio el dos por ciento (2%) hasta integrar el diez por ciento (10%) del capital social" (85).

Como es lógico, en el momento en que esta reserva se distribuya o se utilice para otros fines, estará sujeta al pago del impuesto como cualquier otra utilidad.

2. Es interesante destacar que la ley no admite su deducción en las sociedades de responsabilidad limitada; asimilándolas, de esta manera al tratamiento que corresponde a las sociedades de personas de tipo colectivo.

Siendo el objeto de la formación de esta reserva mantener la integridad del capital social -ya que la responsabilidad de los componentes de estos tipos de sociedades se halla limitada al capital aportado no surge en forma evidente la razón de discriminar entre formas societarias que se encuentran en condiciones análogas.

3. Reservas técnicas: Son las reservas que deben constituir obligatoriamente las compañías aseguradoras, de acuerdo con las normas y cálculos fijados por la Superintendencia de Seguros.

Se admiten únicamente las "reservas matemáticas" (que deben constituir las compañías que contratan seguros de vida) y las destinadas a cubrir "riesgos en curso" (para las entidades que operan con otros riesgos).

(83) Tanto las reservas como las provisiones, se constituyen con el fin de hacer frente a futuras erogaciones de carácter eventual. Pero, en cuanto a su formación, existe una gran diferencia basada en que las primeras se integran con las utilidades netas de terminadas al cierre del ejercicio, mientras que las provisiones se cargan a los beneficios brutos con prescindencia del resultado que haya tenido la empresa.

(84) Decreto reglamentario de 1933, art. 44.

(85) Ley 11.682, Art. 69; Texto Ordenado en 1960.

B - Previsiones

4. Al respecto, la ley admite la deducción de las provisiones que se constituyen para cubrir:

- a) créditos incobrables; o
- b) indemnizaciones por despido del personal de la empresa.

Existen ciertos indicios para determinar los montos de los malos créditos, como así también formas técnicas para la imputación de las provisiones. Esto se debe a la necesidad de determinar de manera uniforme su incidencia en el balance impositivo.

C - Amortizaciones

5. Ordinarias: Dentro de las deducciones admisibles la ley incluye los cargos por depreciación.

Para que éstos tengan lugar, se requiere que los bienes reúnan las siguientes características:

- a) que sean productores de réditos gravados;
- b) que posean un costo o valor original; y
- c) que tengan una vida útil conocida o probable.

Deben calcularse anualmente en el balance impositivo, prescindiendo del resultado de la explotación y aún cuando no se hubiesen contabilizado, "aplicando los coeficientes que correspondan técnicamente de acuerdo con los usos y costumbres" (86).

El cálculo de la depreciación se realiza sobre la base del costo de adquisición, y el porcentaje aplicado resulta de dividir el valor de la unidad amortizable por el número de años de vida útil que se le atribuya (sistema lineal).

6. Los inmuebles tienen un tratamiento especial. La amortización se hace en base a la valuación fiscal (2 ó 3%, según se incluya o no el valor de la tierra) y durante todo el tiempo en que las construcciones sean utilizables.

7. Extraordinarias: Para atenuar el efecto del proceso inflacionario, en el año 1952 (87), se admitió la creación de un fondo de reposición. Dicho fondo debía formarse con el monto que resultara de aplicar el 20% sobre la amortización ordinaria, en rubros del activo fijo, excepto inmuebles.

En el mismo año (88), se amplió el contenido de esta disposición al autorizar la deducción de amortizaciones extraordinarias, de acuerdo con una escala determinada que fue modificada a través del tiempo. Los porcentajes actuales (89) son los siguientes:

(86) Ley 11.682, Art. 108, D. R.; Texto Ordenado 1960. A título de ejemplo, pueden citarse algunos de los coeficientes usuales admitidos por la D. G. I.: maquinarias 5%; muebles y útiles 10%; rodados 20%, etc.

(87) Ley 11.682, Art. 72; Texto Ordenado 1952.

(88) Decreto 5.802/52.

(89) Decreto 6.281/60.

Ejercicio de adquisición

Por ciento

1944 y anteriores	500
1945	420
1946	350
1947	300
1948	270
1949	200
1950	150
1951	110
1952	80
1953	75
1954	70
1955	65
1956	60
1957	45
1958	30
1959	--

8. En los casos de ventas de inmuebles se admite una deducción adicional equivalente al importe que resulte de aplicar al costo el 25% por cada año, a contar de aquél en el cual se efectuó la compra o construcción.

9. Según puede observarse en el CUADRO VII, el reajuste permitido en el caso de los equipos durables es mucho menor que el que correspondería, de acuerdo con las variaciones del precio medio.

10. Richard Goode sostiene que "la revisión de las tasas no encuentra una justificación tan poderosa como parecería a primera vista".

"Las utilidades aumentan en forma considerable en un período de inflación y a menos que las tasas de los impuestos sean extremadamente elevadas, es probable que se beneficien las empresas comerciales en general, pese a lo moderado de las tasas de depreciación calculadas según el costo inicial. Si a las empresas comerciales se las compensa en parte por el alza de los precios de los bienes de capital con un alza de las tasas de depreciación (y una reducción de los impuestos) se impone un sacrificio adicional a otros sectores que deben pagar más impuestos o sufrir de una mayor inflación ... Por otra parte, un reajuste de las tasas de depreciación para las inversiones pasadas, beneficia a todos los contribuyentes, sin tener en cuenta si las utilidades se van a reinvertir o retirar para el consumo" (90).

11. Aceleradas: La Ley 15.273 (de 1960) "al permitir al P. E. disponer otro sistema de amortización, se propone ... establecer, entre otros, el de las amortizaciones aceleradas, que es en realidad, el único al que se refiere expresamente el Mensaje" (91).

12. En este sentido pueden hacerse las siguientes consideraciones:

- a) el empleo de este método debe coordinarse con otros incentivos fiscales. Puede ocurrir, que muchos inversores no lo adopten al poder optar por otras franquicias más favorables como, por ejemplo, las rebajas por inversiones.

(90) Goode, Richard; C. E. P. A. L. "Finanzas Públicas de la Argentina"; Pág. 169, 171 y 172. E/CN. 12/429/Add. 4.
(91) Jarach, Dino; Revista "Impuestos", Tomo XVIII, año 1960.

CUADRO VII - IMPUESTO A LOS REDITOS. AUMENTO PERMITIDO DE LA TASA DE AMORTIZACION EN COMPARACION CON EL AUMENTO DEL PRECIO.

Año de adquisición	Aumento permitido de las tasas	Aumento que correspondería de acuerdo con las variaciones de precios ⁽¹⁾
	%	%
1945	420	2.374
1946	350	2.521
1947	300	2.380
1948	270	1.643
1949	200	1.156
1950	150	867
1951	110	557
1952	80	526
1953	75	506
1954	70	469
1955	65	416
1956	60	264
1957	45	160
1958	30	96
1959	-	-

(1) Elaborado en base al índice de precios implícitos de los equipos durables, como componente del producto. Las cifras a precios corrientes (base 1950) fueron tomadas de: "Producto e Ingreso de la República Argentina" años 1945 a 1953; año 1954 en adelante "Boletín Estadístico" del Banco Central de la República Argentina.

- b) según Blancher ⁽⁹²⁾ tienen el carácter de un préstamo hecho por el Estado, ya que su único efecto es apresurar las deducciones. Ahora bien, si la empresa financió las inversiones con capitales propios, el destino que dé a las disponibilidades que libera por medio de este método puede estar encaminado a la reinversión o a la distribución de dividendos. En este último caso, podría traducirse en una mayor demanda de bienes de consumo, con lo que se disvirtuarían los propósitos perseguidos.
- c) la finalidad existente detrás de esta política de depreciación acelerada, es el estímulo del crecimiento a largo plazo de la economía, por medio del incremento de las inversiones. E. Cary Brown ⁽⁹³⁾ opina que el análisis de estas previsiones conduce a la creencia de que el efecto sobre el volumen de inversión será pequeño, mientras que las sumas de impuestos perdidas por el Estado puede ser importantes.

D - Métodos de Valuación

13. La ley, con carácter simplemente enunciativo, enumera cinco sistemas para valuar inventarios:

- a) costo de producción o adquisición;
- b) costo en plaza;

(92) "Revue de Science Financiere"; abril-junio 1959 - N° 2.

(93) "The New Depreciation Policy Under the Income Tax: An Economic Analysis"; National Tax Journal; Volume VIII, N° 1, marzo 1955.



- c) precio en plaza menos gastos de venta;
- d) precio de venta menos gastos de venta; y
- e) costo de producción o adquisición o costo en plaza, el que sea menor.

Además, admite otros métodos siempre que "se adapten a las modalidades del negocio, sean uniformes y no ofrezcan dificultades a la fiscalización" (94).

Del texto legal surge que, si bien queda al arbitrio del contribuyente la elección del sistema, la Dirección General Impositiva exige que una vez adoptado uno de ellos, se aplique con uniformidad en todos los ejercicios. En aquellos casos en que se desea cambiar de método, deberá solicitarse la autorización respectiva.

14. En el Japón (95), a las sociedades que presentan sus declaraciones en formulario azul (96) se les permite incluir, entre los gastos del negocio las sumas transferidas a "reservas" por:

- a) deudas incobrables;
- b) fluctuaciones de precios;
- c) jubilaciones;
- d) reparaciones (cuando poseen barcos u hornos); y
- e) cancelación o reclamos de contratos de exportación.

En cambio, en el Brasil (97) sólo se admite la deducción de las provisiones por deudores incobrables. Las reservas están gravadas como cualquier otra utilidad y además sujetas a una tasa del 4% que tiene el carácter de préstamo compulsivo (98), salvo la reserva legal de las sociedades anónimas y las especiales constituidas por compañías de seguros e instituciones de ahorro. Cuando el monto de las mismas, conjuntamente con las utilidades, supera el capital autorizado, se las grava con un 30% adicional.

15. Un rasgo característico del impuesto a los réditos sueco (99) ha sido su uso no solo como medio fiscal, sino también como instrumento para contribuir a estabilizar la economía.

El reflejo de esta política ha sido otorgar a los empresarios -dentro de ciertos límites- la facultad de regular la valuación de inventarios (100), las cuotas de amortización y las asig-

(94) Ley 11.682, Art. 50; Texto Ordenado en 1960.

(95) "Boletín de la Dirección General Impositiva"; volumen 3, N° 22, Buenos Aires, octubre de 1955.

(96) Estas sociedades pueden trasladar sus pérdidas hacia el futuro y el pasado; y, en ciertos casos, pedir la devolución del impuesto pagado demás.

(97) "Taxation in Brazil"; obra citada.

(98) Las recaudaciones por este concepto, que aparecen en forma separada en el presupuesto, se destinan a un programa de rehabilitación de puertos y vías férreas, aumento en la capacidad de depósitos, instalaciones frigoríficas y mataderos, energía eléctrica y al desarrollo de las industrias básicas y la agricultura. Este recargo adicional, no es un impuesto; pero sí una suscripción forzosa al programa de Desarrollo Económico del Brasil. Los pagos efectuados se restituyen luego de 5 años en forma de bonos del gobierno federal, junto con un premio del 25%.

(99) "Taxation in Sweden"; obra citada.

(100) En líneas generales está permitido, registrar los inventarios a un 60% del costo o del precio del mercado, el que fuere más bajo; y además, dar de baja a todos los artículos obsoletos o invendibles. Las sumas en que los inventarios han sido subvaluados deben ser restituidas a las ganancias de los años siguientes. Estas disposiciones, no son aplicables a los inmuebles, ni tampoco en instituciones bancarias, de seguros o financieras.

naciones en concepto de reservas para estabilización económica. De esta manera, las empresas pueden nivelar sus ingresos impositivos año a año.

16. Este tipo de reservas, con excepción de las específicas de bancos y compañías de seguros, son las únicas deducibles y deben ser destinadas a futuras inversiones en la misma actividad que esté desarrollando la empresa. Las sociedades anónimas dedicadas al comercio o la industria, pueden separar por este concepto hasta el 40% de su ingreso imponible; mientras que los empresarios cuya explotación sea de tipo forestal, sólo el 10%.

De la suma así constituida, el 40% debe ser depositado en una cuenta especial bloqueada -sin intereses- en el Banco Central de Suecia ⁽¹⁰¹⁾. El remanente del (60%) puede ser retenido por la empresa.

Sin embargo, el control del total de estas reservas permanece en el Consejo del Mercado de Trabajo ⁽¹⁰²⁾, quien puede permitir u ordenar su utilización cuando las condiciones económicas lo justifiquen ⁽¹⁰³⁾. El permiso debe obtenerse de la Corona.

Para evitar una doble deducción, los bienes adquiridos con estos fondos no son amortizables. Pero, con el fin de que los empresarios constituyan estas reservas, se ha dispuesto -como incentivo- una deducción especial del 10% sobre las sumas invertidas.

SECCION VIII

REBAJAS POR INVERSIONES ⁽¹⁰⁴⁾

1. "En general, las exenciones han perseguido el logro de tres objetivos: a) atraer recursos hacia ramas específicas de la economía; b) crear incentivos para la instalación de industrias nuevas, y c) estimular el desplazamiento de recursos hacia zonas geográficas poco desarrolladas" ⁽¹⁰⁵⁾.

En nuestro caso particular, esta política se ha encaminado a estimular sectores específicos y a la creación de nuevas industrias; aunque conviene destacar que, hasta el año 1958 inclusive únicamente podían acogerse a estos beneficios las empresas ya constituidas en el país.

"Sin embargo, parece que hoy día el principal impedimento para la inversión en la Argentina es la falta de recursos financieros y no que las utilidades sean insuficientes" ⁽¹⁰⁶⁾.

2. Desde su implantación hasta la actualidad pueden distinguirse tres etapas con características propias.

(101) Este requisito se instituyó para evitar que el empresario gozara de una deducción para futuras inversiones y, al mismo tiempo, pudiera continuar utilizando esos fondos.

(102) Labor Market Board.

(103) Por ejemplo, para gastos que faciliten las ventas en el exterior de productos suecos.

(104) En los considerandos del Dto. Ley 15.921 (del 1/6/1946), el P.E., decía que "uno de los aspectos que más preocupaba a las autoridades de la Nación, era el notorio aumento de los medios de pago como consecuencia del déficit que sufría la economía nacional, en virtud de la restricción violenta de las importaciones de bienes y en parte, por la reducción experimentada en algunos renglones de la producción local por la escasez de materias primas "siendo el aumento de la producción" el medio más eficaz de atenuar el desequilibrio entre el circulante y los bienes ..."

(105) Naciones Unidas; "Estudio Económico para América Latina 1955", pág. 152; E/CN. 12/421/Rev. 1.

(106) Goode, Richard, obra citada, pág. 174.

- i) De 1946 a 1956: la rebaja procedía cuando las inversiones realizadas (en bienes de activo fijo, excepto inmuebles) se efectuaran con recursos provenientes de las utilidades de la empresa, obtenidas en el mismo ejercicio.
El monto efectivo de la deducción, oscilaba entre un mínimo del 3% sobre las utilidades impositivas -si se reinvertía un 30% de las mismas, - y un máximo del 38% cuando la inversión insumiera el total de los beneficios.
- ii) A partir de 1956 (107), se desligaron las sumas invertidas en el incremento de la capacidad productiva, de las utilidades de la empresa y se admitió que pudieran provenir de fondos ajenos a la explotación.
Consecuentemente, se reemplazó la tasa progresiva de desgravación por una fija, de acuerdo con el destino que se diera a las inversiones.

Los porcentajes fueron los siguientes:

100% : maquinarias e implementos agrícolas, adquiridos por explotaciones agropecuarias;

50% : bienes muebles de activo fijo;

10% : edificios destinados a la actividad productiva; y también para los contribuyentes que edificaron unidades de vivienda, siempre que la valuación fiscal unitaria no excediera de \$ 300.000.

- iii) Desde 1959: La Dirección General Impositiva, consideró que el derecho a esta rebaja alcanzaba también a las industrias nuevas. "Esta interpretación incontestablemente, iba dirigida a favorecer a las nuevas empresas, constituidas en el exterior, que radicaban capitales bajo forma de equipos productivos en la República, las que de esa manera veían disminuir en forma apreciable sus montos impositivos ..." (108).

La Ley 15.273, dió base legal a este criterio para los ejercicios anuales cerrados a partir del 1.1.60. De acuerdo con ésta modificación "las empresas o explotaciones existentes o nuevas que realicen inversiones vinculadas con sus actividades podrán deducir de sus réditos ... (109) el monto que resulte de aplicar sobre lo invertido los siguientes porcentajes: (ver CUADRO página 48)

3. El criterio anterior, que admitía la deducción en el momento en que se habilitaran los bienes, fue también modificado al permitir al contribuyente imputar esta rebaja en el ejercicio en el que las inversiones se paguen (por medio de pagos totales o parciales), deduciendo el saldo en el año de habilitación. Esta deberá producirse dentro de los 3 ejercicios anuales siguientes a aquél en el que se efectuó el primer pago.

4. Las rebajas no impiden el ulterior tratamiento de las inversiones como costo amortizable. Además, si este descuento se traduce en un quebranto en el balance impositivo, dicho quebranto -como cualquier otro- podrá compensarse con los réditos que se obtengan en los 10 ejercicios anuales siguientes.

En cuanto a las desinversiones productivas (que contrarían el propósito de esta franquicia), la ley establece (110) que cuando se realicen bienes de naturaleza análoga a los comprendidos en el régimen -dentro del ejercicio o en los dos siguientes-, corresponderá incluir en el balance impositivo del año en que la realización tuvo lugar la misma proporción del importe percibido que la inversión que fue deducida, de acuerdo con la naturaleza de los bienes. La suma a reintegrar en el

(107) Dto. Ley N° 4.073/56.

(108) Raúl Oscar Vieiro: "Las Inversiones Productivas en Réditos"; publicado en el diario Clarín; Bs. As. 30/10/1960.

(109) Ley 11.682, art. 81; Texto Ordenado en 1960.

(110) Ley 11.682, art. 82; Texto Ordenado en 1960.

100%	50%	10%
<p>1. Maquinarias;</p> <p>2. Elementos de tracción y transportes</p> <p>3. Implementos agrícolas y silos desmontables (para cosecha a granel);</p> <p>4. Instalaciones para electrificación de la explotación;</p> <p>5. Viviendas para el personal de trabajo y su familia (Condiciones: a) tipos: económico, bueno económico o buenos; b) no se construyen con créditos oficiales; c) número de 10 o más viviendas). Decreto No. 11.875/60.</p> <p>6. Instalaciones fijas y elementos de transporte para conservar, por aplicación del frío, productos perecederos.</p>	<p>1. Reproductores de pedigree o puros por cruz, incluso hembras;</p> <p>2. Praderas permanentes (o combinación de pasturas artificiales);</p> <p>3. Plantaciones perennes, que no merezcan tratamiento impositivo más favorable (Concepto: ver art. 141, reglamentación);</p> <p>4. Mejoras e instalaciones incorporadas a los campos y destinadas a la explotación (incluido inversiones en cadaverales);</p> <p>5. Vivienda para el productor con residencia permanente (Tipo: "económicas", "buenas económicas" o "buenas" según Res. Gral. No. 234/51);</p> <p>6. Viviendas para el personal de trabajo y su familia, del tipo de construcción antes mencionado, que no reúnan los requisitos del Decreto No. 11.875/60;</p> <p>7. Bienes muebles del activo fijo, que no merezcan trato más favorable.</p>	<p>1. Construcción o adquisición de edificios para la explotación con exclusión del valor atribuido a la tierra (siempre que no corresponda deducción mayor).</p>
<p>1. Maquinarias industriales;</p> <p>2. Elementos de tracción y transporte, comunicación y generación de energía;</p> <p>3. Además: casos 5 y 6 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Todo tipo de construcciones y mejoras permanentes;</p> <p>2. Además: caso 7 explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Construcción o adquisición de edificios para la explotación (igual al caso 1 de explotaciones agrícola-ganaderas).</p>
<p>1. Maquinarias industriales;</p> <p>2. Además: casos 5 y 6 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Estaciones para pasajeros y cargas, aeródromos, muelles, embarcaderos y sus accesorios (construidos en territorio argentino);</p> <p>2. Además: caso 7 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Igual punto 1 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>
<p>1. Maquinarias industriales;</p> <p>2. Además: casos 5 y 6 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Muelles, grúas, hangares, talleres y sus instalaciones accesorias;</p> <p>2. Bienes muebles del activo fijo (En caso de barcos y aviones construidos, adquiridos o mejorados, sólo se computarán los de matrícula nacional);</p> <p>3. Además: caso 7 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Igual caso anterior.</p>
<p>1. Igual que casos 5 y 6 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>1. Bienes muebles del activo fijo. (Debe atenderse exclusivamente a la "función" que económicamente cumplen en la empresa, y esto vale para las otras explotaciones).</p>	<p>1. Igual caso anterior</p>
<p>1. Igual que casos 5 y 6 de explotaciones agrícola-ganaderas.</p>	<p>Idem anterior.</p>	<p>Idem anterior</p>

Balance Fiscal, no podrá exceder al total de las deducciones que por este concepto hubieran correspondido hasta en los 2 años anteriores.

5. Por otra parte, se implanta un sistema (de compleja aplicación) que admite que las empresas nuevas o las que aumentan su capital transfieran estas deducciones a sus accionistas o socios. De esta manera, se favorece a contribuyentes de la segunda categoría de réditos permitiéndoles computar rebajas propias de las actividades productivas.

6. Sería conveniente someter este tipo de rebajas a un estudio exhaustivo para precisar hasta qué punto son beneficiosas para el país. En algunos casos, y debido a las excesivas liberalidades y la imprecisión del texto legal, podría ocurrir:

- a) que el contribuyente se beneficiara en tal forma que el ahorro en el pago de sus impuestos fuese mayor que el precio de la inversión (111); y
- b) que los bienes sobre los cuales se le permitió efectuar la rebaja tuvieran una escasa influencia sobre la producción (112).

7. En Noruega (113) puede deducirse hasta el 20% del ingreso imponible como asignación a los fondos de inversión antes de computar el rédito gravable. El monto deducido debe ser depositado en un banco y el contribuyente no puede disponer de él durante los 3 años siguientes. Transcurrido ese plazo, el dinero puede invertirse en maquinarias, plantas, etc., el precio de las cuales deberá ser amortizado por un importe correspondiente a sólo el 85% de la suma sacada del fondo de inversión.

SECCION IX

TASAS DEL IMPUESTO

A - Generales

1. Como ya dijéramos en la SECCION VI, si bien la estructura del impuesto es cédular, tanto la tasa básica (proporcional) como la adicional (progresiva) son uniformes para todas las categorías. En conjunto oscilan entre un 9 y un 54% según la escala legal en vigencia para 1961 (CUADRO VIII).

(111) Sea por ejemplo, un contribuyente con un rédito neto sujeto a impuesto de \$ 2.000.000. - (por año), provenientes de una explotación agrícola ganadera, que adquiere un rodado en \$ 1.000.000. - Al habilitar el bien deduce el monto de la inversión (\$ 1.000.000) además de \$ 200.000. - en concepto de amortizaciones, tanto en ese año como en los subsiguientes.

Año	Monto del Impuesto a pagar		Ahorro en el pago de sus impuestos.
	Para un rédito neto de \$ 2.000.000. -	Adquiriendo el rodado	
1	955.250. -	345.850. -	610.000. -
2	955.250. -	853.250. -	102.000. -
3	955.250. -	853.250. -	102.000. -
4	955.250. -	853.250. -	102.000. -
		Total	1.018.000. -

(112) El mismo ejemplo anterior, suponiendo que se tratase de un automóvil de lujo.

(113) "Boletín de la Dirección General Impositiva", pág. 38; Volumen 7, N° 43, julio de 1957.

2. El hecho de establecer dos alícuotas se explica únicamente si la naturaleza de ambas es distinta. En realidad, la situación actual "no es más que una reminiscencia de la primera ley del impuesto a los réditos, la No. 11.586, sancionada en el año 1932" (114). Dicha ley, había implantado dos gravámenes uno cédular y otro global, que justificaban la existencia de tasas de diferente carácter. Pero el Dto. ley 18.225/43 eliminó la diferencia existente en aquella época, que consistía en que los réditos provenientes del trabajo personal estuvieran sujetos a la tasa básica del 3% mientras que los de otro origen tributaban el 5%.

Vemos así que, como bien dicho Rabinovich (115), "la existencia de dos cuotas de naturaleza distinta es, actualmente, un simple anacronismo que debe ser eliminado".

3. La evolución de la tasa efectiva, que surge de dividir el monto del gravamen por el rédito neto sujeto a impuesto, puede observarse en el CUADRO IX y el gráfico No. 1. En un análisis exhaustivo debería tenerse en cuenta la influencia del proceso inflacionario sobre la estructura de las tasas.

4. Para la posterior comparación de la progresividad de nuestro sistema, comparada con el de otros países se ha elaborado el CUADRO X. En tal sentido, y con ciertas limitaciones, el CUADRO XI nos brinda una visión acerca de cómo otros sistemas gravan las rentas, del trabajo personal. Por otra parte, entre la tasa marginal máxima sobre este tipo de renta y el ingreso "per cápita", no parece existir ninguna relación directa (ver gráfico No. 2).

CUADRO VIII - IMPUESTO A LOS REDITOS, TASA DEL IMPUESTO PARA 1961.

Básica 9%									
De	20.000 a	25.000 m\$	300	más	6%	s/ el excedente de			20.000
"	25.000 "	30.000 "	600	"	9%	" "	" "	" "	25.000
"	30.000 "	40.000 "	1.050	"	12%	" "	" "	" "	30.000
"	40.000 "	50.000 "	2.250	"	15%	" "	" "	" "	40.000
"	50.000 "	75.000 "	3.750	"	18%	" "	" "	" "	50.000
"	75.000 "	100.000 "	8.250	"	21%	" "	" "	" "	75.000
"	100.000 "	125.000 "	13.500	"	24%	" "	" "	" "	100.000
"	125.000 "	150.000 "	19.500	"	27%	" "	" "	" "	125.000
"	150.000 "	175.000 "	26.250	"	30%	" "	" "	" "	150.000
"	175.000 "	200.000 "	33.750	"	32%	" "	" "	" "	175.000
"	200.000 "	250.000 "	41.750	"	34%	" "	" "	" "	200.000
"	250.000 "	300.000 "	58.750	"	36%	" "	" "	" "	250.000
"	300.000 "	500.000 "	76.750	"	38%	" "	" "	" "	300.000
"	500.000 "	750.000 "	152.750	"	40%	" "	" "	" "	500.000
"	750.000 "	1.000.000 "	252.750	"	41%	" "	" "	" "	750.000
"	1.000.000 "	2.000.000 "	355.250	"	42%	" "	" "	" "	1.000.000
"	2.000.000 "	3.000.000 "	755.250	"	43%	" "	" "	" "	2.000.000
"	3.000.000 "	4.000.000 "	1.205.250	"	44%	" "	" "	" "	3.000.000
"	4.000.000 y más	"	1.645.250	"	45%	" "	" "	" "	4.000.000

FUENTE: Ley N° 11.682, art. 86. Texto Ordenado en 1960.

(114) M. Rabinovich; obra citada, pág. 419.

(115) Rabinovich, M.; obra citada, pág. 420.

CUADRO IX - IMPUESTO A LOS REDITOS. EVOLUCION DE LA TASA EFECTIVA

(básica y adicional)

Rédito neto sujeto a impuesto	1946 a 1948 (1)	1949 (2)	1950 a 1954 (3)	1955 (4)	1956 a 1958 (5)	1959 a 1960 (6)	1961 (7)
	%	%	%	%	%	%	%
5.000	5,0	6,0	7,0	7,0	7,0	9,0	9,0
10.000	6,0	7,2	8,0	7,0	7,0	9,0	9,0
15.000	7,0	8,4	9,3	8,0	7,7	9,2	9,0
20.000	8,0	9,6	10,7	9,2	8,7	10,5	9,0
25.000	9,0	10,8	12,2	10,6	10,0	11,4	11,4
30.000	9,7	11,6	13,7	12,0	11,3	12,5	12,5
40.000	11,0	13,2	15,5	14,2	13,7	14,6	14,6
50.000	12,2	14,6	16,6	16,0	15,6	16,5	16,5
75.000	14,5	17,4	19,1	19,1	18,7	20,0	20,0
100.000	16,1	19,3	20,8	21,0	21,0	22,2	22,2
125.000	17,5	21,0	22,2	22,8	23,0	24,6	24,6
150.000	18,4	22,1	23,2	24,3	24,9	26,5	26,5
175.000	19,1	22,9	24,2	25,7	26,6	28,3	28,3
200.000	19,6	23,5	24,9	26,8	27,9	29,9	29,9
250.000	20,2	24,3	26,3	28,2	29,7	32,5	32,5
300.000	20,9	25,1	27,6	29,5	31,3	34,6	34,6
500.000	22,1	26,5	30,2	32,1	34,4	39,5	39,5
750.000	23,1	27,7	32,1	34,1	36,6	42,7	42,7
1.000.000	23,8	28,6	33,6	35,5	38,2	44,5	44,5
2.000.000	25,4	30,5	36,8	37,8	41,6	47,8	47,8
3.000.000	25,9	31,1	37,9	38,5	43,4	49,2	49,2
4.000.000	26,2	31,4	38,4	38,9	44,8	50,1	50,1
10.000.000	26,7	32,0	39,4	39,6	47,9	52,5	52,5

FUENTES:

(1) Decreto-ley 14.338/46

(2) Ley 13.647

(3) Ley 13.925

(4) Ley 14.393

(5) Decreto-ley 10.653/56

(6) Ley 14.789

(7) Ley 15.798

CUADRO X - IMPUESTO A LOS REDITOS. PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO PERSONAL A DISTINTOS NIVELES DE RENTA (a)

AÑO 1960.

Niveles de Renta (b)	Rentas del Trabajo	Rentas del Capital
	%	%
3 veces la renta por habitante	2.61	13.39
5 veces la renta por habitante	11.66	20.69
10 veces la renta por habitante	25.13	31.32
20 veces la renta por habitante	36.16	39.53
50 veces la renta por habitante	44.70	46.11
100 veces la renta por habitante	48.28	49.01

(a) Para un contribuyente sin cargas de familia.

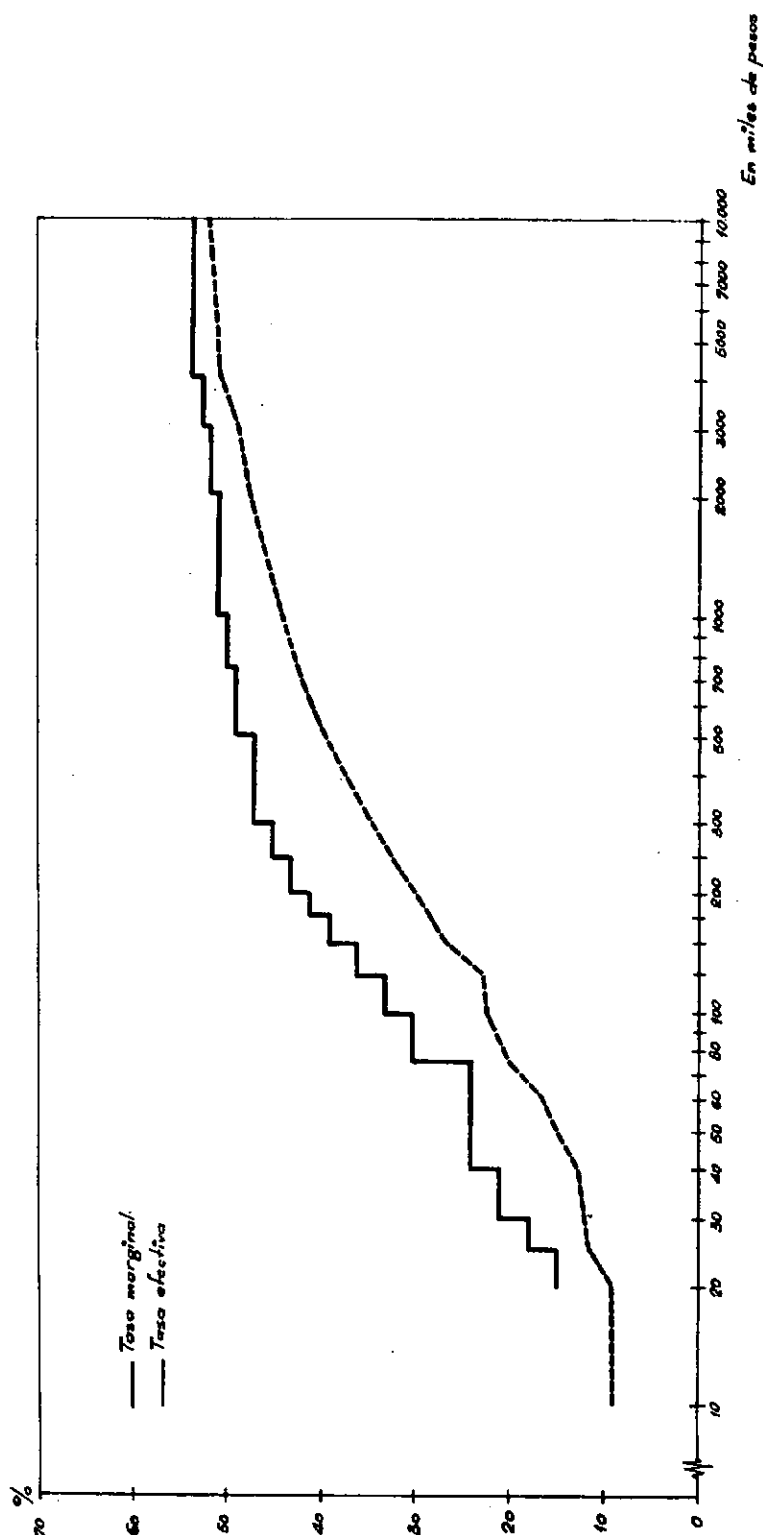
(b) Se ha tomado como base el ingreso nacional publicado en el "Boletín Estadístico" del Banco Central de la República Argentina.

Ingresos (en dólares)	Pakistán	India	Nigeria	Kenya	Ceylán	Japón	Argentina	Alemania Occidental	Francia	Noruega	Gran Bretaña	Canadá	Estados Unidos
2.800	5,8	6,4	3,2	3,6	3,8	10,6	7,3	10,9	3,8	11,4	7,7	-	2,9
5.600	15,2	16,5	10,7	9,3	10,9	23,0	23,7	18,2	9,3	30,8	18,8	7,5	11,4
8.400	23,3	26,3	16,5	15,7	17,8	27,5	31,6	23,1	13,7	42,1	25,1	11,8	14,8
11.200	32,0	34,5	21,2	21,6	25,0	30,6	35,0	26,5	16,9	49,1	30,4	15,1	16,9
14.000	38,7	40,7	25,5	25,4	30,5	33,3	38,8	28,4	20,4	54,6	35,4	18,3	18,7
16.800	45,0	46,0	30,1	30,4	35,2	35,3	40,6	31,9	22,9	56,3	38,6	21,6	19,9
19.600	50,0	49,8	33,8	34,0	38,8	37,2	42,3	33,8	24,6	60,9	43,3	24,5	21,6
22.400	52,8	53,4	36,7	37,3	41,4	38,8	43,4	35,5	25,9	62,8	46,2	27,1	23,1
25.200	56,7	55,7	38,8	40,5	45,5	40,1	44,2	36,9	27,8	64,4	48,9	28,1	24,8
28.000	59,0	57,9	40,6	43,5	45,1	41,1	45,0	38,2	29,4	65,6	51,2	30,7	26,4
42.000	66,0	64,2	51,7	54,0	60,1	45,7	47,4	43,2	34,3	69,2	63,0	37,1	33,8
56.000	69,5	67,4	57,5	59,3	63,9	48,0	48,9	46,5	36,3	71,0	68,7	41,4	39,9
70.000	71,6	69,3	61,0	62,4	64,1	50,4	49,9	48,6	41,2	72,1	72,7	44,5	44,5

(1) Considerando las deducciones correspondientes a un matrimonio con dos hijos.

FUENTES: Para Argentina ley 11.882, escala vigente para 1961; los demás países de "The Eastern Economist",
Special Budget Number: págs. 637, March 6/1961.

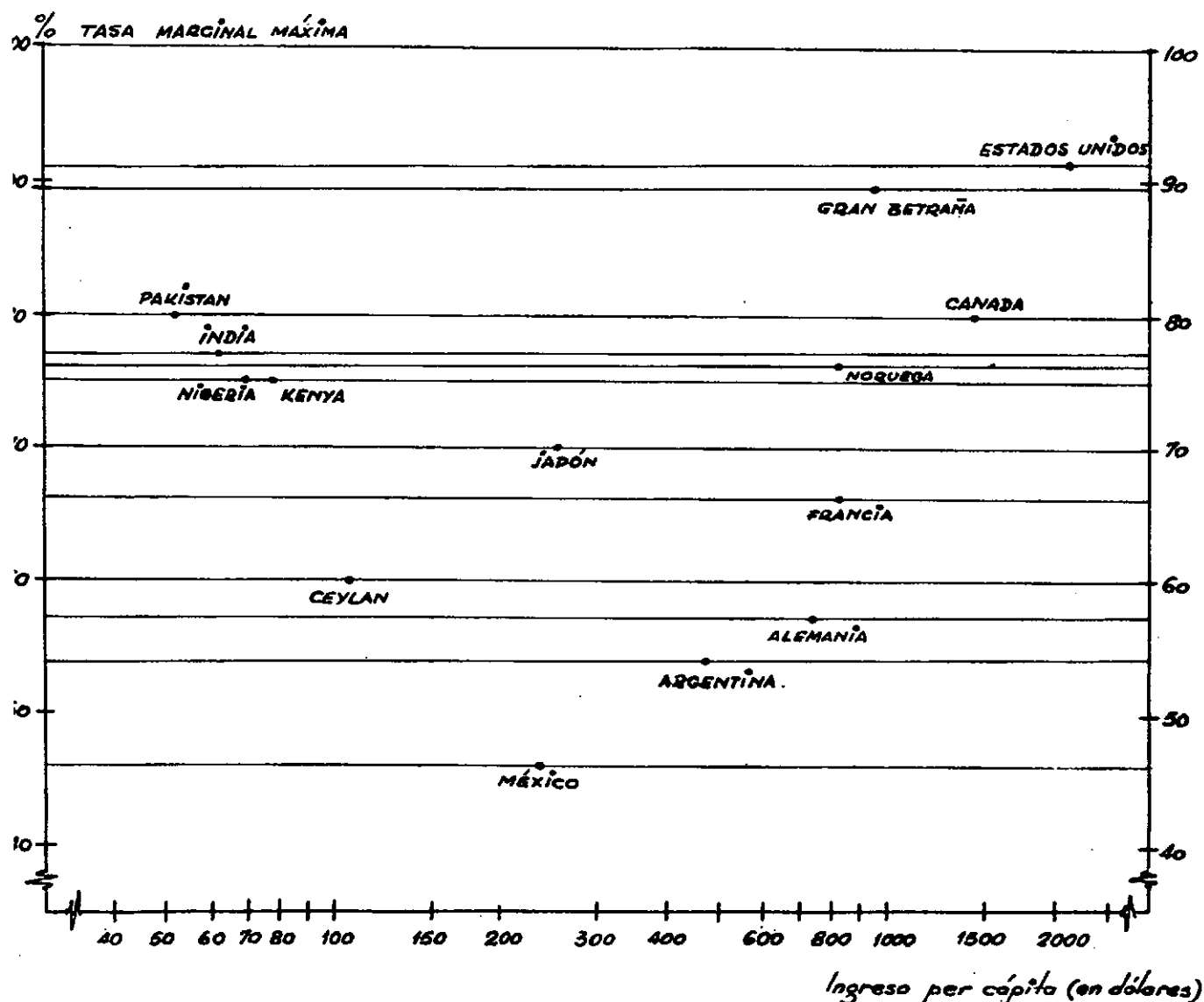
GRÁFICO N-1: IMPUESTO A LOS RENDIDOS
TASA MARGINAL Y TASA EFECTIVA (AÑO 1961)
Escala s/ logarítmica



Fuentes: Cuadro 9; Ley 11.682 (T.O. en 1960) con modificaciones introducidas por la ley 15.798.

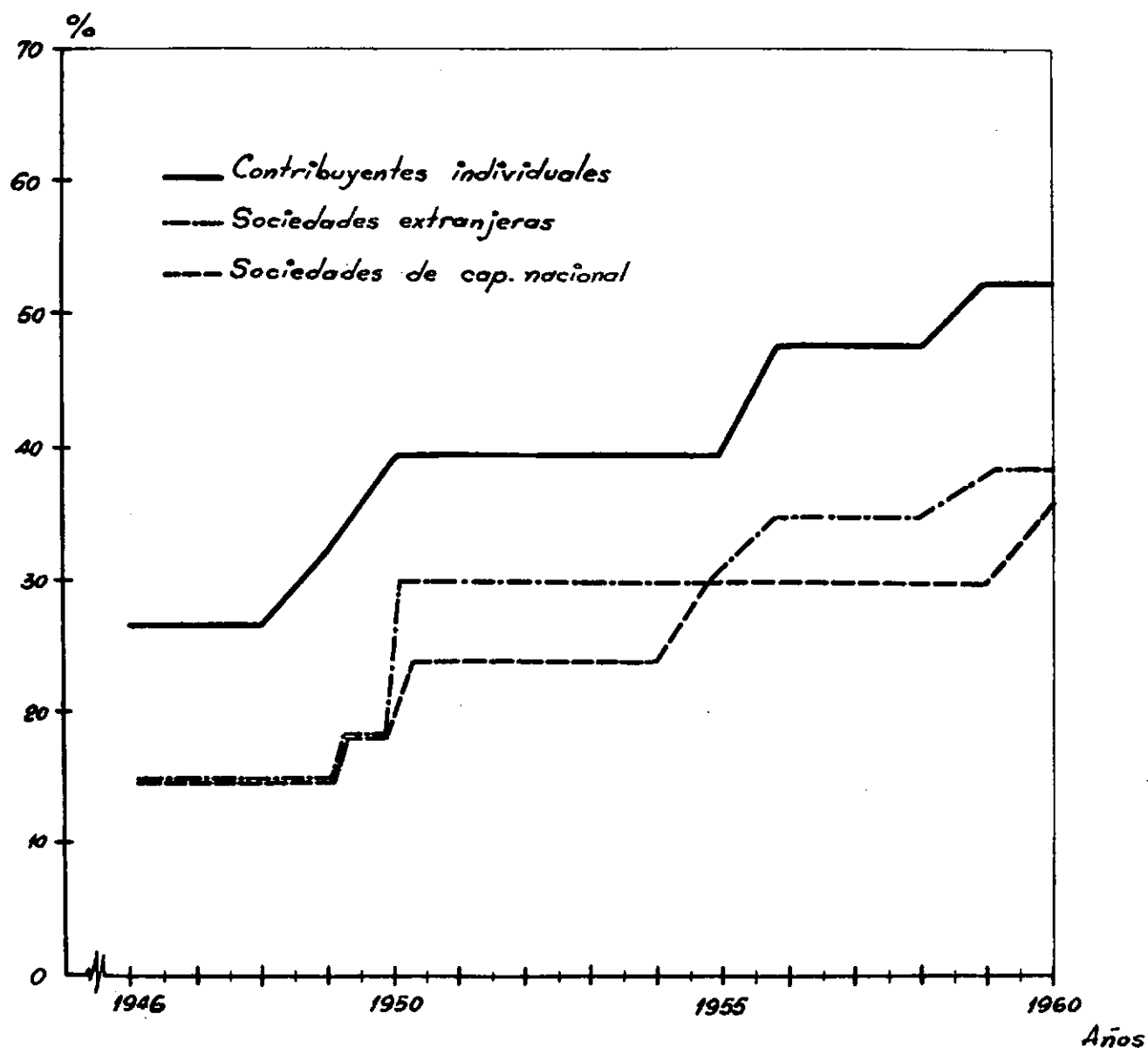
GRAFICO N°2 - IMPUESTO A LOS REDITOS SOBRE EL TRABAJO PERSONAL EN VARIOS PAISES. TASA MARGINAL MÁXIMA E INGRESO PER CAPITA

ESCALA : SEMI-LOGARÍTMICA



Fuentes : a) Tasas : para México "World Tax Series"; Argentina: ley 11682; los demás países "The Eastern Economist", Special Budget Number (6 de Marzo 1961)
b) Ingreso per cápita: Journal of the Royal Statistical Society (Vol. 124, parte 2, 1961)

GRAFICO N°3 . IMPUESTO A LOS REDITOS
EVOLUCION DE LA TASA MAXIMA
PARA CONTRIBUYENTES INDIVIDUALES Y SOCIEDADES DE CAPITAL



Fuente: Ley 11682

B - Especiales

5. Si bien la tasa general se aplica únicamente a personas de existencia visible y a las sucesiones indivisas, existen alícuotas especiales como por ejemplo, para las sociedades de capital (nacionales o extranjeras, ver gráfico No. 3), para las rentas de debentures y otros valores al portador; etc. (116).

6. Además, en virtud de lo dispuesto por la ley 14.789, quedaron sin efecto desde el 1.1.59 los recargos por ausentismo, que existían hasta esa fecha.

Estos eran del 30% sobre el impuesto a las rentas de 1a. categoría, explotaciones agropecuarias ejercidas por los propietarios, arrendatarios y jubilaciones, pensiones y retiros, cuando la persona de existencia visible (titular de la renta) residía en el extranjero. También debían abonarlo las sociedades de capital que obtuvieran réditos de 1a. categoría y/o derivados de la explotación agropecuaria, si la sociedad o su casa matriz estaban constituidas en el extranjero; o que pagaran o acreditaran al exterior el 50% o más de los dividendos o utilidades.

SECCION X

PENALIDADES

1. En la actualidad, las penas pecuniarias (que son las únicas que se aplican) oscilan entre los siguientes límites:

- a) por falta de pago al vencimiento existen recargos desde un 5% (por un mes de retardo) a un 250% del impuesto cuando dicho retardo exceda los 5 años (117);
- b) por omisiones negligentes de impuestos las multas graduables van del 50 al 300% del impuesto (118);
- c) por defraudación, multas de 3 hasta 10 veces el impuesto en que se defraudó al fisco o se haya pretendido defraudarlo (119);

2. A pesar de que el monto de la pena parecería elevado como para disuadir a los contribuyentes de cometer infracciones, el grado de evasión es bastante alto. En tal sentido se ha señalado que, "los funcionarios de la Dirección Impositiva se muestran remisos en aplicarlas y los contribuyentes lo saben ... Un sistema de multas es efectivo sólo en la medida de su aplicación ... Probablemente también se necesite más publicidad sobre la aplicación de multas en parte para desanimar a los malos contribuyentes y en parte para ganarse el respeto de los que han cumplido (120).

3. "La forma más eficaz de mejorar el cumplimiento de las leyes por parte de los contribuyentes es convencer al público de que el sistema es justo y se aplica con rigor en igual forma para todos" (121). En nuestro país se han incorporado al cuerpo legal disposiciones que podrían

(116) Ver CUADRO IV, SECCION VII.

(117) Ley 11.683, art. 42; Texto Ordenado en 1960.

(118) Ley 11.683, art. 44; Texto Ordenado en 1960.

(119) Ley 11.683, art. 45; Texto Ordenado en 1960.

(120) Oldman y Surrey; "Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina". Pág. 36 y 37; Bs. As. Junio de 1960.

(121) Richard Goode; obra citada; pág. 155.

estar en conflicto con este principio. Al respecto, conviene detenernos a observar las atribuciones que la ley 11.683, art. 112, otorga al P. E.

Este "queda facultado para disponer la exención total o parcial de multas, recargos, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones ... a los contribuyentes que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas ... siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección efectuada o inminente".

Esta disposición que rige desde el 10.5.55 fue complementada desde el 16.1.59 (122), con una especie de recargo (que debían abonar los responsables a quienes alcanzaran los beneficios de la presentación espontánea) consistente en un interés no inferior al 1% mensual. Pero desde el 20.2.60 (123) no sólo se eliminaron los intereses, sino que también se facultó al P. E. a "acordar bonificaciones especiales, para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas fiscales pendientes".

Además, la amnistía de diciembre de 1955 (124), condonó las multas y castigos a los contribuyentes morosos y permitió el pago de los impuestos atrasados en 16 cuotas trimestrales, sin interés a partir del 15.3.56. El solo hecho de no tener que pagar los intereses, les significó una gran economía a las personas que no habían abonado sus deudas puntualmente.

(122) Ley 14.789, Art. 1.

(123) Ley 15.273

(124) Dto. 5145.

APENDICE A - IMPUESTO A LOS REDITOS, MONTO TOTAL DEL IMPUESTO DE ACUERDO CON LA
FORMA JURIDICA QUE ADOPTEN LOS CONTRIBUYENTES AL CONSTITUIR SUS EMPRESAS.

a/

	Otras Formas Jurídicas	Sociedades de capital		Otras Formas Jurídicas	Sociedades de capital		Otras Formas Jurídicas	Sociedades de capital		Otras Formas Jurídicas	Sociedades de capital	
		Individualizándose	Optando por el anónimo		Individualizándose	Optando por el anónimo		Individualizándose	Optando por el anónimo		Individualizándose	Optando por el anónimo
A - Parte del beneficio imponible de la empresa, que le corresponde al contribuyente	200.000	200.000	200.000	500.000	500.000	500.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
B - Proporción del impuesto abonado por la empresa (sobre las utilidades de la empresa)	-	60.000	60.000	-	165.000	165.000	-	660.000	660.000	-	660.000	660.000
C - Suma disponible a distribuir (A - B) :	200.000	134.000	134.000	500.000	335.000	335.000	2.000.000	1.340.000	1.340.000	2.000.000	1.340.000	1.340.000
D - Retenido en la fuente :	-	-	10.720	-	-	26.800	-	-	107.200	-	-	107.200
E - Deducciones en concepto de mínimo no imponible (\$ 24.000) y gastos médicos (\$ 6.000), etc. :	30.000	30.000	-	30.000	30.000	-	30.000	30.000	-	30.000	30.000	-
F - Récito nito sujeto a impuesto :	170.000	104.000	-	470.000	305.000	-	1.970.000	1.310.000	-	1.970.000	1.310.000	-
G - Monto del impuesto sobre F. :	47.550	34.320	-	183.650	106.100	-	936.950	603.350	-	936.950	603.350	-
H - Pago a cuenta computable, hasta un máximo del 33% sobre el monto de los dividendos percibidos (C) :	-	34.320	-	-	106.100	-	-	442.200	-	-	442.200	-
I - Monto total del impuesto abonado por el contribuyente " B + D + G - H :	47.550	68.640	76.720	183.650	165.000	191.800	936.950	831.150	767.200	936.950	831.150	767.200
J - $\frac{I \times 10}{A}$	23,77	33,00	38,36	36,73	33,00	38,36	46,85	41,08	38,36	46,85	41,08	38,36
K - Dividendo neto disponible por el accionista : A - I	152.450	134.000	123.280	316.350	345.000	308.200	1.063.050	1.178.850	1.232.800	1.063.050	1.178.850	1.232.800

FUENTE: Ley 11.682, Texto Ordenado en 1960.
(a) Para el contribuyente sin cargas de familia que reside en la Argentina.

CAPITULO SEGUNDO

IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

SECCION I

INTRODUCCION Y ANTECEDENTES

1. El impuesto a los beneficios extraordinarios fue creado en nuestro país por el Dto. 18.230/43, con carácter transitorio y por el término de tres años, con el objeto de gravar los beneficios de ciertos sectores económicos originados, no por su actividad normal sino por la situación económica imperante en el país a raíz del conflicto bélico.

Sin embargo, contra lo que podía esperarse, es decir, que finalizada la situación de emergencia el gravamen desaparecería, no ocurrió así y el impuesto fue sucesivamente prorrogado (1).

De tal forma se mantuvo vigente siempre con carácter "transitorio" durante veintitres años.

2. Así considerado, es decir no ya con las características clásicas de los impuestos a los beneficios extraordinarios adoptados por muchos países en períodos bélicos, corresponde ver si su permanencia es o no conveniente en un país que, como Argentina, está en un proceso de desarrollo. Al respecto creemos muy apropiado citar la opinión de Pinto quien afirma: "en condiciones de emergencia o para una situación temporal parece justificado apelar a este tipo de tributación. No obstante, surgen dudas acerca de la conveniencia de que se incorpore como una pieza permanente en la estructura fiscal de los países subdesarrollados. Esto debido a que, un margen alto de utilidades puede ser, en ciertas áreas de actividad, un requisito para atraer ahorradores. En otros términos, los beneficios extraordinarios podrían justificarse como un premio por los riesgos que asumen los inversores al aventurarse en renglones de actividades poco exploradas, y en las que desempeña un papel pionero" (2)

Importa destacar que, el hecho de existir un intenso proceso inflacionario en nuestro país, condujo a que el citado gravamen, calculado sobre valores muy inferiores a los corrientes, se

(1) Decreto 1.820 del 19/1/46, por un año; Ley 12.929 del 22/12/46, por dos años; Ley 12.341 del 2/9/48, por tres años; Ley 14.060 del 26/9/51, por cuatro años; y Dto. 3.675 del 24/11/55, por diez años.

(2) Pinto, Aníbal; "Financiamiento del desarrollo", CEPAL, versión mimeografiada, pág. 55.

transformara en una carga bastante arbitraria. Sin embargo esta situación ha variado fundamentalmente en la actualidad, ya que por la revaluación de activos admitida a partir de 1959, ⁽³⁾ y por el aumento del mínimo no imponible en forma sustancial ⁽⁴⁾ el impuesto tiene un efecto considerablemente reducido, de donde se deduce la necesidad de un estudio global del sistema, con vistas a la posible supresión del impuesto estudiado.

SECCION II

SUJETO DEL IMPUESTO

1. La legislación vigente establece que "el gravamen recae sobre las empresas o explotaciones pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible, siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso" ⁽⁵⁾. Al respecto y contra la opinión de Carrera ⁽⁶⁾ para quien el impuesto, en virtud de los principios que lo rigen en materia técnico financiera, sería un impuesto personal, nos permitimos señalar que a nuestro criterio el texto vigente ha mantenido, según notamos en la disposición transcripta el carácter real del impuesto, circunstancia señalada por la Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional para el estudio de los Problemas Financieros, al comentar el proyecto que el Poder Ejecutivo remitiera al Congreso en 1941 ⁽⁷⁾.

2. Con relación al sujeto, la ley, al igual que en el caso del impuesto a los réditos, también se refiere a conjuntos económicos, y establece que la Dirección General Impositiva podrá reunir los resultados de distintas empresas, si constituyen conjunto económico ⁽⁸⁾.

3. Los responsables deben abonar el impuesto anualmente con carácter definitivo, permitiéndose la compensación de quebrantos y beneficios por el término de diez años ⁽⁹⁾.

4. En los países extranjeros cuya legislación se ha analizado, la extensión del sujeto

(3) y (4) Ley 15.272 del 4/2/60.

(5) Decreto 18.230/43, art. 1, T. O. 1960.

(6) Carrera C.: "Impuesto a los beneficios extraordinarios", Colegio de Graduados de Ciencias Económicas, Tomo II, pág. 26, Buenos Aires 1956.

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

"La empresa como objeto del impuesto a los beneficios extraordinarios", en Impuestos, pág. 9, Buenos Aires, enero 1956.

(8) Dto. 18.230/43, Artículo 8, T. O. 1960.

(9) Hasta 1954 la compensación era válida en todo el período de vigencia de la ley pero, en dicho año la ley 14.393, Art. 5, modificó el criterio restringiendo la compensación hasta los cuatro ejercicios siguientes al del quebranto. A partir del 1/1/60 la ley 15.273, art. 5, amplió el plazo a diez años. A efectos de aclarar el efecto de la compensación, daremos un ejemplo simple:

Supongamos una empresa con un capital fiscal de 100 y que hubiere arrojado los siguientes resultados:

Primer año:	Pérdida	6
Segundo año:	Ganancia	5
Tercer año:	Ganancia	50

En este caso en el primer año existiría un quebranto a trasladar al segundo año de (-18) dados por la pérdida del primero (-6) más la ganancia normal no cubierta (-12). En el segundo año habría un nuevo quebranto de (-7) dado por la ganancia normal (-12) más los beneficios del año (5) el cual unido a la pérdida del primer año sumaría (-25) a trasladar al tercer año. En el tercer año tenemos una ganancia de (50) a la cual habría que deducir la utilidad normal (-12) y la pérdida anterior (-25) o sea (-37) quedando entonces sujeta al impuesto una ganancia de (13). Este proceso como ya señalamos sólo puede extenderse a diez ejercicios, de modo que la pérdida del primer año podría sólo compensarse hasta el undécimo año.

es similar a la de nuestro país en el sentido de gravar a todo tipo de entes de existencia visible o ideal; pero no en el caso de los Estados Unidos, donde durante las tres experiencias en las que se aplicó, el impuesto sólo incluyó a las sociedades anónimas (10).

En Uruguay, el sistema es similar, es decir se grava también a las personas físicas y morales pero se incluye no sólo a las que ejercen actividades comerciales sino también a las que ejercen actividades civiles (11).

SECCION III

MATERIA IMPONIBLE

1. Según lo define nuestra legislación, el impuesto a los beneficios extraordinarios alcanza "los beneficios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes" (12) especificándose que se debe entender por utilidad del año "el beneficio establecido de acuerdo con la ley de réditos ..." (13).

Es decir que la naturaleza del beneficio gravado lo fija la ley de réditos. Esta circunstancia condujo a que al modificarse el ámbito de la misma y se incluyera la ganancia por venta de bienes amortizables del activo fijo o nominal, se ampliara en consecuencia al de beneficios extraordinarios (14). Como surgiera la duda de si correspondía o no extender el concepto de beneficio de acuerdo con la ley de réditos, puesto que no era éste el criterio imperante cuando se creó el impuesto que estamos analizando, la ley de 1948 (15) estableció que las rentas que se deben gravar en las liquidaciones del impuesto a los beneficios extraordinarios, son las establecidas en la ley de réditos vigente en el año de la imposición.

Sin embargo en 1950 se vuelve al criterio primitivo al sancionarse la ley 13.925 estableciendo que no se computará como beneficio extraordinario la realización de tales bienes (16).

2. El beneficio así considerado está gravado en cuanto resulte extraordinario; entendiéndose por tal "toda utilidad que exceda del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen" (17). Este criterio imperó a partir de 1944 (18), puesto que el decreto originario adoptaba el criterio del período de base tomado como normal, y gravando la renta que excedía la de dicho período. La modificación parece adecuada para un país joven como el nuestro con industrias nuevas a las que el criterio del período de base colocaba en una situación de desventaja con respecto a las ya existentes, puesto que las primeras debían tomar un rendimiento del 12% mientras que las segundas podían tomar, como utilidad normal, un rendimiento mayor.

3. De acuerdo con lo expresado hasta aquí tendríamos configurado el objeto del impuesto; sin embargo resta agregar que el decreto reglamentario, amplía el concepto e incluye los

(10) Due, John F., "Government Finance" An Economic Analysis, pág. 260, Illinois, 1954.

(11) "Impôts sur les gains élevés", en "Enquête Sur L'Imposition des Revenus Industriels Commerciaux et Professionnels", Archives Internationales de Finances Publiques, pág. 497, Italie 1954.

(12) Dto. 18.230/43, Art. 1, T.O. 1960.

(13) Dto. 18.230/43, Art. 3, T.O. 1960.

(14) Dto. 14.338/46.

(15) Ley 13.241.

(16) Dto. 18.230/43, Art. 3, inc. f) T.O. 1960.

(17) Dto. 18.230/43, Art. 2, T.O. 1960.

(18) Dto. 21.702/44.

réditos procedentes de inmuebles, de la concesión de préstamos y en general de las inversiones inmobiliarias, si resultan del giro o negocio gravado.

Esta última condición era, en principio, muy restrictiva por cuanto el decreto originario (19) hablaba de consecuencia "necesaria" con lo cual se buscó una mayor flexibilidad administrativa.

Con relación a las inversiones mobiliarias vinculadas al negocio gravado, el criterio restrictivo seguido, llegó a configurar un problema grave para la colocación de títulos públicos; con el fin de reducir el gravamen, a la empresa podía convenirle realizar su cartera de títulos (no computables como activo), y mantener el efectivo disponible, ya fuera en caja o en los bancos o invertirlo en nuevas compras de capital circulante, dado que el interés que perdía era menor que el impuesto que abonaba. Para solucionar este problema que afectaba este tipo de crédito por un lado y que podía estimular el mantenimiento de capitales ociosos por el otro, en 1949, la ley 13.657, modificó el criterio permitiendo incorporar en el activo a los efectos de la determinación del capital, las inversiones en títulos -públicos nacionales, o provinciales o municipales- y como consecuencia se computó su renta como un beneficio sujeto a este impuesto.

SECCION IV

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

A - Exenciones

1. La ley establece dos tipos de exenciones: exenciones en razón del objeto y exenciones en razón del sujeto.

Dentro de la primera categoría se eximen:

- a) los réditos procedentes de la locación de inmuebles excepto en caso de ser consecuencia necesaria del giro del negocio gravado;
- b) los réditos procedentes de la concesión de préstamos e inversiones mobiliarias salvo que fueran consecuencia del giro del negocio gravado.

Ambas exenciones se basan en que tales réditos, en tanto no estén vinculados al negocio gravado, no comportan ejercicio del comercio, industria, etc. ni la transformación habitual de bienes.

- c) los réditos fruto de la realización de bienes del activo fijo;
- d) los réditos debidos a loteos, enajenación de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares (siempre que no exista habitualidad).

Ambas exenciones no requieren más comentario por cuanto ya las hemos analizado al hablar del objeto del impuesto (Sección III).

Dentro de la segunda categoría o sea en razón del sujeto, se exime, a los réditos extraordinarios que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares, a saber los

(19) Dto. 21.703/44 Art. 1, Inc. b)

de los comisionistas, corredores, rematadores, despachantes de aduanas y demás agentes auxiliares de comercio, siempre que su obtención no dependa también de una inversión de capital en la forma que lo establezca la reglamentación.

El decreto reglamentario se ocupó de este tipo de actividades y eximió:

- i) Los réditos procedentes del ejercicio de profesiones liberales; y más tarde los obtenidos de la actividad de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana (20).
- ii) Los beneficios procedentes de la prestación de servicios no comprendidos en la categoría anterior, siempre que el capital aplicado a esta actividad no exceda de \$ 3.000.000 (21).

No se incluyen en esta categoría las prestaciones de servicios en las que medie un proceso industrial.

Como es fácil apreciar, con estas disposiciones, se ha tratado de favorecer los ingresos originados del trabajo personal y se ha seguido un criterio similar al aplicado en materia de impuesto a los réditos.

2. El análisis de la legislación comparada señala que: en Canadá (22) se hallan exentos del impuesto, los beneficios obtenidos por los agricultores y profesionales.

En Brasil (23) se exceptúa, los beneficios de las cooperativas, mutuales, sociedades de beneficencia y similares, ejercicio de profesiones liberales y a todo beneficio menor de Cr. \$ 300.000. -

En Colombia (24) la ley exime a los individuos o sociedades cuyo capital no sea mayor de \$ 25.000. -

En Uruguay (25) se eximen a: 1) las explotaciones agrícolas ganaderas, 2) las empresas que forman parte del dominio comercial o industrial del estado y las de economía mixta por la parte del capital estatal, 3) las empresas cuyo capital no excede de \$ 50.000. - siempre que no tengan carácter de sociedades anónimas, 4) las empresas cuyo beneficio anual sea inferior a \$ 7.000. - y 5) las empresas vinícolas, que pagan un sustitutivo.

B - Determinación del Capital Computable

3. Cuando se adopta, como en el sistema argentino, el criterio de gravar en función de la utilidad que sobrepase un rendimiento mínimo sobre el capital (12%), la determinación del monto del capital invertido se convierte en el problema fundamental del sistema, pues de él depende el monto del impuesto a aplicarse.

4. La ley de beneficios extraordinarios acepta como capital fiscalmente computable la diferencia entre el activo y pasivo, ajustados de acuerdo con ciertas normas que ella misma fija, más el 50% de las utilidades establecidas para el impuesto. El sistema adoptado prescinde del capital aportado por terceros, considerado como pasivo por nuestra ley.

(20) Dto. 22.390/54

(21) Este monto, fijado por el Dto. 21.702/44 en \$ 100.000, fué elevado a \$ 3.000.000. - por Dto. 9.878/60.

(22) Due, John F.; Obra citada, pág. 281.

(23) "Taxation in Brazil", World Tax Series; pág. 271, Harvard Law School, Boston, 1957.

(24) "Taxes and Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", United Nations, pág. 59.

(25) "Impôts sur le gains élevés", obra citada, pág. 197.

Para aclarar el concepto analizaremos un caso hipotético; supongamos la existencia de una empresa con un capital propio de m\$ 200. - con un capital prestado de m\$ 200. - y una utilidad neta de m\$ 100. -, luego de pagar m\$ 8. - por intereses del capital prestado; supongamos además que la tasa del impuesto es uniforme del 25% y que la utilidad normal deducible es del 12% del capital.

Si adoptamos el sistema de aceptar como base sólo el capital propio tendríamos: Capital computable m\$ 200. - Beneficio exento m\$ 24. - Beneficio imponible m\$ 76. - Impuesto a pagar m\$ 19. -

En cambio si el sistema aceptado es tomar todo el capital, propio y de terceros tendríamos: Capital computable m\$ 400. - Beneficio exento m\$ 48. - Beneficio imponible m\$ 60. - Impuesto a pagar m\$ 15. -

5. Es evidente que permitiendo la capitalización del pasivo se estimula por medio del impuesto, la inversión a largo plazo y por ende la ampliación o desarrollo de empresas nuevas que requieran crédito para su implantación, fundamentalmente si las tasas del impuesto y las de desgravación son altas.

Existen sin embargo algunas razones que pueden invalidar la conveniencia de aceptar el cómputo del capital total. Tal como lo indicó Miller (26) con referencia al impuesto norteamericano, una empresa podía beneficiarse en ciertos casos con sólo tomar préstamos y enviar los fondos a reservas líquidas, ya que la economía de impuestos compensaba sobradamente el costo por intereses.

6. La legislación comparada muestra diferencias apreciables en la determinación del capital invertido.

Hemos visto que en nuestro país la ley no permite incluir dentro del capital computable a los efectos del gravamen, ningún tipo de capital prestado, este sistema es similar al adoptado por Canadá, Gran Bretaña (27), Brasil (28), Colombia (29), Uruguay (30), Francia (31), Alemania (32).

Nos interesa analizar el tema en los Estados Unidos por cuanto este país adopta un criterio distinto con respecto al tratamiento del capital tomado en préstamo. En efecto, durante la segunda guerra, se permitió incluir dentro del capital invertido el 50% de los préstamos, y posteriormente cuando se reimplantó en 1950, se elevó esta cifra al 75%. Según Due (33) este "tratamiento tan generoso se defendió como medio de evitar el desaliento a la expansión mediante nuevos préstamos y tuvo además el efecto de compensar el alto riesgo a que estaban sujetos los propietarios de empresas de escaso capital accionario y de disminuir la carga impositiva sobre las empresas de servicios públicos y ferrocarriles".

Sin embargo, al lado de estos efectos favorables que justificarían la elección de este sistema, hubo otros, tanto o más importantes en sentido inverso. El propio Due los señala diciendo que por esta vía se "favorecería a los accionistas de empresas con un alto porcentaje de deudas (ya que podría obtenerse un gran beneficio sobre el capital invertido incurriendo en escasa obligación

(26) Due, John F.: obra citada, pág. 263.

(27) y (33) Due, John F.: obra citada, pág. 262.

(28) "Taxation in Brazil", obra citada, pág. 272.

(29) Taxes and Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", obra citada, pág. 59.

(30) Impôts sur les gains élevés", obra citada, pág. 498.

(31) Laufenburger, Henry, "Economie du Systeme fiscal Francais National et Local", pág. 242.

(32) "Ubergewinnsteuer", Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, pág. 425.

tributaria con respecto al impuesto a los beneficios extraordinarios) y discriminaba entre las empresas de acuerdo a su situación de endeudamiento", agregando que "tal tratamiento junto con la norma que permite incluir la adición a la responsabilidad neta en el cómputo del capital, aún cuando se mantuviese en fondos líquidos, estimulaba la evasión mediante el aumento del crédito de terceros".

7. Nos corresponde analizar ahora, cuál es el procedimiento seguido para la valuación del capital computable. Importa señalar entonces que debido al carácter dinámico de este factor sería menester considerar dos etapas previas;

i) Determinación del Capital Estático.

El activo se establece ⁽³⁴⁾ "computando los rubros respectivos según las siguientes normas de avalúo:

- a) No se computarán las cuentas de orden;
- b) El valor de los bienes amortizables para el impuesto a los réditos será establecido en el importe que resulte de deducir, de las inversiones originales, la suma de las amortizaciones, correspondientes al período de vida transcurrido;
Las inversiones originales y las amortizaciones técnicas a considerar serán las que se hubieren establecido a los efectos del balance impositivo de la ley 11.682 texto ordenado en 1960;
- c) Los inmuebles serán considerados por el importe de la valuación fiscal o por el de su costo real deducidas las amortizaciones impositivas, salvo cuando correspondiera incluirlos en el inciso f) de este artículo;
- d) Los bienes inmateriales no amortizables para el impuesto a los réditos serán considerados a su precio de costo;
- e) Los bienes no amortizables, en tanto no correspondan al inciso f) serán considerados a su precio de costo;
- f) Las mercaderías u otros bienes de comercio habitual, se computarán en el valor establecido para el pago del impuesto a los réditos;
- g) Los deudores, cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados, no pudiendo figurar en el activo aquellos que de acuerdo a los índices del artículo 125 de la reglamentación del impuesto a los réditos, deban ser considerados incobrables o cuando hubiere caducado la vigencia de la deuda, aunque el quebranto por cualquier causa, no haya sido deducido de los balances impositivos para el impuesto a los réditos.
- h) No se computarán como activo las pérdidas de años anteriores, los saldos deudores a principios del ejercicio de las cuentas particulares del dueño o socios, las cuotas pendientes de integración de los accionistas y socios, ni las revaluaciones de bienes materiales o inmateriales salvo en cuanto fueren admisibles para el impuesto a los réditos.
- i) Los bienes que originen resultados no sujetos al impuesto a los réditos se ajustarán conforme a las disposiciones que preceden.

(34) Dto. 11.255/55 - Art. 7.

En los casos de reorganización de sociedades o fondos de comercio se seguirá a todos los efectos de este artículo el criterio establecido por el artículo 75 de la ley 11.682 (texto ordenado en 1960).

Para los bienes que hubieran sido objeto de revalúo previsto por la ley 15.272 deberán tenerse en cuenta, en su caso, sus pertinentes disposiciones" (35).

De acuerdo con las disposiciones anteriores podemos ajustar los rubros del activo, nos queda luego por verificar si todos estos rubros así ajustados producen o no rentas gravadas, puesto que como hemos dicho al hablar de la materia imponible (Sección III) puede haber activos que produzcan rentas exentas. A efectos de discriminarlo "el activo, valuado en la forma indicada en los artículos anteriores se agrupará en activo formado por bienes que producen renta gravada y activo formado por bienes que producen renta exenta, según los bienes que originen resultados sujetos o no al impuesto. Cuando un mismo bien esté afectado a la obtención de rentas computables y no computables para este impuesto, se discriminará el valor del mismo que corresponda considerar afectado a la producción de renta gravada, pudiendo la Dirección, en cada caso, establecer los índices a aplicar. Cuando existan inversiones vinculadas al negocio gravado con este impuesto que produzcan rentas exentas para el impuesto a los réditos (excepto títulos públicos, que en todos los casos deberán computarse), tales inversiones, a opción del contribuyente, se computarán como activo gravado, pero su producido se computará entonces como renta gravada" (36).

Hemos analizado ya cómo se avalúa el activo, y cuándo reviste el carácter de activo gravado o activo exento; nos resta considerar en esta etapa el problema del pasivo. El cómputo del mismo "ajustado conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos estará formado por:

- a) Los aportes hechos al negocio por terceros en dinero o en especie, de cualquier naturaleza que sean; préstamos comunes, garantizados, depósitos, suministros de mercaderías a crédito, y análogos, incluyendo entre éstos préstamos aquéllos a que se refiere el inciso c) del artículo 15 (los créditos particulares de los socios, cuando han sido obtenidos haciendo uso de la firma social o entregando o efectuando en garantía bienes de la empresa o mediando pacto que de cualquier modo constituya al acreedor en acreedor de la empresa).
- b) Las reservas técnicas de las compañías de seguros, de capitalización y similares y los fondos de beneficio de los aseguradores de vida;
- c) Las reservas o provisiones efectuadas para hacer frente a obligaciones pendientes de pago, como: dividendos, intereses, sueldos, etc.;
- d) Los importes que representen beneficios a percibir en futuros ejercicios" (37).

Determinado el pasivo de acuerdo con las disposiciones referidas, nos resta analizar, cómo se distribuye éste en caso de existir activos gravados y exentos, puesto que en caso de ser el activo sólo de la primera categoría la simple sustracción del pasivo de este activo nos daría ya el monto del capital estático (38). En el caso de existir activos de las dos categorías enunciadas precedentemente, el procedimiento a aplicar consiste en prorratear el mismo en función del monto de ambos, considerándose capital (estático) el saldo del activo afectado al negocio gravado, entendiéndose a los efectos de la prorrata que los bienes situados en el exterior en principio no juegan, porque se presume que el pasivo está afectando a los bienes situados en la Argentina y no a los ubicados en el exterior (39).

(35) Este último párrafo fué agregado por el Dto. 9.878/60.

(36) Dto. 11.255/55, Art. 10.

(37) Dto. 11.255/55, Art. 11.

(38) Dto. 11.255/55, Art. 12, Inc. a).

(39) Dto. 11.255/55, Art. 12, inc. b).

ii) Determinación del Capital Dinámico

8. Como ya señalamos al comenzar el análisis acerca de la forma de determinar el capital computable, es éste un elemento esencialmente dinámico; es decir, experimenta en el curso del ejercicio una serie de transformaciones de acuerdo con la evolución del giro del negocio, mutaciones que lógicamente interesan a los efectos de la aplicación de este gravámen.

Como medio de lograr un reflejo aproximado de esta dinámica del capital la ley fija:

- 1) las causas posibles de esta evolución: a) las ganancias o pérdidas que se producen en los bienes afectados a la explotación gravada y siempre que correspondan a resultados fiscalmente denominados de capital; b) los aumentos o disminuciones del capital gravado en razón de nuevos aportes o retiros de los socios que no estuvieran reflejados en la cuenta personal de los mismos; c) la transformación de activos exentos en gravados o viceversa; d) la capitalización del 50% de la ganancia o pérdida (computable a los efectos de este impuesto) del ejercicio; e) el promedio de los saldos de las cuentas personales del dueño o socios ⁽⁴⁰⁾ y 2) determina el procedimiento para computar estas probables evoluciones del capital, estableciendo que se proporcionarán en función del tiempo aumentando o disminuyéndose el capital según correspondiere ⁽⁴¹⁾.

Tenemos así determinado, a través de las dos etapas analizadas, lo que la ley denomina capital y reservas libres.

Sobre este aspecto del impuesto no creemos oportuno abundar en mayores detalles, por entender que se trata de un aspecto puramente técnico, que excede el propósito de nuestro análisis.

C - Determinación del Beneficio Imponible

9. De acuerdo con las disposiciones legales no sólo se ajusta el capital y reservas libres, sino también las utilidades. Esto desde luego es lógico pues sólo así se logra homogeneizar ambos factores, que en definitiva miden el beneficio a gravar.

"Se entiende por utilidad del año el beneficio establecido de acuerdo con la ley de impuesto a los réditos, con las siguientes modificaciones ... ⁽⁴²⁾.

Es decir se fija una base, el beneficio imponible para la ley de réditos, y luego se procede a ajustarla de acuerdo con sus disposiciones.

10. El análisis de las modificaciones a efectuar para determinar el beneficio gravable, lo haremos, para mayor claridad, siguiendo la metodología de Carrera ⁽⁴³⁾.

Fijada la base de acuerdo con lo expresado anteriormente, corresponderá efectuar modificaciones en los siguientes casos:

- 1) Los loteos; no importan transformación habitual de bienes, por cuya razón la ley de beneficios extraordinarios los ha excluido ⁽⁴⁴⁾; corresponde pues su deducción, en el caso de que los resultados de este tipo de actividad se reflejen en la base.

(40) Dto. 11.255/55, Art. 13 y 14.

(41) Dto. 11.255/55, Arts. 13.

(42) Dto. 18.230/43, Art. 3, T.O. 1960.

(43) Carrera, C.; Obra citada, Tomo II, Parte I, Título III, Cap. VIII.

(44) Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. f), T.O. 1960.

- 2) Participaciones en empresas comprendidas por el gravamen; la deducción es lógica por cuanto de no autorizarse la misma habría una doble imposición ⁽⁴⁵⁾.
- 3) Resultado de inversiones no vinculadas: Sería el caso de las locaciones de inmuebles, intereses por préstamos, etc. gravadas por réditos pero exentas de beneficios extraordinarios en la medida en que no exista vinculación con el negocio gravado; corresponde entonces, en caso de estar incluídas en el resultado impositivo base, su deducción ⁽⁴⁶⁾.
- 4) Resultado de inversiones vinculadas y exentas para el impuesto a los réditos: sería el caso de inversiones que producen renta exenta para el impuesto a los réditos, pero que se considera gravada para beneficios extraordinarios; por ejemplo las acciones emitidas por sociedades extranjeras que produciendo renta exenta a los efectos del impuesto a los réditos, podrían estar gravadas por beneficios extraordinarios si existe vinculación con el negocio gravado. En estos casos corresponde lógicamente adicionar el importe de dicha renta ⁽⁴⁷⁾.
- 5) Renta de Títulos Públicos: incluído específicamente a partir del 30.11.49 por la ley 13.657 ⁽⁴⁸⁾.
- 6) Intereses y gastos Indirectos vinculados a la obtención de renta exenta: Se trata de gastos e intereses que corresponden a rentas gravadas y exentas conjuntamente en cuyo caso deberán ser objeto de un ajuste con el propósito de eliminar la parte atribuible a la renta exenta ⁽⁴⁹⁾.
- 7) No deductibilidad del impuesto a los beneficios extraordinarios: Este ajuste corresponde por el hecho de que el impuesto a los beneficios extraordinarios es deducible para el pago del impuesto a los réditos pero no para el propio gravamen ⁽⁵⁰⁾.
- 8) Sueldos de dueños o socios: esta deducción se aplica a las empresas individuales o a las sociedades de personas y el monto actual que la ley autoriza es de m\$ 5.000. - mensuales ⁽⁵¹⁾. Este descargo opera siempre que el titular o socio trabaje efectivamente en el país al servicio de la empresa ⁽⁵²⁾.
- 9) Quebrantos anteriores compensados para el impuesto a los réditos: la razón de no permitir computar estos quebrantos deriva del hecho de que ambos impuestos tienen regímenes propios para la compensación de quebrantos ⁽⁵³⁾.
- 10) Ganancias o pérdidas de capital: se trata de los casos de ventas de bienes activo fijo amortizable y activo nominal, expresamente exceptuados ⁽⁵⁴⁾ y a los que nos referiremos al tratar sobre el objeto del impuesto (Sección III) ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁴⁵⁾ Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. a), T.O. 1960.

⁽⁴⁶⁾ Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. f), T.O. 1960.

⁽⁴⁷⁾ Dto. 18.230/43, Art. 4, Párrafo 2, T.O. 1960.

⁽⁴⁸⁾ Dto. 18.230/43, Art. 4, Párrafo 3, T.O. 1960.

⁽⁴⁹⁾ Dto. 11.255/55, Art. 3, Inc. c).

⁽⁵⁰⁾ Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. e), T.O. 1960.

⁽⁵¹⁾ Desde la implantación del gravamen este monto varió en la siguiente forma:

desde el 1/1/43 al 30/11/50 m\$ 300. - mensuales (Dto. 18.230/43).

desde el 1/12/50 al 31/12/53 " 1.000. - mensuales (Ley 13.925)

desde el 1/1/55 al 31/12/59 " 1.500. - mensuales (Fijado por el R.E. en ejercicio de la facultad conferida por ley 14.393).

desde el 1/1/60 hasta la fecha " 5.000. - mensuales (Dto. 9.878/60).

⁽⁵²⁾ Dto. 11.255/55, Art. 4, Inc. 1).

⁽⁵³⁾ Dto. 11.255/55, Art. 3, Inc. d).

⁽⁵⁴⁾ Ley 13.925.

⁽⁵⁵⁾ Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. f)

- 11) Honorarios al directorio y síndico: se faculta a deducir por estos conceptos las sumas efectivamente pagadas, hasta un límite del 8% de la utilidad impositiva determinada por el propio gravamen a los beneficios extraordinarios, sin perjuicio de las sumas adicionales que se puedan acordar cuando esos directores o síndicos prestan otros servicios a la empresa. Como la ley de impuesto a los réditos no fija ningún tope a estas remuneraciones, se trató de evitar que por esta vía se amenguara o anulara el beneficio imponible (56).
- 12) Remuneraciones por asesoramiento prestado desde el exterior; sólo se permite su deducción cuando se trata de erogaciones necesarias para la obtención de los beneficios computables a los efectos del gravamen, facultando a la Dirección Impositiva a fijar su monto, el cual no obstante, no podrá ser en ningún caso superior al 1% de los beneficios impositivos. El propósito perseguido con esta disposición es, al igual que en el caso anterior, evitar que a través de ellas pudiera eludirse el pago de impuesto (57).
- 13) Deducción compensatoria por impuesto a los réditos: a la utilidad así establecida se le permite todavía otra deducción para tratar de compensar la suma abonada en concepto de impuesto a los réditos; esta deducción se aplica sobre la utilidad ajustada y su porcentaje seguirá las variaciones operadas en la tasa promedio del impuesto a los réditos (58). En la actualidad este porcentaje se ha fijado en un 25% (59).

La adopción de este sistema se basa sin duda en razones de simplicidad.

11. Ajustada la utilidad de acuerdo con las disposiciones anteriores tendríamos fijada la ganancia neta; para pasar de ésta a la imponible resta aún efectuar tres tipos de ajustes:

- 1) Ganancia normal exenta: se considera exenta a los efectos del presente gravamen a toda utilidad equivalente al 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del gravamen (60). Sobre esta disposición legal corresponde señalar, que aún cuando se grava a todas las utilidades que excedan del 12% del capital y reservas libres, el porcentaje real es del 17,38% del capital y reservas libres puesto que el citado 12% se calcula sin considerar la capitalización del 50% de las utilidades que fija la ley y sin considerar el 25% de descuento permitido en concepto de impuesto a los réditos (61).
- 2) Compensación de quebrantos: se autoriza a compensar los quebrantos o beneficios, inferiores al 12% del capital y reservas libres, que pudieran producirse en algún ejercicio hasta la concurrencia del respectivo importe de las utilidades impositivas de los diez ejercicios siguientes (62).

(56) Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. a)

(57) Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. b) T.O. 1960.

(58) Dto. 18.230/43, Art. 3, Inc. e) Párrafo 2, T.O. 1960.

(59) Desde la implantación del gravamen el porcentaje varió en la siguiente forma:

desde 1943 al 30/11/50 10% (Dto. 18.230/43)

desde 1/12/50 al 31/12/54 15% (Ley 13.925)

desde 1/1/55 al 31/12/59 20% (Ley 14.393 facultó al P.E. para fijarlo, quien lo hizo por Dto. 22.390/54).

desde 1/1/60 a la fecha 25% (Dto. 9.878/60).

(60) Dto. 18.230/43, Art. 2, T.O. 1960.

(61) Planteado en términos matemáticos las disposiciones de la ley, se obtiene la siguiente desigualdad:

$UA - 0,25 UA \leq 0,12 (C + 0,50 UA)$

donde UA: representa la utilidad ajustada de acuerdo a la ley, y C: capital ajustado de acuerdo a la ley.

Resolviendo la inequación en C, y UA, llegamos a establecer la relación:

$\frac{UA}{C} \leq \frac{1}{5,75}$ con lo que $UA \leq 17,38\% C$

(62) Dto. 18.230/43, Art. 5, Párrafo 2, T.O. 1960.

3) Beneficio neto exento: el mínimo a deducir por este concepto es de m\$ⁿ 300.000. - (63).

De acuerdo con las disposiciones anteriores tenemos ya determinado el beneficio extraordinario sujeto a impuesto.

SECCION V

TASAS DEL IMPUESTO

1. Las tasas de este impuesto varían su función del rendimiento del capital computable de acuerdo con la siguiente escala (64):

TASAS		
B	-	5% sobre C = R ₁
R ₁	-	5% sobre C = R ₂
R ₂	-	5% sobre C = R ₃
R ₃	-	5% sobre C = R ₄
R ₄	-	
		10% sobre la cantidad menor
		15% sobre la cantidad menor
		20% sobre la cantidad menor
		25% sobre la cantidad menor
		30%

Siendo B: Beneficio extraordinario imponible

C: Capital computable

R: Remanente

2. El monto del impuesto a pagar cabe asimismo también obtenerlo aplicando la siguiente tabla simplificada:

% de B sobre C	Fórmula Aplicada
Hasta el 5%	10% de B
Del 5% al 10%	15% de B - 0,25% de C
Del 10% al 15%	20% de B - 0,75% de C
Del 15% al 20%	25% de B - 1,75% de C
Del 20% y más	30% de B - 2,50% de C

3. A efectos de determinar el grado de progresividad del impuesto hemos calculado según puede observarse en el Cuadro I, la tasa efectiva correspondiente a distintos niveles de capital y rendimiento.

El análisis de los valores obtenidos nos aporta las siguientes conclusiones:

- 1) A medida que aumenta el rendimiento del capital disminuye la progresividad. En efecto basta cotejar cualquier monto de capital y los incrementos equivalentes de rentabilidad, y se

(63) Dto. 18.230/43, Art. 1, T.O. 1960. Desde la creación del gravamen este monto varió de la siguiente forma:

Desde el 1/1/43 al 31/12/54 m\$ⁿ 20.000. - (Dto. 18.230/43)

Desde el 1/1/55 al 31/12/59 " 30.000. - (Ley 14.393)

Desde el 1/1/60 hasta la fecha " 300.000. - (Ley 15.273).

(64) Decreto 18.230/43, Art. 6, T.O. 1960.

CUADRO 1 - IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

TASA EFECTIVA PARA DISTINTOS NIVELES DE CAPITAL Y RENDIMIENTO (1)

Capital (2) Rendimiento	100	200	300	400	500	600	800	1.000	1.500	2.000	3.500	5.000	7.500	10.000	15.000	50.000	300.000	1.000.000
25 %	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,50	0,90	1,30	1,88	2,08	2,08
50 %	-	-	-	-	-	-	-	-	0,53	1,02	3,69	4,72	5,52	6,00	6,49	7,20	7,45	7,48
75 %	-	-	-	-	-	-	0,30	1,49	3,89	5,50	7,88	8,91	9,71	10,11	10,51	11,07	11,27	11,30
100 %	-	-	-	-	-	0,70	2,77	4,50	7,35	8,85	10,77	11,55	12,14	12,45	12,74	13,17	13,32	13,34
150 %	-	-	-	1,35	3,50	5,41	7,88	9,38	11,38	12,38	13,86	14,18	14,58	14,78	14,98	15,28	15,36	15,37
200 %	-	-	1,88	5,15	7,40	8,90	10,77	11,90	13,40	14,15	15,11	15,50	15,79	15,95	16,10	16,31	16,38	16,39
250 %	-	0,42	5,07	8,01	9,80	11,01	12,51	13,41	14,61	15,21	15,98	16,29	16,53	16,66	16,77	16,93	16,99	17,00
500 %	0,81	9,20	12,23	13,73	14,53	15,23	15,88	16,43	17,02	17,33	17,71	17,87	17,89	18,05	18,11	18,19	18,22	18,23

(1) Los valores obtenidos en este cuadro surgen del Apéndice A, haciendo: $Tasa\ efectiva = \frac{Impuesto}{Utilidad} \times 100$

(2) En miles de pesos

verá que los incrementos de la tasa efectiva disminuyen (65);

- 2) A medida que aumenta el monto del capital la tasa efectiva tiende a igualarse en relación con niveles de rendimiento iguales; lo que prueba que la influencia del mínimo imponible otorga un tratamiento preferencial a los pequeños y medianos capitales.

En el Gráfico 1, observamos muy claramente este efecto, pues a partir de un cierto monto las curvas de isorendimiento se transforman en rectas;

- 3) La tasa efectiva tiende a un máximo que no excede el 20% de la utilidad

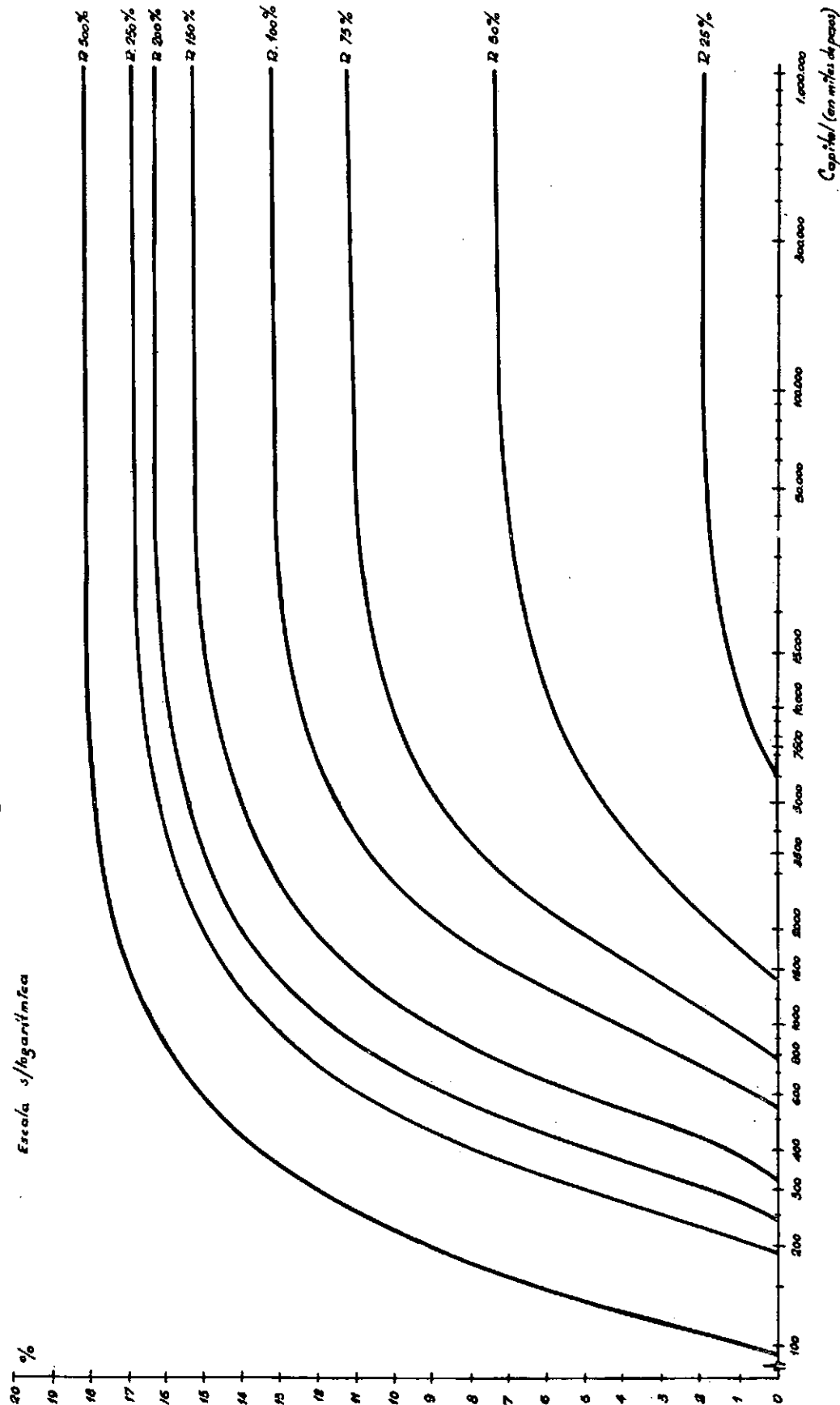
(65) Tomemos un monto cualquiera de capital, por ejemplo m\$u 1.000.000.000.-: para ese capital tenemos:

R_i	T_i	$\Delta_i R$	$\Delta_i T$	$\frac{\Delta i + 1}{\Delta i}$	$R > \frac{\Delta i + 1}{\Delta i}$	T
$R_1 = 25\%$	$T_1 = 2,08\%$	$\Delta_1 R = 25$	$\Delta_1 T = 5,40$			
$R_2 = 50\%$	$T_2 = 7,48\%$	$\Delta_2 R = 25$	$\Delta_2 T = 3,82$		$1 > 0,70$	
$R_3 = 75\%$	$T_3 = 11,30\%$	$\Delta_3 R = 25$	$\Delta_3 T = 2,44$		$1 > 0,53$	
$R_4 = 100\%$	$T_4 = 13,34\%$					

Siendo R_i : Rendimiento
 T_i : Tasa efectiva

GRAFICO 1.- IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

TASA EFECTIVA PARA DISTINTOS NIVELES DE CAPITAL Y RENDIMIENTO



Fuente: Cuadro I

APENDICE A - IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS. MONTO DEL IMPUESTO PARA DISTINTOS NIVELES DE CAPITAL Y RENDIMIENTO.

(en miles de pesos)

Capital Rendimiento	100	200	300	400	500	600	800	1.000	1.500	2.000	2.500	3.000	7.500	10.000	15.000	50.000	300.000	1.000.000
25%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	9,37	22,50	48,75	232,50	1.545,00	5.220,00
50%	-	-	-	-	-	-	-	-	3,75	16,25	64,68	119,12	207,18	300,00	487,50	1.800,00	11.175,00	37.425,00
75%	-	-	-	-	-	-	1,80	11,18	43,78	82,50	207,08	334,37	546,58	759,75	1.183,12	4.153,75	25.372,50	84.785,00
100%	-	-	-	-	-	4,20	22,20	45,00	110,25	177,00	377,25	577,50	911,25	1.245,00	1.812,50	6.585,00	39.860,00	133.410,00
150%	-	-	-	8,15	28,25	48,75	94,60	140,75	288,12	371,50	717,62	1.063,75	1.840,62	2.217,50	3.371,25	11.447,50	69.135,00	230.660,00
200%	-	-	11,10	41,20	74,00	106,80	172,40	238,00	402,00	568,00	1.058,00	1.550,00	2.370,00	3.190,00	4.930,00	16.310,00	98.310,00	377.910,00
250%	-	2,10	37,57	80,10	122,62	165,15	250,20	335,25	547,87	760,50	1.396,37	2.036,23	3.089,37	4.182,50	6.380,33	21.172,50	127.485,00	425.160,00
500%	4,07	92,30	183,45	274,60	365,75	456,90	639,20	821,50	1.277,25	1.733,00	3.109,25	4.467,50	6.748,51	9.025,00	13.582,50	43.485,00	273.360,00	911.410,00

CAPITULO TERCERO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

SECCION I

INTRODUCCION

El impuesto a las ganancias eventuales fué sancionado por decreto 14.342 del 20 de mayo de 1946 con efecto retroactivo al 1 de enero de ese año, bajo el nombre de "gravamen a los beneficios provenientes del mayor valor de las transacciones de bienes y otros actos y actividades no comprendidas en las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos". Queda así definido su carácter de complementariedad con el impuesto a los réditos.

Con anterioridad a dicha fecha las ganancias eventuales, también denominadas ganancias de capital, quedaban sin imposición ya que el gravamen a las rentas no las contemplaba. Desde entonces, cualquier tipo de utilidad que se manifestara a través de un aumento del patrimonio, era alcanzado por uno u otro impuesto.

SECCION II

OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO

1. Objeto del impuesto

Las disposiciones vigentes lo definen por exclusión; están gravados los beneficios de fuente argentina no alcanzados por el impuesto a los réditos ⁽¹⁾ y, al enunciar las actividades que originan beneficios imponibles, expresamente determinan que:

"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 e inmuebles, premios de lotería, juegos de azar y, en general, toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente exceptuado" ⁽²⁾.

(1) Dto. 14.342/46 T. O. 1960 art. 1.

(2) Dto. 14.342/46 T. O. 1960 art. 2.

2. Momento de vinculación

En cuanto al momento de vinculación, rige el principio de territorialidad: se gravan únicamente los beneficios provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país o bien, de la realización, también dentro del territorio del país, de cualquier acto o actividad que origine beneficios ⁽³⁾.

3. Sujeto

Son sujetos del impuesto ⁽⁴⁾:

- a) las personas de existencia visible;
- b) las sociedades anónimas y en comandita por acciones en la parte que corresponda a los socios comanditarios;
- c) las demás personas jurídicas del Código Civil;
- d) las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Los beneficios por las sociedades de personas (incluso las de responsabilidad limitada) se prorratarán entre los socios en la proporción establecida en el contrato social o, de no existir éste, en proporción al derecho que cada uno tenga en la sociedad. Esta misma norma se aplica a las sociedades en comandita con respecto a los socios activos y comanditarios simples.

4. Naturaleza del rédito y de las ganancias de capital

Si bien la naturaleza del rédito ya ha sido analizada en el capítulo respectivo, dada su íntima conexión con el impuesto que estamos tratando, volveremos sobre dicho tema con el objeto de precisar el concepto de ganancias de capital que adopta nuestra legislación.

Hasta el año 1946 el impuesto a los réditos gravaba únicamente los beneficios que reunían una serie de condiciones que venían dadas por la teoría de la "fuente". Dichas condiciones podemos enunciarlas así:

- a) Existencia de una fuente permanente del rédito que no se agota como resultado de la acción de producir.
- b) Periodicidad en la obtención del lucro.
- c) Habilitación de la fuente a través de cualquier tipo de actividad productiva.

Si bien la legislación no señala en forma expresa las condiciones enunciadas, en cambio sí establece que se considera rédito el beneficio obtenido mediante el ejercicio de una profesión habitual o comercio ⁽⁵⁾.

Es visible "la concordancia entre los conceptos: existencia de una fuente permanente, periodicidad del rédito y habilitación o explotación de la fuente, con los de profesión habitual o co-

(3) Dto. 14.342/46 T.O. 1960 art. 3

(4) Dto. 11.099/55, art. 1.

(5) Ley 11.682 T.O. 1960, art. 3.

mercio ya que esto último importa la creación de un fondo destinado al negocio, que es la fuente permanente, la repetición de actos de disposición, que dan periodicidad a la obtención del lucro, y la ejercitación misma de esos actos, que implica la habilitación o explotación de esa fuente" (6).

"Profesión habitual y comercio" debe entenderse, pues, como actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener un beneficio; surge aquí el concepto de habitualidad que es esencial para distinguir si un beneficio debe ser considerado rédito o ganancia de capital.

En las ganancias de capital, el concepto de habitualidad desaparece, ya que la obtención del beneficio significa la extinción de la fuente que le dió origen. Está implícito además, que dicho beneficio no tiene un carácter periódico ni tampoco, como es obvio, podrá haber una actividad destinada a la explotación y habilitación de la fuente. Tampoco se deben considerar réditos las ganancias extraordinarias y fortuitas como lo son un premio de lotería o ganancias en apuestas, ya que estos beneficios no han sido obtenidos mediante actos que configuren "habitualidad" en la forma señalada.

5. Beneficios exentos:

Están expresamente exentos (7);

- a) "las utilidades o beneficios obtenidos por las personas o entidades públicas o privadas, cuyas rentas estén 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, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores y las respectivas obras están 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, automóviles o inversiones de lujo vendidos durante el año por un valor superior en conjunto a m\$ 100.000. -
- f) los beneficios provenientes de la venta, cambio o permuta de títulos, acciones, debentures y demás valores mobiliarios (8);
- g) los beneficios provenientes de la compraventa, venta, cambio o disposición en el país de divisas y sus instrumentos representativos, que se introduzcan desde el exterior;

(6) Enrique J. Reig: "Objeto del impuesto argentino a los réditos (concepto de rédito)" *Revista de Ciencia Económicas*, Octubre, Noviembre, Diciembre de 1958, pág. 404.

(7) Dto. 14.342/46, T. O. 1960, art. 4.

(8) El resultado de la enajenación de valores mobiliarios ha tenido un tratamiento muy ambiguo en nuestra legislación. En efecto, la exención que nos ocupa fué introducida por la ley N° 14.060 de 1951. En 1956, por decreto-ley 4.073 se volvieron a gravar estos beneficios, pero por decreto-ley 23.598 del 31/12/56 y con efecto retroactivo al 1 de enero de ese mismo año, nuevamente se exceptuaron del impuesto. Por decreto-ley 4.610 del 14/4/58 otra vez se gravó el resultado de las operaciones con valores mobiliarios y por último, la ley 14.789 del 10/1/59 volvió a exceptuarlas del gravamen.

h) las primas de "emisión de acciones".

6. Ganancias de capital sujetas al impuesto a los réditos.

A partir de 1946, la legislación del impuesto a los réditos, se orientó, en algunos aspectos, siguiendo el criterio del incremento patrimonial neto. Sin embargo, la teoría de la fuente, ya señalada, mantiene su vigencia en la legislación impositiva, y los casos que veremos a continuación son excepciones al concepto general del rédito.

a) Venta de activos fijos por parte de empresas comerciales e industriales.

La ganancia o pérdida que resulta de la enajenación de bienes muebles del activo fijo, se encuentra sujeta al impuesto a los réditos. También el producto de la enajenación de los inmuebles usados en la explotación comercial o industrial, está gravado por el mismo impuesto, si los mismos han sido vendidos antes de transcurridos dos años desde la fecha en que dejaron de utilizarse; en caso contrario, se encuentran sujetos al gravamen a las ganancias de capital.

La realización de inmuebles utilizados en explotaciones agropecuarias está contemplada por el impuesto a las ganancias de capital.

b) Realización de inversiones por parte de bancos, compañías de seguro y capitalización.

Las compañías de seguro y capitalización están obligadas por ley a realizar inversiones en inmuebles y valores mobiliarios, considerándose que el beneficio que obtienen al disponer de tales bienes y valores está estrechamente vinculado con el objeto de su negocio.

Las instituciones bancarias realizan frecuentes inversiones en valores mobiliarios. Estas inversiones se consideran ligadas al negocio bancario; de ahí que el resultado de sus operaciones se considere renta.

c) Ingresos por la transferencia de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y conceptos similares.

Están sujetos al impuesto a los réditos 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, aún cuando no se efectúen con frecuencia esta clase de operaciones.

d) Ingresos derivados de la venta de inmuebles mediante fraccionamiento (loteos).

Están considerados como renta, los ingresos derivados de la venta de inmuebles mediante loteos, aún cuando pueden no existir las condiciones que definen el rédito.

e) Venta de bienes adquiridos para liquidar créditos originados en operaciones habituales.

El resultado de tales operaciones está contemplado en el impuesto a los réditos, siempre que la realización de los bienes se efectúe dentro de los dos años contados desde la fecha de su adquisición.

Con el fin de establecer si se trata de renta o ganancia de capital, si la venta se efectuara con posterioridad al plazo señalado, el tratamiento impositivo que corresponde dar al ingreso resultante habrá que buscarlo a través de las diferentes normas de la legislación.

f) Ingresos provenientes de obligaciones de no hacer.

Constituyen rédito las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad.

7. Legislación Comparada

a) AUSTRALIA (9)

La legislación impositiva australiana no grava las ganancias de capital. Como consecuencia, el problema básico que se plantea es determinar cuándo corresponde considerar como ganancia de capital, o bien como renta gravada por el impuesto a los réditos, el beneficio obtenido por la venta de un bien.

Para que el acto sea contemplado por el impuesto a los réditos, se debe verificar que:

- 1) la ganancia obtenida provenga de la venta de un bien que el contribuyente había adquirido con el propósito de lucrar con su reventa; o bien que
- 2) la ganancia provenga de la realización de una actividad llevada a cabo bajo la forma de empresa.

Para interpretar y aplicar tales normas, existen una serie de criterios que veremos a continuación.

El bien que no proporciona renta o utilidad personal a su propietario y que por lo general es objeto de comercio y raramente de inversión, se presume que ha sido adquirido con el propósito de lucrar con su reventa. El mismo supuesto se aplica tanto en el caso de que el bien haya sido vendido poco tiempo después de su adquisición, como cuando el vendedor ha realizado una serie de transacciones sobre la misma categoría de bienes.

Las modificaciones y mejoras en el bien con el objeto de favorecer su venta o el esfuerzo especial para encontrar o atraer compradores (abrir una oficina o hacer propaganda) tiende a indicar que la ganancia ha sido obtenida por la realización de una actividad empresarial.

Si repentinas emergencias o necesidades no previstas de dinero, determinan la venta del bien, pueden indicar que éste fué adquirido sin el propósito de lucrar con su posterior enajenación.

Pasaremos a continuación a señalar el tratamiento dado a las ganancias obtenidas por la realización de un determinado bien.

1. Venta de activos fijos por parte de empresas comerciales.

El beneficio derivado de tales operaciones es ganancia de capital, excepto la parte de la amortización de dicho bien que pueda ser recuperado, la cual deberá considerársela como renta.

2. Especulación e inversión en valores mobiliarios.

La forma de determinar si las ganancias o pérdidas sufridas en las transacciones son renta o ganancia de capital es establecer si el contribuyente adquirió las acciones con el propósito de especular o bien como inversión.

(9) "Taxation in Australia", World Tax Series, cap. 9, Sección 9/8, Harvard Law School, Boston, 1958.

El impuesto a los réditos alcanza a los beneficios provenientes de la especulación. Por ejemplo: las ganancias obtenidas por la venta de acciones dentro de los dos meses de su adquisición. Por el contrario, se considera ganancia de capital el beneficio que pueda obtenerse al incrementar regularmente las inversiones en determinados años y, de tiempo en tiempo, vender ciertos papeles para reinvertir en otros.

3. Compra y venta de moneda extranjera.

Los criterios señalados para los valores mobiliarios son aplicables a las transacciones en monedas extranjeras.

4. Venta de patentes y derechos de propiedad literaria.

Los beneficios alcanzados en estos rubros son gravados por el impuesto a los réditos si los mismos son obtenidos por un inventor o autor profesional.

b) BRASIL (10).

Las sociedades anónimas y otras entidades comerciales (inclusive sociedades individuales) deben incluir sus ganancias de capital como rentas del negocio y abonar por ellas impuesto a los réditos.

Los demás contribuyentes sólo están sujetos al impuesto a las ganancias de capital por los beneficios que provengan de la enajenación de bienes inmuebles. Los demás beneficios de capital que puedan obtener están exentos del gravamen, sobre todo con relación a los resultados de la venta de acciones y otros valores mobiliarios, salvo que tales transacciones constituyan un negocio regular.

c) SUECIA (11).

Dentro del impuesto a los réditos, tanto nacional como local, la categoría "rentas provenientes de una actividad casual" trata las ganancias de capital obtenidas por la venta de bienes muebles e inmuebles fuera del curso regular de los negocios.

La ganancia imponible se origina por un bien adquirido por compra, permuta o transacción comercial similar. En consecuencia, si el bien se adquiere por herencia, legado o donación de una persona que no sea pariente, la ganancia que se obtenga por su venta se encuentra exenta del impuesto.

A continuación, pasaremos a señalar algunas normas que trae la legislación sueca y que sirven para establecer cuando un beneficio debe ser tratado como renta o como ganancia de capital.

1. Venta de activos fijos usados en la explotación por parte de empresas:

El beneficio obtenido por la realización de inmuebles que constituyen activos fijos para la empresa, se considera ganancia de capital. En cambio, si se obtienen beneficios por la venta de maquinarias e instalaciones, los mismos se consideran como rentas de comercio.

(10) "Taxation in Brazil", World Tax Series, cap. 9, sección 9/8, Harvard Law School, Boston, 1957.

(11) "Taxation in Sweden", World Tax Series, cap. 9, sección 9/8, Harvard Law School, Boston, 1957.

2. Venta de activos nominales:

La ganancia obtenida por la venta de activos nominales, sean o no efectuados en el curso regular de los negocios, se las considera como réditos del comercio.

3. Patentes:

Los ingresos obtenidos por una empresa por la venta de patentes se tratan como renta ordinaria hasta el límite en que el monto recibido sea igual a las amortizaciones aplicadas. A partir de la suma en que el precio de venta exceda el total del costo de la patente aún no amortizado y la depreciación recuperada se los trata como ganancia de capital.

4. Valores mobiliarios:

Las transacciones que se efectúen en títulos y acciones son consideradas en la categoría de ganancias de capital, siempre que no las realicen comerciantes o sociedades que operen en dicho rama.

5. Venta de cuotas sociales:

Se consideran ganancia de capital, el beneficio obtenido por la venta de cuotas de sociedad.

d) ESTADOS UNIDOS (12).

La legislación estadounidense establece las siguientes alternativas para las ganancias de capital.

- 1) Ganancias obtenidas por la venta de bienes que han permanecido en poder del contribuyente por más de seis meses (long-term capital gains).
- 2) Ganancias obtenidas por la venta de bienes que han permanecido en poder del contribuyente por menos de seis meses.

En el primer caso, el contribuyente puede optar entre incluir la mitad de sus ganancias de capital en sus rentas regulares o bien aplicar una tasa uniforme del 25% sobre todas sus ganancias de capital. En el segundo caso, dichas ganancias son siempre tratadas como renta regular.

Se exceptúan del gravamen, las ganancias de capital provenientes de la realización de bienes de una persona fallecida y las obtenidas por la venta de la casa habitación, siempre que el producto se reinvierta en la adquisición de otra vivienda dentro de un período determinado.

(12) Due, John F; "Government Finance", An Economic Analysis, Cap. 10, Illinois, 1954.

SECCION III

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

1. Tratamiento dado a los activos fijos

Señala Due que "uno de los mayores problemas en el campo del impuesto a las ganancias de capital es obtener la separación de las ganancias que realmente lo sean de aquellas que son ilusorias, pues meramente representan la manifestación de un cambio en el nivel general de los precios" (13).

Como veremos, la ley trata esta cuestión en forma limitada. Sólo en los casos de venta de inmuebles y automotores, se ha establecido una deducción adicional del 25% del precio de costo por año, a contar de aquél en que se efectuó la compra o construcción y hasta el 31 de diciembre de 1960 (14).

La aplicación de este porcentaje fijo ha motivado que la deducción no guarde correspondencia con las variaciones registradas en el nivel general de los precios, a medida que retrocedamos en el tiempo.

En el CUADRO I se compara la deducción adicional fijada por la ley con las variaciones del nivel general de precios, y se observa que las citadas deducciones no han compensado el aumento del nivel de precios.

Jarach (15) ataca el concepto de enriquecimiento que tiene dicha ley, pues considera que quien vende al valor actual, no obtiene ganancia alguna, ya que la moneda perdió el valor; y agrega que, luego de pagar el impuesto, la suma de dinero que le queda al contribuyente es inferior al valor del bien que enajenó.

Para Goode (16) no está muy claro que las ganancias nominales de capital deban estar exentas del pago del impuesto, y le parece justificable gravar las ganancias de capital sin efectuar "descuentos por las fluctuaciones de los precios".

Este autor sostiene que el pago del impuesto sobre las ganancias mitigará, en cierta medida, las injustas diferencias que provoca la inflación entre los dueños de activos fijos y los que poseen haberes monetarios fijos y agrega: "desde el punto de vista económico, tanto la aplicación del impuesto sobre las ganancias nominales como sobre las reales tiene la ventaja de reducir los incentivos para la especulación y para falsear las transacciones comerciales corrientes con el objeto de transformar esos ingresos ordinarios en ganancias de capital".

Otra norma establecida para tratar de solucionar el problema de la inflación es la que se refiere al caso de ganancias obtenidas por la venta de inmuebles. El contribuyente podrá optar entre pagar el impuesto o afectar el beneficio alcanzado a la adquisición o construcción de cada habitación propia; la opción se efectuará al escriturar la venta o dentro del plazo de un año a contar de la fecha de firmado el boleto de venta (17). También los que cedan su inmueble con el objeto de destinarlo a la construcción de viviendas en propiedad horizontal (ley 13.512) y reciban en compensación una o más unidades, tienen una alternativa similar a la ya descripta.

(13) Due, John F.; obra citada.

(14) Dto. 11.099/55 y sus modificaciones, art. 16.

(15) Jarach, Dino; "Curso Superior de Derecho Tributario", Cap. XV, CIMA, Buenos Aires, 1958.

(16) Goode, Richard; "Finanzas Públicas en la Argentina", C. E. P. A. L. E/CN, 12/429 Add, 4.

(17) Decreto 14.342/46; Art. 14, T. O. 1960.

CUADRO I - IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES. DEDUCCIONES ADMITIDAS EN LA VENTA DE INMUEBLES Y AUTOMOTORES Y VARIACIONES EN EL NIVEL DE PRECIOS.

Año de adquisición del bien ⁽¹⁾	Deducción adicional % sobre el precio de costo considerando que el bien se venda en el año 1960	Deducción que correspondería de de acuerdo con las variaciones de precios. (% de variación de los niveles de precios de cada año en relación con el de 1960 ⁽²⁾
1946	375	2,208
1947	350	1,823
1948	325	1,547
1949	300	1,206
1950	275	994
1951	250	700
1952	225	552
1953	200	515
1954	175	470
1955	150	410
1956	125	311
1957	100	233
1958	75	147
1959	50	24

(1) Se ha comenzado en el año 1946, aunque el análisis puede efectuarse a partir de fechas anteriores.

(2) Confeccionado en base al índice de precios implícitos del producto bruto. Hasta 1952: "Producto e Ingreso de la República Argentina". A partir de 1955: Boletín Estadístico del Banco Central de la República Argentina.

Evidentemente, en el primer caso hay una discriminación contra los que vendan un inmueble con el objeto de adquirir un departamento o bien una casa de renta y en el segundo caso su trascendencia es limitada, por cuanto se trata de un caso particular.

2. Disolución de sociedades. Distribución de los bienes entre los socios.

Si bien en la ley no existen disposiciones al respecto, mediante el decreto reglamentario de la misma se ha establecido, que están sujetos al impuesto a las ganancias de capital, el mayor valor con respecto a la inversión originario que reciba un socio de una sociedad de personas (incluso de responsabilidad limitada) en ocasión de su retiro ⁽¹⁸⁾.

3. Compensación de quebrantos. Mínimo no imponible.

Se permiten compensar los quebrantos ocasionados por los actos o actividades comprendidos en la ley por el término de 10 años.

También, se permite deducir un mínimo no imponible del beneficio neto. Debido a esta deducción, la tasa proporcional del gravamen se transforma en progresiva, con un rápido aumento al comienzo, para continuar creciendo en forma casi imperceptible en los montos más elevados.

(18) Decreto 11.099/55 y sus modificaciones Art. 19.

Evolución del mínimo no imponible

Años	Mínimo imponible (en m\$n)
1946	4.000. -
1947	6.000. -
1959	25.000. -
1960	50.000. -

4. Legislación comparada

- a) Brasil ⁽¹⁹⁾ - De la ganancia obtenida por la venta de bienes muebles se deducen determinados porcentajes, fijados de acuerdo con el número de años en que el bien ha permanecido en propiedad del vendedor.

La escala de deducciones es la siguiente:

10% si la propiedad es vendida dentro de los 2 años de su adquisición;

15% si la propiedad es vendida entre los 2 y 5 años de su adquisición;

25% si la propiedad es vendida entre los 5 y 10 años de su adquisición;

30% si la propiedad es vendida con posterioridad a los 10 años de su adquisición.

- b) Suecia ⁽²⁰⁾ - Se excluye del gravamen toda ganancia obtenida por la venta de un bien que el contribuyente ha tenido en propiedad por 10 años o más (inmuebles) o por 5 años o más (bienes muebles).

Cuando el bien ha sido poseído durante 7 años o más (inmuebles) o 2 años o más (bienes muebles) pero menos que el período completo anteriormente señalado, se aplica una escala bajo la cual progresivamente disminuye la ganancia sujeta a impuesto.

Dichas escalas son las siguientes:

GANANCIAS OBTENIDAS POR LA VENTA DE INMUEBLES

Años en que el inmueble permaneció en propiedad del contribuyente	Ganancia sujeta a impuesto %
Menos de 2 años	100
de 2 a 3 años	75
de 3 a 4 años	50
de 4 a 5 años	25
de 5 años y más	exenta

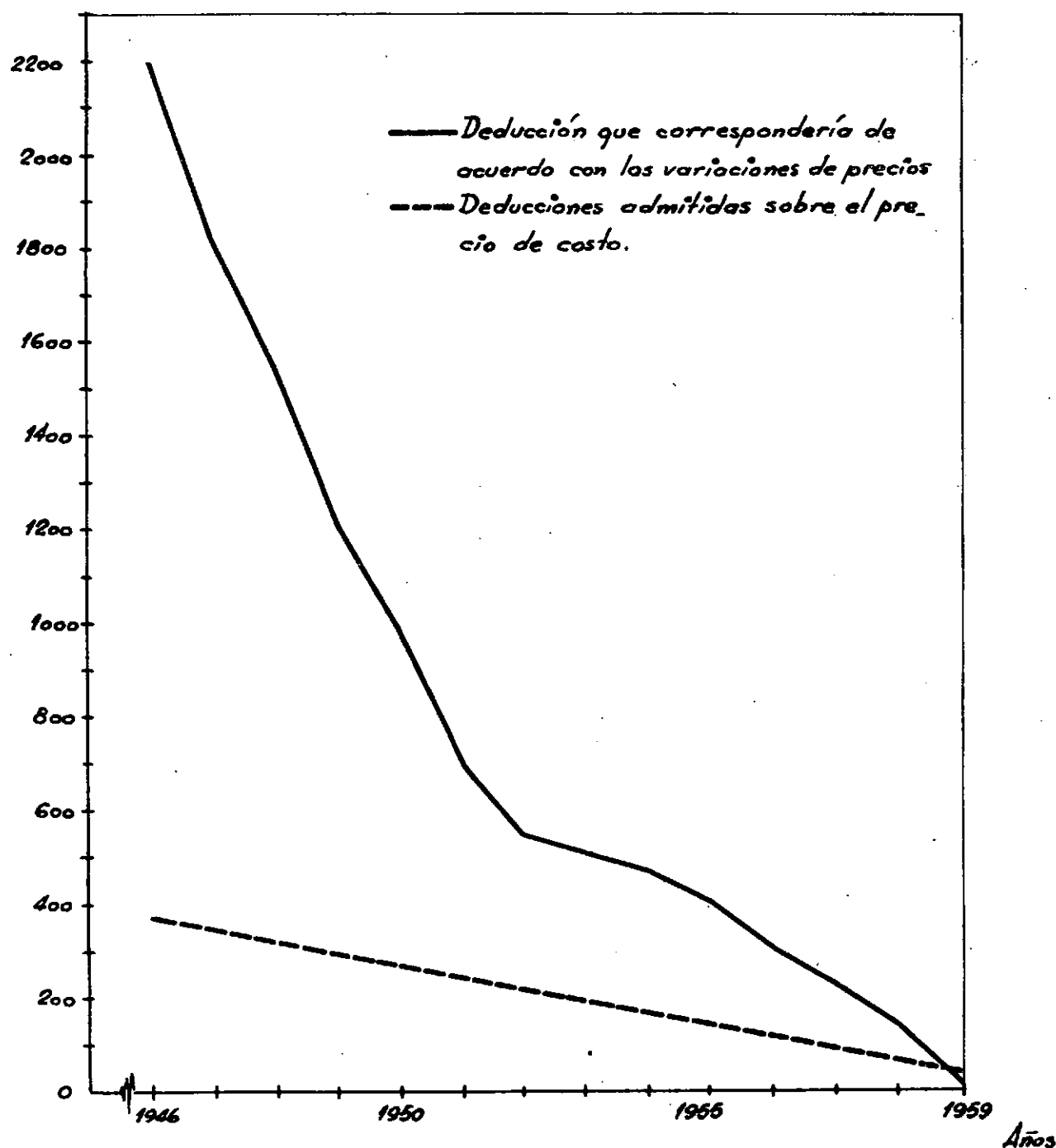
Las pérdidas de capital sólo pueden ser compensadas con los beneficios de la misma

⁽¹⁹⁾ Taxation in Brazil, obra citada.

⁽²⁰⁾ Taxation in Sweden, obra citada.

GRAFICO N° 1.- IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES

**DEDUCCIONES ADMITIDAS EN LAS VENTAS DE INMUEBLES
Y AUTOMOTORES Y VARIACIONES EN EL NIVEL DE PRECIOS**



Fuente: Cuadro I..

categoría o bien con las ganancias de lotería obtenidas en el extranjero.

Teniendo en cuenta que en Suecia el impuesto a los réditos es nacional y local, las pérdidas de capital en el local sólo pueden ser comparadas con ganancias de capital obtenidas en la misma comuna. Esta regla es importante en el caso de inmuebles, por no poder compensarse las ganancias y pérdidas de inmuebles situados en distintas comunas.

En cambio, en el caso de valores mobiliarios, la ganancia o pérdida proveniente de la realización de estos bienes se considera que pertenece a la comuna en que reside el contribuyente, sin tener en cuenta el lugar en que se encontraban depositados dichos valores ni dónde ocurrió la venta.

- c) Estados Unidos ⁽²¹⁾ - Las deducciones permitidas en concepto de pérdidas de capital son muy limitadas. En primer lugar, no son compensables bajo ningún concepto las pérdidas provenientes de la realización de la casa habitación o de otros bienes cuyo objeto no era producir renta.

Con respecto a las pérdidas sufridas por la venta de bienes que han permanecido por más de seis meses en poder del contribuyente, solamente se permite deducir la mitad de tales pérdidas de otras ganancias de capital o bien de otras rentas hasta un máximo de u\$s. 1.000. - por año y por el término de cinco años.

SECCION IV

TASAS DEL GRAVAMEN

1. Evolución de las tasas ⁽²²⁾

Años	Tasa General (%)	Tasa sobre loteos no contemplados en el impuesto a los réditos. (%)
1946	20	No contemplado
1950	20	30
1959	20	40
1960	5	Suprimido

Cabe señalar que al disponerse la brusca reducción de la tasa general, las ganancias provenientes de loteos (que en ciertos casos ya eran tratadas por la ley de impuestos a los réditos) se dejaron de contemplar en este gravamen, para ser incluidos en la ley de impuestos a los réditos.

También se eliminó la disposición que determinaba que los incrementos patrimoniales

(21) Due, John F.; obra citada.

(22) La ley 13.647/49 dispuso que a partir del 1/1/50, todos los beneficios provenientes de la enajenación de inmuebles estaban sujetos al impuesto a las ganancias de capital, ya provinieran o no de operaciones habituales. Estos beneficios estaban sujetos a la tasa del 40% en el caso de que el inmueble se vendiera dentro del año de su adquisición; cuando entre la fecha de adquisición y enajenación hubiera transcurrido más de un año, la tasa del 40% se reducía en un tanto por cada mes que excedía el lapso del año citado. En ningún caso la tasa podía ser inferior al 20%. Pero estas normas no tuvieron aplicación ya que la ley 13.925 del 18/8/50 las derogó desde su vigencia.

de origen injustificado, estaban sometidos a la ley de impuesto a los réditos, pero si la tasa que debían tributar por dicho impuesto fuera inferior al 20% estaban sujetos al gravamen establecido para las ganancias de capital.

2. Legislación comparada

- a) Australia ⁽²³⁾ - Tal como se ha señalado, en Australia no son gravadas las ganancias de capital.
- b) Brasil ⁽²⁴⁾ - Sobre la ganancia sujeta a impuesto se aplica una tasa proporcional del 10%.
- c) Suecia ⁽²⁵⁾ - La tasa aplicada a las ganancias de capital es la misma que la aplicada a los beneficios gravados por el impuesto a los réditos.
- d) Estados Unidos ⁽²⁶⁾ - La ganancia de capital está sujeta a una tasa del 25%, existiendo paralelamente un sistema de opción para el contribuyente ya señalado anteriormente.

(23) "Taxation in Australia"; obra citada.

(24) "Taxation in Brazil"; obra citada.

(25) "Taxation in Sweden"; obra citada.

(26) Due, John F.; obra citada.

CAPITULO CUARTO

IMPUESTO A LA REVALUACION DE ACTIVOS

SECCION I

CONSIDERACIONES GENERALES

La ley 15.272 del año 1960 ⁽¹⁾, fundamentó la revaluación de activos a efectos impositivos y contables en nuestro país.

La sanción fué precedida por un largo debate en el que intervinieron organismos técnicos consultados por el Poder Ejecutivo y diversos grupos de opinión, especialmente empresariales. Tal interés se justificaba pues la disparidad entre los valores de adquisición de los bienes activos y los valores de mercado actualizados provocaría -al ser reajustados sin cambiar el resto de la estructura impositiva vigente- un perceptible descenso de la recaudación fiscal, como contrapartida de un alivio proporcional en la carga impositiva de los contribuyentes alcanzados.

Corresponde, pues, pasar revista a algunos de los principales argumentos esgrimidos en la polémica.

El Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal y la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires se manifestaron contrarios a la adopción de normas que permitieran revaluar impositivamente los bienes activos. Se adujo a ello falta de equidad, puesto que el proceso inflacionario había incidido sobre todos los grupos sociales y, quizá con mayor intensidad, sobre aquéllos que carecían de bienes susceptibles de revaluación. En el despacho de la Facultad de Ciencias Económicas se concluía que podría ser recomendable una revaluación impositiva como parte de un plan total tendiente a lograr equilibrio económico y estabilidad monetaria, pero no como medida aislada.

En el informe sobre el sistema impositivo argentino producido por Goode ⁽²⁾ en 1957

(1) Las normas sancionadas por la ley 15.272 se aplicaron por una sola vez en cuanto a la liquidación del impuesto y el mecanismo de revaluación, pero sus efectos actuales sobre algunos impuestos, especialmente "réditos" y "beneficios extraordinarios" son considerables y se extenderán por el término de diez años a partir de 1959. Tal circunstancia determinó su inclusión dentro del título "Impuestos sobre los ingresos".

(2) Goode, Richard; "Finanzas Públicas en la Argentina", C. E. P. A. L., E/CN. 12/429/Add. 4.

se llega, en base a una ponderación de las condiciones prevalente en el país a esa fecha, a que no eran recomendables normas que permitieran la amortización impositiva de los rubros activos a costos de reposición.

Los juicios favorables se han originado, en general, en los organismos empresariales, quienes alegaban que el proceso inflacionario había desactualizado el valor de los bienes patrimoniales. Como resultado, los balances reflejaban distorsionada la responsabilidad neta de la empresa y la magnitud real de los resultados de cada ejercicio. Correlativamente, sostenían que los impuestos sobre las utilidades estaban gravando resultados afectados por la desvalorización monetaria y, en algunos casos, cuando el resultado positivo del ejercicio se convirtiera en negativo al amortizarse los costos de reposición, podía incidir sobre el capital. Finalmente, se expresaba que la carga impositiva así determinada dificultaba el desenvolvimiento financiero de las empresas.

SECCION II

SUJETO DEL IMPUESTO

Las personas físicas y jurídicas, las sucesiones indivisas y las sociedades en general (3), pueden practicar la revaluación y están sujetas a sus efectos impositivos, contables y también a la obligación de pago del impuesto que resulte.

Con referencia a las sucesiones indivisas la legislación es aquí menos explicativa que en el caso de otros impuestos, pero debe inferirse que la posibilidad de revaluar desaparecería, para las mismas, en el momento de dictarse la declaratoria de herederos o la validez del testamento.

SECCION III

MATERIA IMPONIBLE

Se declaran susceptibles de revalúo los bienes inmuebles y los bienes muebles del activo fijo cuya amortización es admitida en el impuesto a los réditos.

En el caso de inmuebles, éstos deben cumplir la función de bienes de uso pues si se hace profesión habitual de su compra venta, el revalúo no puede recaer sobre los mismos. De la misma manera, la condición de habitualidad en la realización de transacciones inmobiliarias no debe surgir de su inclusión como objeto en el contrato o los estatutos sociales. Las disposiciones reglamentarias incluyen especialmente en el ámbito del revalúo, a los inmuebles que el contribuyente tenga en uso para "su vivienda o el desarrollo de sus propias actividades" aún cuando no debieran considerarse bienes de uso para el impuesto a los réditos. Se excluyen, en cambio, los fraccionamientos de tierra, de más de cincuenta lotes, y los loteos (así llamados cuando reúnen ciertas condiciones contempladas en las normas impositivas vigentes) (4). Por razones vinculadas con la mecánica del impuesto -tal como se verá más adelante- se ha dividido a los inmuebles en dos grandes categorías: a) edificios, construcciones y mejoras; b) valor de la tierra excluidos los bienes del inciso (a), es

(3) Ley 15.272, art. 1.

(4) Dto. 11.098/55 reglamentario del impuesto a los Réditos, T.O. 1960, art. 93.

decir, valor de terrenos y campos.

El revalúo puede recaer sobre todos los bienes muebles o inmuebles admitidos en la ley 15.272 o sobre alguno o algunos de ellos, a opción del contribuyente (5).

Los bienes debían estar inventariados y en condiciones de ser usados, al comienzo del ejercicio en que tuvo lugar el revalúo (6).

CUADRO I - VARIABLES UTILIZADAS EN LA DETERMINACION DEL REVALUO DE BIENES ACTIVOS (Ley 15.272)

Símbolo	Concepto	Definición	Ejemplo
v. o	Valor de origen	Precio de compra, construcción o producción más gastos de compras o instalación	120.000
v. u.	Vida útil (total)	Número de años en que se estimó el uso productivo del bien	10 años
v. u. t.	Vida útil transcurrida	Número de años desde la compra, construcción o producción del bien y la fecha de revalúo	7 años
v. u. r.	Vida útil restante	$v. u. - v. u. t.$	3 años
V. U.	Vida útil (reajustada)	$v. u. + 1/2 v. u.$	15 años
V. U. R.	Vida útil restante (reajustada)	$V. U. - v. u. t.$	$15 - 7 = 8$ años
VI. I.	Valor impositivo inmediatamente anterior al revalúo.	$v. o. \frac{v. u. r.}{v. u.}$	$120.000 \frac{3}{10} = 36.000$
VI. Rs.	Valor residual a la fecha de revalúo	$v. o. \frac{V. U. R.}{V. U.}$	$120.000 \frac{8}{15} = 64.000$
VI. Rs. A.	Valor residual actualizado	VI. Rs. por coeficiente de actualización	$64.000 \times 4,7 = 300.800$
S. R.	Saldo de revalúo	$V. Rs. A. - VI. I.$	$300.800 - 36.000 = 264.800$

(5) Ley 15.272 art. 2.

(6) Ley 15.272 art. 2 inc. 2-a. Idem art. 13: "El contribuyente practicará el revalúo ... con efecto retroactivo al comienzo de su ejercicio fiscal cerrado en el año 1959".

CUADRO II - VALORES RESULTANTES DEL REVALUO DE ACTIVOS, PARA BIENES MUEBLES DE DIFERENTE ANTIGUEDAD.

* Bien amortizable en 10 años

* Valor de origen: 150.000

Valores a la fecha de revaluación: año 1959 (a)					
Bien adquirido	Valor impositivo inmediatamente anterior al revalúo	Valor residual	Coefficiente de actualización	Valor residual actualizado	Saldo de revalúo
	1	2	3	4 = 2 x 3	5 = 4 - 1
1958	135.000	140.000	2,0	280.000	145.000
1957	120.000	130.000	2,7	351.000	231.000
1956	105.000	120.000	3,4	408.000	303.000
1955	90.000	110.000	3,8	418.000	328.000
1954	75.000	100.000	4,3	430.000	355.000
1953	60.000	90.000	4,5	405.000	345.000
1952	45.000	80.000	4,7	376.000	331.000
1951	30.000	70.000	6,6	462.000	432.000
1950	15.000	60.000	9,2	552.000	537.000

(a) Véase Cuadro I.

SECCION IV

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

En el Cuadro I se ha tratado de sistematizar la definición de cada uno de los conceptos enunciados en la ley 15.272. Opinamos que, a pesar de su aparente complejidad, el texto legal ha sabido reducir a normas claras y simples, una materia que es de por sí difícil de legislar debido a la enorme variedad de casos que deben contemplarse.

El mecanismo expuesto en el cuadro comentado debe entenderse como de aplicación a todos los casos típicos. Sin embargo, hay consideraciones de excepción que afectan a cada grupo de bienes y que se enumeran a continuación.

a) Bienes muebles amortizables.

No deben exceder el plazo de vida útil admitido para el impuesto a los réditos (plazo para cuya determinación el organismo de aplicación no dicta normas compulsivas, como se puede ver en el capítulo correspondiente a ese impuesto) (7).

(7) Ley 15.272 art. 2 inc. b. (Véase: Impuesto a los Réditos: Cap. I - Sección 7 - C).

El plazo de vida útil de los bienes muebles amortizables, podrá ser extendido hasta en un 50%.

En los años subsiguientes a 1959, el valor impositivo inmediatamente anterior al revalúo se amortizará normalmente, en base al sistema que se seguía hasta ese momento. El saldo de revalúo, en cambio se amortizará en 10 años a razón del 10% anual (8).

b) Valor tierra en el caso de inmuebles.

Se debe separar del valor atribuible a lo adherido.

A falta de constancias fehacientes, en los inmuebles urbanos se asumirá que la tierra representa un tercio del valor de origen.

El valor de origen es también el valor residual; es decir, que no se admite depreciación sobre la tierra, siguiendo principios contables o impositivos ya tradicionales (9). De tal manera, el saldo de revalúo tampoco será amortizado, circunstancia que hace relativamente menos atractivo el revalúo sobre este tipo de bienes que sobre cualquier otro (10).

Si se revalúa lo edificado, deberá necesariamente revalorizarse la tierra (o viceversa) salvo que: (i) los edificios hayan superado la vida útil limitada por la ley; (ii) que la superficie de la tierra triplique la superficie edificada, en el caso de predios urbanos; o (iii) que se trate de inmuebles rurales. En las tres alternativas enumeradas, la inclusión del valor tierra queda a opción del contribuyente, aún cuando se haya revaluado la edificación.

Además, el coeficiente de amortización aplicable a la tierra no podrá ser menor que el empleado para lo construido sobre ella (11).

c) Edificios, construcciones y mejoras de inmuebles.

Para ser susceptibles de revaluación, no revistarán en el patrimonio del contribuyente por más de 50 años si son de mampostería (o 40 años para otro tipo de construcción) (12).

El alargamiento de la vida útil admitida para los muebles amortizables no es aplicable a este tipo de bienes (13).

Si la construcción se extendió a través de dos o más ejercicios fiscales, se aplicarán coeficientes de actualización diferentes a lo edificado en cada ejercicio, lo que se traducirá finalmente en un índice promedio ponderado (14).

La amortización futura se seguirá rigiendo por las normas impositivas pertinentes, excepto para el mayor valor adquirido (saldo de revalúo), que se amortizará en 10 anualidades iguales (15).

Aquellos tipos de mejoras que comúnmente se separan de los inmuebles para amorti-

(8) Idem, art. 7 inciso b.

(9) Ley 15.272, art. 4 inc. a) I.

(10) Idem, art. 7 inc. a) II.

(11) Decreto (reglamentario) 5.438/60 art. 2, inc. 3.

(12) Idem, art. 2 inc. 3.

(13) Ley 15.272 art. 2 inc. 2) b. Además véase nota (27)

(14) Decreto 5.438/60 art. 2 inc. 3.

(15) Ley 15.272, art. 7 inc. a.

zarse por separado, son considerados bienes muebles a los efectos de este impuesto (alambrados, molinos, ascensores, etcétera) (16).

d) Bienes importados por el contribuyente.

Su valor de origen estará determinado por el importe pagado al tiempo de su introducción al país, incrementado por el saldo impago en moneda extranjera, convertido al tipo de cambio vigente al tiempo del revalúo o asegurado en su momento (17).

e) Hacienda reproductora en explotaciones ganaderas de cría, tambos y granjas.

"... El valor de la hacienda reproductora, incluídas las hembras cualquiera sea su categoría, procedente de compra o propia producción, podrá actualizarse ...;

Los nuevos valores serán determinados sobre la base del ajuste de los promedios de precios obtenidos por el contribuyente en las ventas de 1959 o en su defecto los precios de plaza realizados durante dicho año;

... Por saldo de revalúo se entenderá la diferencia entre la existencia valuada según los nuevos valores y según los precios que el contribuyente aplicaba antes.

... Los reproductores de pedigree o puros por cruce, incluso las hembras, se revalorarán de acuerdo con las reglas aplicables a los bienes del activo fijo" (18).

f) Otras disposiciones especiales.

La deducción adicional del 25% anual a que se refieren las leyes de impuesto a los réditos y ganancias eventuales para la determinación del costo en las ventas de inmuebles, se calculará en lo sucesivo a partir del año siguiente al de revalúo y sobre el valor actualizado (aunque sobre este punto la ley no es aclaratoria) (19).

Los bienes para los cuales no se opte por el revalúo (con excepción de los inmuebles) podrán seguir afectados a las amortizaciones extraordinarias admitidas por la ley 14.789 (20), norma esta última que constituye el antecedente inmediato del revalúo de activos, aunque con alcances mucho más restringidos.

Cuando un bien revaluado se enajena o es dado de baja por desuso, reemplazo u otras causas, la ganancia o pérdida resultará de deducir al precio de venta, la parte aún no amortizada del valor actualizado. La amortización normal y la del saldo de revalúo cesarán desde ese mismo momento (21).

Los valores de actualización no podrán exceder los precios de plaza de los bienes.

La norma legal da libertad al Poder Ejecutivo para establecer en el futuro nuevos coeficientes de actualización siempre que las alteraciones en el nivel de precios así lo justifiquen.

g) Coeficientes de actualización.

Los determinan la ley, de acuerdo a la serie de índices que figuran en el Cuadro III, con la opción para el contribuyente de usar coeficientes menores.

(16) Decreto 5.438/60 art. 2, inc. 5.

(17) Ley 15.272, art. 5.

(18) Idem, artículo 8.

(19) Ley 15.272, art. 11.

(20) Incorporado a la ley 11.682, art. 72.

(21) Ley 15.272, art. 9.

CUADRO III - REVALUACION DE ACTIVOS COEFICIENTES DE ACTUALIZACION Y FLUCTUACION DE PRECIOS

Año de adquisición del bien	Coeficiente de actualización para el revalúo (Ley 15.272)	Índice que correspondería de acuerdo a la fluctuación de precios en	
		Equipo durable de producción	Construcción privada
	1	2	3
1944 y anteriores	30	28,9	28,6
1945	25	25,1	24,2
1946	21	26,6	19,1
1947	18	25,1	13,7
1948	16	17,7	9,5
1949	12	12,7	7,4
1950	9,2	9,8	6,3
1951	6,6	6,7	5,3
1952	4,7	6,3	4,2
1953	4,5	6,1	4,2
1954	4,3	5,8	3,8
1955	3,8	5,2	3,6
1956	3,4	3,7	2,7
1957	2,7	2,6	2,5
1958	2,0	2,0	1,9
1959	1,0	1,0	1,0

FUENTES: Columna 1: Ley 15.272, art. 26; columnas 2 y 3: "Producto e Ingreso de la República Argentina" y "Boletín Estadístico" del Banco Central.

A efectos de que puedan ser comparados, en dicho cuadro se incluyen cifras sobre la evolución de los precios en la producción de equipo durable y construcciones privadas.

h) Legislación comparada.

En Italia se dictaron normas referidas a la revaluación de las existencias y los bienes amortizables, en los años 1927, 1936, 1946, 1948 y 1952. Esta última fijó coeficientes de actualización que llegaban a 40,0 y hasta 248,1 en el caso de bienes adquiridos en 1938 ó 1914, respectivamente.

La reforma de 1952 fue de carácter facultativo.

El revalúo de los bienes amortizables implica también la revaluación de las provisiones anuales para amortización admitidas en el impuesto a la renta. En cambio, el mayor valor adquirido por los bienes no se consideraba sujeto a impuesto ⁽²²⁾.

Las reformas introducidas en Francia por la ley de diciembre de 1959 establecen la revaluación de activos, la que es obligatoria para las grandes empresas ⁽²³⁾.

(22) "Boletín de la Dirección General Impositiva", enero 1960.

(23) Así definidas por la ley cuando sus ventas anuales superaban los 500 millones de francos. "Boletín de la Dirección General Impositiva", febrero 1961.

En Brasil (24) normas dictadas en septiembre de 1956 permitían la revaluación de bienes adquiridos antes del año 1951 en base a la multiplicación del costo original del bien (previo a las amortizaciones) por coeficientes de actualización (25).

Dichos coeficientes iban desde 10 veces el costo, para el caso de bienes adquiridos antes de 1930, hasta 2 para los bienes incorporados en el período 1949/1950.

El monto correspondiente al mayor valor de los bienes revaluados debía aparecer perfectamente separado del valor original, en los libros de contabilidad, y no podía ser amortizado de ninguna manera.

Las principales ventajas impositivas atribuibles a la revaluación fueron: a) el incremento en el valor de los bienes no estaba sujeto al pago de impuestos a la renta; y b) el mayor valor era computable a los efectos de la determinación del capital en el impuesto a los beneficios extraordinarios. En cambio, se creaba un impuesto especial del 10% liquidado sobre el saldo resultante de la revaluación.

SECCION V

TASAS DEL IMPUESTO

El impuesto se liquida en base a una tasa progresiva calculada sobre el 50% del saldo de revalúo obtenido de acuerdo con las normas ya referidas anteriormente.

La incidencia real sobre el total del saldo de revalúo oscila entre el 1,5% para saldos de \$ 300.000. - hasta 4,8% para saldos de \$ 10.000.000. - tendiendo hacia 5% para cifras mayores (26).

El impuesto al revalúo es deducible para la liquidación de los impuestos a los réditos y a los beneficios extraordinarios.

La forma de pago reviste características relativamente novedosas en nuestra legislación impositiva. Si se realiza al contado, se acuerda un descuento equivalente al 15% del monto total del impuesto. En cambio, puede optarse por el pago en cuatro cuotas anuales de 40%, 30%, 20% y 10% el monto del impuesto liquidado.

(24) "Taxation in Brazil", World Tax Series; Cap. 14, pág. 273 y stas.

(25) La legislación creó en varias oportunidades incentivos tendientes a adecuar las cifras de los balances a las modificaciones en el poder adquisitivo de la moneda. Así, las revaluaciones realizadas en el segundo semestre de 1946 y todo el año 1947 estuvieron exentas del pago de impuesto. En 1952 y la primera mitad de 1953 volvieron a ser favorecidas con tasas reducidas. Desde entonces, las revaluaciones realizadas por las empresas vuelven a ser gravadas con el impuesto a la renta. Esa disposición rigió, con algunas modificaciones hasta la aparición de las normas de 1956 que se analizan en el texto. (cfr. "World Tax Series", Taxation in Brazil, Cap. 7, pág. 153 y 154).

(26) 50% del saldo de revalúo

hasta m\$ 150.000. -
de 150.000 a 300.000. -
de 300.000 a 500.000. -
más de m\$ 500.000. -

Impuesto

3%

m\$ 4.500 más 5% s/ exced. límite mínimo
m\$ 12.000 más 7% s/ exced. límite mínimo
m\$ 26.000 más 10% s/ exced. límite mínimo

SECCION VI

EFFECTOS DEL REVALUO

A - Sobre los Balances de las Empresas.

El Cuadro IV permite visualizar rápidamente los efectos que el revalúo produce en los balances de las empresas. Por razones de simplificación estimaremos que los valores de la primera columna (valor impositivo inmediatamente anterior al revalúo) corresponden al valor promedio del activo fijo de una empresa tipo. Se presume que todos los bienes son amortizables y que no hay valor "tierra" dentro de los bienes propios de la empresa. A su vez, el capital contable lo haremos coincidir con el antedicho monto del activo fijo (neto de amortizaciones) suponiéndose que el resto del activo se financia con fondos de terceros.

Comparando las cifras del capital contable previo al revalúo (columna 1) con el capital después de practicado el mismo (columna 4) se ve claramente la liberalidad implícita en los límites fijados por las normas legales ⁽²⁷⁾. El amplio margen existente entre las dos cifras deriva del ensanchamiento permitido en la determinación de la vida útil del bien y de la rápida progresividad de los índices de actualización.

Una planta cuya edad promedio se remonte a 1956 ⁽²⁸⁾ vería multiplicado cuatro veces su capital en 1959. Mientras que una empresa cuyos bienes de uso provienen de 1951 emergería del revalúo con un activo fijo (y un capital, en nuestra hipótesis) quince veces mayor, representando el "saldo de revalúo" el 1400% del capital previo a la actualización.

La reestructuración que se producirá en los balances de las empresas puede motivar cambios en muchos órdenes de la actividad de las mismas, siendo previsible que las relaciones que utilicen el capital actualizado como denominador (por ejemplo: utilidad/capital, ventas/capital, pasivo/capital) sufrirán alteraciones tales que podrían cambiar la actitud de los terceros, de las instituciones de financiación, de los accionistas, e incluso, de los propios directivos, respecto a la empresa.

Posiblemente, el análisis que se hiciera a la luz de los nuevos valores, no alteraría el criterio de los intereses ligados a las empresas para el conjunto de las mismas, pero sí en cuanto al comportamiento diferencial, en beneficio de algunas y en perjuicio de otras.

B - Incidencia del revalúo sobre la liquidación de otros impuestos.

Los saldos de revalúo están exentos de los impuestos a los réditos, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios ⁽²⁹⁾.

Un cálculo sencillo nos dice, como primera aproximación, que sólo en concepto de amortizaciones extraordinarias por el aumento en la valuación de bienes de uso, una sociedad de capital que determina un "saldo de revalúo" de -por ejemplo- m\$N 2.400.000 pagaría 4% sobre esa can-

(27) Se habla de límites por cuanto la ley 15.272 admite una gran elasticidad en la aplicación del criterio más adecuado para el contribuyente dentro de los topes que en él se señalan. Así, en el artículo 2 se hace referencia a la "...vida útil admitida por el impuesto a los réditos, que podrá ser extendido hasta en un 50% ..." y en el artículo 3: "Se actualizará el valor residual de los bienes multiplicándolo por un coeficiente no mayor del que señala la tabla anexa ...".

(28) Se puede suponer que la edad media es el promedio ponderado de la edad de los diversos bienes amortizables componentes del activo fijo.

(29) Ley 15.272, art. 14.

CUADRO IV - INCIDENCIA IMPOSITIVA DEL REVALUO DE BIENES ACTIVOS (Ley 15272) (a)

Saldo de revalúo	A cargo del contribuyente		A favor del contribuyente	
	Impuesto sobre revalúo de activos	Impuesto substitutivo	Impuesto a los réditos	Impuesto a los beneficios extraordinarios
1	2	3	4	5
1.000.000	26.000	45.000	353.000	260.000
10.000.000	476.000	450.000	3.605.000	2.629.000
100.000.000	4.976.000	4.500.000	36.127.000	26.321.000

Saldo de revalúo	Ahorro neto de impuestos		Ahorro neto / Impuesto al Revalúo	
	Considerando beneficios extraordinarios.	Sin considerar beneficios extraordinarios.	Considerando beneficios extraordinarios.	Sin considerar beneficios extraordinarios.
	6 = (4+5) - (2+3)	7 = 4 - (2+3)	8 = 6 / 2	9 = 7 / 2
1.000.000	542.000	282.000	20,9	10,8
10.000.000	5.308.000	2.679.000	11,2	5,5
100.000.000	52.972.000	26.651.000	10,6	5,4

(a) Véase la sección pertinente del texto.

Las cifras han sido redondeadas en algunos casos.

tividad en concepto de impuesto al revalúo y ahorraría 33% en concepto de impuesto a los réditos, a través de 10 años.

Pero el efecto total debería estudiarse considerando la carga que representaría para el contribuyente el impuesto al revalúo y el incremento en la base imponible del impuesto substitutivo, en contraposición al ahorro estimado en las liquidaciones del impuesto a los réditos y a los beneficios extraordinarios. Con ese fin se ha confeccionado el Cuadro IV en el que se determinan los importes imputables a cada uno de los impuestos expresados, para una sociedad de capital, a tres diferentes niveles de "saldo de revalúo".

Los presupuestos utilizados para la estimación de la incidencia sobre los impuestos considerados son los siguientes: (30)

(30) Para determinar el método de análisis se ha tenido parcialmente en consideración el ejemplo dado por el Dr. León Sapolsky en "La Revaluación de la ley 15.272", Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, 1960.

- a) Para el impuesto sustitutivo al gravamen sobre la transmisión gratuita de bienes, se consideró que el "saldo de revalúo" iba a actuar como una adición al capital computable, pero en forma decreciente, debido a las amortizaciones anuales del 10% dispuestas por la ley 15.272. Luego, se liquidó el 1% sobre cada uno de los saldos netos anuales y se acumularon las cifras de los 9 años alcanzados.
- b) En el caso del impuesto a los réditos se partió de la hipótesis de que, a través de 10 años, iban a ser deducibles de las liquidaciones para el impuesto sobre la renta; el total del "saldo de revalúo" (por vía amortización), el incremento en la obligación fiscal proveniente del impuesto sustitutivo y el nuevo impuesto sobre el revalúo. A ese decremento en la base imponible se le aplicó la tasa del 33% que corresponde a las sociedades de capital (sin considerar la tasa que posteriormente se retiene al accionista).
- c) Para el impuesto a los beneficios extraordinarios se estableció que dejaría de ser utilidad imponible y se convertiría en exenta: el 12% sobre el incremento de capital representado por el "saldo de revalúo" a incidir durante 10 años en forma decreciente por efecto de las amortizaciones y, además, la utilidad exenta del impuesto a los réditos en virtud del revalúo (tal como se definió en el punto b). Sobre el acumulado de ambos parciales se aplicó la tasa del 15%, la que parece estar en consonancia con las cifras que surgen de las compilaciones de la Dirección General Impositiva.

En el caso de empresas pequeñas que pagan las tasas mínimas del impuesto analizado surge del Cuadro IV que el ahorro neto de impuestos, a lo largo de un período de diez años, equivale a 21 veces el impuesto al revalúo. En el caso de empresas que pagan las tasas máximas del impuesto al revalúo y no contribuyen con el impuesto a los beneficios extraordinarios, el ahorro será hasta más de 5 veces.

APENDICE
DE
ACTUALIZACION

El presente apéndice, incluye las principales modificaciones introducidas en las leyes impositivas desde el 1o. de enero de 1962 hasta el 31 de diciembre de 1962. Se ha seguido el orden de capítulos y secciones empleado en el texto, para facilitar la rápida consulta de las disposiciones actualizadas.

IMPUESTO A LOS REDITOS

Materia Imponible

Exenciones: A partir del 1o. de enero de 1963, se declaran exentos los resultados obtenidos en la compraventa habitual de acciones, títulos, bonos, debentures y demás valores mobiliarios. (Dto. 11.452/62).

Estructura del Impuesto

a) Deducciones Personales: Las modificaciones habidas en los mínimos no imponibles y cargas de familia, se incluyen en el siguiente cuadro:

	1961 (a)	1962 (b) (en m\$ n corrientes)	1963 (c)
<u>Mínimos no Imponibles</u>			
Para todas las categorías	24.000	36.000	36.000
<u>Adicional de 4a. categoría</u>	96.000	126.000	240.000 (1)
<u>Cargas de Familia</u>			
i) general	8.000	12.000	12.000
ii) cónyugue	8.000	12.000	12.000
iii) hijos y otros	4.000	6.000	6.000
iv) hijos y otros (adicional, cuando éstos excedan de dos)	1.200	1.200	1.200
v) Adicional por cada hijo que exceda de tres	2.400	4.200	4.200

A partir del 1o. de enero de 1961 se admite, en concepto de viáticos y gastos de representación sin comprobantes, la deducción anual de la suma de m\$ n 18.000. -, más el 30% sobre el excedente de m\$ n 240.000. - por año.

Esta deducción pueden efectuarla aquellos contribuyentes que obtengan ingresos no

(1) El adicional de 4a. categoría para 1963, es de m\$ n 126.000, para profesionales, corredores, viajantes, etc. y de m\$ n 240.000. - para los empleados en relación de dependencia.

Fuentes: a) ver texto; b) Ley 16.450; c) Dto. 11.452./62.

inferiores a m\$ 240.000. - en el año y que sean consecuencia del ejercicio de una o varias de las siguientes actividades, previstas en el Art. 60 de la ley 11.682 (t. o. en 1960):

Desempeño de cargos públicos.

Desempeño de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas.

Trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Ejercicio de actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

Ejercicio de profesionales liberales.

La deducción alcanza también - bajo ciertas condiciones - a los contribuyentes de tercera categoría.

- b) Deducciones Reales: A efectos de coadyuvar a la eficaz y pronta suscripción del Empréstito de Recuperación Nacional 9 de Julio - 7% - 1962, se dispuso que los contribuyentes del impuesto a los réditos, podrán deducir el 25% de las sumas destinadas a la suscripción directa de títulos de ese empréstito, siempre que mantengan esa inversión durante un lapso mínimo de tres meses (Dto. 8724/62).

Sociedades de Capital

- a) Desde el 30.9.62 al 15.11.62.

Se suprime el régimen que daba opción al contribuyente para individualizarse (en cuyo caso no se le retenía impuesto sobre los dividendos que cobraba), o mantenerse en el anonimato y sufrir la retención del 8%. A partir del 30.9.62, los dividendos pagados o puestos a disposición, quedaron en todos los casos sujetos a la retención del 8%, eliminándose la opción anterior para el accionista. Además, éste ya no debe incluir estos dividendos en su declaración jurada pero debe, en cambio, computar las acciones dentro del patrimonio declarado para el impuesto a los réditos. Sin embargo, debe señalarse que la retención y pago del 8%, lo hacía la sociedad pagadora, no a nombre propio, sino como agente de retención del accionista (Dto. 8724/62).

- b) Desde el 16.11.62 en adelante.

Se mantiene el régimen anterior, con excepción del pago del 8%, que la sociedad ya no hace como agente de retención, sino como contribuyente directo del impuesto. De tal manera, las sociedades de capital abonan ahora el 33% de las utilidades que obtengan y, además, cuando distribuyan dividendos a sus accionistas deben pagar el 8% sobre los mismos. (Dto. 11.452/62).

Normas aplicables a las empresas

Reserva Legal: A partir de los ejercicios comerciales que se inicien el 1o. de Julio de 1962, se suprime la deducción de las sumas destinadas a reserva legal en las sociedades anónimas (Dto. 11.452/62).

Rebajas por inversiones y regímenes de promoción

- a) En julio de 1962 se dictó el Decreto 7344/62, que introdujo algunas medidas tendientes a incentivar la actividad agropecuaria por medio de desgravaciones impositivas, ampliando las existentes hasta este momento. Las empresas de este ramo podrán deducir:

- i) los subsidios voluntarios que se abonen al personal rural por cada hijo menor de 17 años, y hasta la suma de \$ 2.400. - anuales.
 - ii) el 25% del precio de la primera venta de novillos, cuyo peso promedio de tropa se ajuste a ciertos límites. Esta deducción, podrá realizarse durante los tres ejercicios anuales cerrados o iniciados a partir del 1o. de enero de 1962, a opción del contribuyente.
 - iii) las sumas invertidas en reproductores machos y en hembras de pedigree o puras por cruce; en trabajos culturales de la tierra y en semillas para formar praderas permanentes; en maquinarias, implementos y elementos de tracción y transporte; en instalaciones destinadas a la electrificación de la explotación; en silos; en viviendas para el contribuyente con residencia permanente y para el personal de trabajo y su familia (dentro de ciertos límites de valor).
 - iv) el 50% de las sumas invertidas en mejoras e instalaciones incorporadas a la explotación y en ciertas plantaciones perennes.
 - v) el monto resultante del aumento de la existencia de vientres de ganado, ya sea por compra o retención de la propia producción, siempre que dicho aumento se mantenga durante un período de 3 años como mínimo.
- b) Desde el 1o. de noviembre de 1962, se derogaron las deducciones por incremento de la capacidad productiva, con excepción de las admitidas para las explotaciones agrícolas ganaderas y forestales, y las contempladas en los regímenes de promoción industrial dictados por el Poder Ejecutivo (zonales o por actividad) que continúan vigentes. Es decir, que se derogaron las referentes a: empresas mineras, de transportes, astilleros navales y talleres de construcción y reparación de buques y aviones, explotaciones de pesca e industrias manufactureras.
- Lógicamente, también se derogó la disposición que permitía la transferencia de las deducciones a los accionistas o socios de las empresas anteriormente beneficiadas (Dto. 8724/62).

Tasas

Redúcese la tasa básica del 9 al 8% a partir del 1o. de enero de 1962 (Dto. 11.452/

Penalidades

- a) La Ley 16.450, modificó las penas pecuniarias a partir del 22 de febrero de 1962 en la siguiente forma:
- i) por falta de pago al vencimiento: se aplicará un recargo del 3% mensual calculado sobre el monto del gravamen adeudado.
 - ii) por omisiones negligentes de impuestos: se eliminan las multas por omisión de impuestos.
 - iii) por defraudación: se reduce el límite mínimo de las multas, que ahora se graduarán entre 1 y 10 veces el impuesto en que se defraudó o intentó defraudar al fisco.
- b) El Decreto 6480/62 derogó a partir del 2 de enero de 1963, el régimen de "presentación espontánea", que eximía de todo recargo o multa al contribuyente que se presentara espontáneamente ante el fisco para regularizar su situación. De tal manera, a partir de esa fecha,

al pago de los impuestos atrasados deberá agregarse los recargos o multas que correspondieran.

BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

La Ley 16.450 dispuso las siguientes modificaciones:

- 1) Se elimina el conjunto económico, y se deberá liquidar por "empresa" y no por "explotación". Ya no podrá la Dirección General Impositiva reunir los balances y resultados de dos empresas diferentes, que pertenezcan a un mismo conjunto económico o se hubieran desdoblado para eludir el gravamen.
- 2) Se suprime la disposición que gravaba a los réditos extraordinarios de comisionistas, etc. siempre que su obtención, además del trabajo personal, se debiera a alguna inversión de capital.
- 3) Se tomará el balance al final y no al principio del ejercicio. Se elimina, pues, el cálculo de aumento y disminución del capital en proporción al tiempo. En cambio, si se producen cambios de importancia en el capital, en los últimos 3 meses del ejercicio, la Dirección General Impositiva o los responsables podrán ajustar el capital computable, de acuerdo a los cambios del capital en relación al tiempo.

El Decreto 8724/62 suspende la vigencia del impuesto a los beneficios extraordinarios para los ejercicios comerciales anuales que se cierran en 1962, 1963 y 1964.

GANANCIAS EVENTUALES

Tasas:

Se eleva la tasa, en el caso de los loteos, del 5 al 10% (Dto. 11.452/62).

OTROS IMPUESTOS

Impuesto de Emergencia 1962/64.

Se establece para los ejercicios fiscales 1962, 1963 y 1964, un impuesto de emergencia que se liquidará sobre la base del impuesto a los réditos que corresponda pagar por esos años. La tasa de este nuevo impuesto será del 20% y se podrá deducir en concepto de mínimo no imponible la suma de m\$ 50.000.- anuales (Dto. 8724/62).

Regularización Patrimonial

El 5 de julio de 1962, se dictó el Decreto 6480/62, que permitió la justificación de capitales hasta entonces no declarados en el impuesto a los réditos, y que además estableció una condonación de multas, recargos e intereses punitivos para aquellos contribuyentes que hubieran sido objeto de tales sanciones.

La incorporación de capitales ocultos, se realizó a través del pago de un impuesto especial a los incrementos injustificados de patrimonio, que varía según la siguiente escala:

<u>Incremento patrimonial</u>		<u>Impuesto</u>
(m\$n)		
Hasta	1.000.000	el 5%
De	1.000.000 a 3.000.000	\$ 50.000 más el 7% sobre el excedente de 1 millón.
Más de	3.000.000	\$ 190.000 más el 10% sobre el excedente de 3 millones.

Los beneficios con los que se constituyeron los patrimonios que se justificaron por este decreto, no están sujetos al pago del impuesto a los réditos, ganancias eventuales, beneficios extraordinarios, emergencia (1956/1960), ventas, internos y sustitutivo, que les hubiera correspondido; ni tampoco pueden ser objeto de sanciones (multas, recargos, etc.).

Sobre los capitales ocultos mantenidos bajo la forma de dinero efectivo, no fué necesario pagar el impuesto citado más arriba, sino que bastó la adquisición por la misma suma (y el mantenimiento durante tres meses como mínimo) de títulos del Empréstito Nacional de Recuperación 9 de Julio, para gozar los beneficios del régimen establecido.

TITULO SEGUNDO

IMPUESTO SOBRE LOS PATRIMONIOS

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

INTRODUCCION A LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

En este título se examinan los impuesto que, en una forma u otra, consideran al patrimonio (o parte del mismo) como materia imponible.

Según la clasificación elaborada por Bent Hansen ⁽¹⁾, los impuestos que gravan el patrimonio en nuestro país, pueden ser agrupados de la siguiente manera:

IMPUESTOS AL PATRIMONIO

Objeto Periodicidad	Sobre todo el patrimonio	Sobre parte del patrimonio
PERMANENTES (periódicos)		Impuestos Inmobiliarios Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita
OCASIONALES	Impuesto a la Transmisión Gratuita	Impuesto de Sellos

Aún cuando algunos autores ⁽²⁾ incluyen dentro de los impuestos al patrimonio a los que gravan las ganancias de capital, hemos considerado a estos últimos junto con los impuestos sobre los ingresos ⁽³⁾.

Con respecto al impuesto de sellos, dentro de sus numerosas disposiciones, sólo alguna de ellas hacen referencia a la transmisión de ciertas clases de propiedad, siendo éstas últimas las consideradas en el cuadro.

(1) Bent Hansen: "Aspects of Property Taxation", en "Public Finance", Vol. XV - No. 314 - 1960.

(2) P. ej: René Blancher, "L'impôt sur le Capital", en "Public Finance", N° 314, 1960.

(3) Véase el título primero de esta parte del informe.

El impuesto a la transmisión gratuita ha sido clasificado dentro de los que gravan todo el patrimonio, teniendo en cuenta sus características intrínsecas más que la forma con que se presenta en nuestra legislación positiva. En efecto, como resultado de la vigencia del impuesto sustitutivo, el que grava a la transmisión gratuita sólo recae sobre una parte de los patrimonios.

Se debería analizar en primer término si, en general los gravámenes que consideran el patrimonio como materia imponible son adecuados dentro de la estructura impositiva de un país en proceso de desarrollo. Desde el punto de vista de sus efectos sobre la formación del ahorro, aunque no existe uniformidad de opinión entre los autores, predomina la idea de que no afecta significativamente la formación de ahorros o que, por lo menos, lo hace en menor proporción que el impuesto a los réditos ⁽⁴⁾.

El motivo fundamental para introducir impuestos al patrimonio reside en el deseo de captar la capacidad contributiva, ya sea para gravar más intensamente ingresos no provenientes del trabajo, o por considerar que el patrimonio representa un índice adicional de poder económico por sí mismo. Este último argumento se basa en el posible uso del patrimonio como reserva para contingencias imprevistas, su utilización directa como fuente de gastos futuros y su significado como elemento de posición o influencia social ⁽⁵⁾.

(4) Alan A. Tait: "Death Duties in Britain", en "Public Finance" N° 314, 1960. Ver también: Nicholas Kaldor, "An Expenditure Tax", Londres 1955, pág. 94.

(5) Bent Hansen, art. cit. págs. 201/2.

CAPITULO SEGUNDO

IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

SECCION I

INTRODUCCION

Existe coincidencia entre los economistas con respecto al efecto de un impuesto a la transmisión gratuita, pues se afirma que no es significativa su influencia sobre la formación de ahorro y sobre el esfuerzo para trabajar e invertir, pues los impuestos que se pagan por motivo de muerte "no provocan una reacción de la conducta similar a la que se produce por impuestos que se soportan durante la vida de un contribuyente" (1). Se trata de un gravamen que recae sobre un enriquecimiento no ganado, proveniente de la adquisición de una propiedad sin esfuerzo por parte del beneficiario (2).

Las nociones que hemos comentado parecen tener igual validez para los países subdesarrollados. En efecto, en varias misiones internacionales a países como Chile y El Salvador, se recomendaron incrementos en las tasas vigentes del impuesto a la herencia o transmisión gratuita (3).

De igual modo, varios economistas que analizaron la política tributaria adecuada para países en proceso de desarrollo, se pronunciaron en favor de una fuerte imposición a la transmisión gratuita (4).

En nuestro país, el papel del impuesto a la transmisión gratuita debe ser juzgado,

(1) Nicholas Kaldor: "An Expenditure Tax", Londres 1955.

(2) J. G. Detiger, "Taxes on Property" en "Public Finance" número citado; y Hans Ritschl; "Erbschaftsteuer" en "Handwoerterbuch der Sozialwissenschaften", fascículo 30 - pág. 275.

(3) "Taxes and Fiscal Policies in Underdeveloped Countries", Naciones Unidas, págs. 56/69/70.

(4) Césare Cosciani: "Progressive Taxation in Underdeveloped Countries" en "Banca Nazionale del Lavoro" - Quarterly Review - Diciembre 1960 - pág. 30 y Gerald M. Meier y Robert E. Baldwin "Economic Development - Theory, History and Policy", New York 1957. Estos últimos sostienen que: "Sería deseable introducir un mayor grado de progresividad en el sistema tributario a través del impuesto a la herencia no solo se aumentaría así la recaudación impositiva sino que también se actuaría en contra de la distribución muy desigual del ingreso y la riqueza al impedirse que la concentración de las fortunas fuera transmitida de una generación a otra. Tal impuesto también contribuiría a la igualación en el régimen de tenencia de la tierra en la medida en que una parte de la tierra fuese vendida para satisfacer el impuesto a la herencia devengado."

además, como elemento fundamental de un sistema integrado de impuestos personales. Con ciertas limitaciones, antes de octubre de 1950, podía considerarse que el régimen tributario reunía las condiciones básicas para calificarlo integrado; pero, posteriormente, se lo transformó en un sistema de características esencialmente reales. En el caso concreto del impuesto a la transmisión gratuita, el cambio implicó la exclusión de las inversiones en acciones de la materia imponible en dicho gravamen y la creación del impuesto sustitutivo. Cabe mencionar aquí que países menos desarrollados que el nuestro han dado pasos concretos para tener un sistema integrado. Tal el caso de India y Ceilán (5).

Existen dos formas de imposición de las herencias: la global, que considera como hecho imponible el monto total de lo transmitido y la que grava el valor de la hijuela transmitida.

En términos generales, el sistema global no toma en consideración el grado de parentesco de los beneficiarios respecto al causante o donante; mientras que el de hijuelas, gradúa la tasa en función de aquellas características.

En el primer sistema se permite deducir generalmente los gastos ocasionados por el entierro y las deudas del causante, para llegar a la materia imponible partiendo del total del acervo hereditario (6).

Se ha criticado dicho método por considerarse que no toma en cuenta la capacidad contributiva del heredero (7) y porque no se adecúa a la fuerte tendencia psicológica que une el sentido de propiedad con el de familia, lo que justificaría la diferenciación de tasas tributarias según el grado de parentesco (8).

Por su parte, el impuesto por hijuelas también es atacado en sus fundamentos. Se dice, así, que las herencias se reciben a los cuarenta años, en promedio, y que a esa edad ya se ha gozado de muchas de las ventajas de tener parientes de mayor fortuna. De este modo, no habría motivo adicional para otorgar mayores facilidades a los herederos más cercanos. A ello puede agregarse que, en caso de quererse utilizar el impuesto a la transmisión gratuita como instrumento de redistribución, el sistema de hijuelas resulta poco efectivo, pues tiende a fomentar la concentración (9).

Analizando la legislación comparada, se observa que el sistema que grava las hijuelas predomina en Europa Continental, mientras que en los países anglosajones, se ha tendido a la adopción del sistema global (10). En efecto, en Gran Bretaña, desde 1949, existe solamente el gravamen sobre el total del acervo hereditario (Estate Duty) habiéndose suprimido en dicho año los gravámenes que alcanzaban la hijuela recibida por el beneficiario (Legacy and Succession Tax)

En los EE. UU., el gobierno federal impone un tributo sobre el acervo total; además, existen impuestos sucesorios en todos los estados, con la excepción de Nevada. En la mayoría de los estados existen impuestos sobre la hijuela y, en los restantes, se aplica el sistema que grava el acervo total (11).

En el Canadá existe un sistema mixto en el orden federal, es decir, existen tasas pro-

(5) N. Kaldor: "Indian Tax Reform" - Report of a Survey (Ministry of Finance). Delhi 1956.

(6) Hans Ritschl, art. cit.

(7) Richard Buechner: "Impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes" en Tratado de Finanzas (Obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark) Bs. As. 1961, pág 564 y sig.

(8) J. G. Detiger, art. cit.

(9) Alan A. Tait, art. cit., pág. 360.

(10) William J. Shultz, "Inheritance Taxation", pág. 45, en Encyclopedia of the Social Sciences, vol. VIII.

(11) J. Due, "Government Finance", Homewood, 1954, pág. 355. Señala dicho autor, además, que en casi todos los estados del primer grupo se encuentran impuestos complementarios sobre el acervo total.

gresivas sobre el acervo total y otras que también se gradúan conforme al grado de parentesco de los beneficiarios (12).

En Alemania, el gravamen se aplica sobre las hijuelas. Se han establecido las cinco categorías siguientes: cónyuge é hijos; nietos; ascendientes y hermanos; yernos y nueras, suegros, sobrinos, y otros (13).

En Francia, se distinguen dos grupos de categorías la sucesión en línea recta o entre cónyuges y la sucesión a favor de colaterales o personas que no sean parientes del causante.

Para la primera categoría existen deducciones que se aplican sobre el monto total de la sucesión, teniendo en cuenta el número de los hijos vivos o representados del fallecido. Dentro de la segunda categoría, existen las siguientes subdivisiones: hermanos, colaterales hasta el cuarto grado; otros parientes y extraños (14).

La evolución experimentada en Suecia es opuesta a la de Gran Bretaña; en 1958, el parlamento sueco aprobó una ley que dejó sin efecto el sistema dual (impuesto al acervo total y gravamen sobre el monto de la hijuela) y dejó en vigor sólo el tributo que grava lo recibido por cada heredero.

En nuestro país, tanto la ley nacional como las distintas leyes provinciales (15) han adoptado el sistema que grava el valor de la hijuela.

Ha habido tentativas, sin embargo, de implantar un impuesto sobre el acervo total en nuestro país. Así, en 1923, la Ley Impositiva de la Provincia de Buenos Aires, introdujo tasas a liquidar sobre el monto total de la sucesión. El año siguiente, la provincia de Corrientes adoptó igual criterio. Planteada en ambos casos la constitucionalidad de dichos gravámenes, la Corte Suprema se pronunció en contra de su validez. Posteriormente, en 1932 y en 1934, el Dr. F. Pinedo presentó sendos proyectos de ley tendientes a introducir el impuesto global con vigencia en todo el territorio de la Nación para ser aplicado conjuntamente con los impuestos provinciales. Dichos proyectos fueron rechazados en el Congreso (16).

(12) J. Dus. op. cit.

(13) Willi Albers: "Vermögensbesteuerung-Rapport Allemand" en "Public Finance", número citado.

(14) René Blancher, "L'impôt sur le Capital-Rapport Français" en "Public Finance", N° cit., page. 278/81; y Henry Laufenburger, "Finanzas Comparadas", México 1951.

(15) Serie de estudios sobre "Política Fiscal en las Provincias". Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1960/61.

(16) Carlos M. Giuliani Fonrouge, op. cit., págs. 131/33 y 160/63.

SECCION II

OBJETO Y SUJETO DEL GRAVAMEN

Como lo indica su nombre, el impuesto que comentamos grava, no solamente las herencias, sino también las demás transmisiones a título gratuito, es decir, las donaciones y legados (17).

Al incluirse a las donaciones dentro del campo de la imposición, se ha resuelto en forma adecuada - en lo que respecta al hecho imponible - un problema importante en la estructura de este impuesto. En efecto, la posibilidad de que se evada el impuesto a la herencia, adelantando en forma de donaciones parte del monto a transmitir, ha sido materia de preocupación en muchos países.

Podemos citar el caso del Reino Unido, donde el impuesto sólo se abona sobre las donaciones efectuadas en el período de los cinco años anteriores al fallecimiento. Para evitar la evasión, parecería necesario ampliar la imposición de las donaciones; sin embargo, en 1960 se les otorgó un tratamiento más favorable (18).

En Suecia existe un impuesto especial a las donaciones, que se aplica a toda transferencia que en caso de muerte estuviera sujeta al impuesto a la herencia. Además de la obligación de pagar este tributo en caso de donaciones efectuadas hasta 10 años anteriores al fallecimiento del causante, existe la obligación de incluir dichas donaciones en el monto imponible, a efectos de determinar la tasa progresiva del impuesto que se abona al fallecer el causante (19).

En los Estados Unidos (Gobierno Federal), Canadá, Bélgica, Francia y los Países Bajos, existen impuestos especiales sobre las donaciones, mientras que en Alemania, éstas caen dentro del ámbito del impuesto a la herencia.

En la ley nacional, existe, además, una disposición para evitar operaciones simuladas tendientes a evitar el impuesto; en efecto, el art. 10. de la ley 11.287 establece que "toda transmisión de bienes raíces a título gratuito u oneroso que se hubiere hecho a favor de personas que por el ministerio de la ley llegasen a ser herederos o legatarios del enajenante, se considerará a los efectos de esta ley, como anticipo de herencia o legado y quedará sujeta al pago de impuesto".

Conforme con las normas legales, son sujetos del impuesto los herederos, legatarios y donatarios (20).

(17) La Ley N° 11.287 dispone en su art. 1° : "Todo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registro que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación estará sujeto cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante en caso de transmisión por fallecimiento, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación." Se ha criticado la redacción de este artículo, porque en lugar de referirse a la herencia misma, parece querer significar que el acto jurídico que exterioriza la transmisión gratuita constituye el hecho imponible. Dino Jarach. ("Curso Superior de Derecho Tributario" - Tomo 2 - pág. 406/8) explica este hecho por el deseo del legislador de aplicar la ley vigente al exteriorizarse la transmisión con efecto retroactivo a la fecha del fallecimiento del causante.

(18) Alan A. Tait, art. cit. pág. 352.

(19) "Taxation in Sweden", World Tax Series, Harvard Law School, págs. 112/114 y 129/131.

(20) En el caso de los legados llamados libres de impuestos (para el beneficiario) se presenta una situación especial. Según D. Jarach, (op. cit. pág. 436/8), el impuesto debe calcularse sobre el legado más el importe del impuesto resultante y esta suma puede ser deducida del haber hereditario a los fines impositivos, ya que, en caso contrario, se pagaría sobre un enriquecimiento no obtenido. Los Tribunales de la Capital Federal tendieron a aceptar esta doctrina. Carlos M. Giuliani Fonrouge sostiene, sin embargo, que esta cláusula (libre de impuestos) es una carga impuesta al heredero, sin consecuencia de orden tributario. ("Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes" en "Impuestos, Teoría y Práctica de su aplicación" Tomo II - pág. 138).

Las exenciones pueden clasificarse en 3 categorías principales: (21)

- a) según el sujeto;
- b) según el destino de los fondos;
- c) según la naturaleza de los bienes.

Al grupo a) pertenecen las siguientes:

1. Las sucesiones y donaciones que no excedan de m\$ 500.000. - efectuadas a favor de padres, hijos, esposos y otros ascendientes y descendientes en línea recta;
2. Las transmisiones a favor del gobierno nacional, las provincias o las municipalidades, con destino a la construcción o sostenimiento de hospitales, asilos o establecimientos de asistencia social o de instrucción pública;
3. Las donaciones de bienes muebles ubicados en la Capital Federal o territorios nacionales, hechas a favor del Estado Nacional. Puede señalarse que esta exención rige únicamente para el Estado Nacional, mientras que la anterior se aplica también a los gobiernos provinciales o municipales.

Dentro de la categoría b) pueden indicarse las siguientes exenciones:

1. La transmisión de bienes inmuebles a título gratuito en la Capital de la República, cuando sean donados con destino a la residencia de las legaciones de países extranjeros y siempre que ofrezcan reciprocidad;
2. Las herencias, legados y donaciones de asistencia social, caridad y beneficencia, siempre que los importes respectivos se destinen a los fines de su creación y en ningún caso, se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios.

Las exenciones del grupo c) son las siguientes:

1. La transmisión de viviendas comprendidas en el régimen especial estatuido por Decreto 11.157/45 (ratificado por Ley 12.921) por muerte de su propietario, siempre que los herederos fueren los comprendidos en el Art. 3545 del Código Civil.

(El Decreto 11.157/45 creó el régimen de la Administración Nacional de la Vivienda, a fin de fomentar la construcción de viviendas económicas. La exención se aplica cuando los que hereden son ascendientes o descendientes legítimos o naturales, el cónyuge supérstite o de más parientes dentro del sexto grado).

2. La transmisión de las propiedades a que se refiere la Ley 9677, en caso de muerte y cuando se trate de herederos directos. Cuando se trate de colaterales, la exención se limitará al 50%. (La Ley 9677 es la que creaba la Comisión Nacional de Casas Baratas con el propósito también de propender a la construcción de viviendas populares).

3. La transmisión del "bien de familia", por causa de muerte, cuando tenga lugar en favor de las personas mencionadas en el Art. 36 de la Ley 14.394 y siempre que no resultare desafectado dentro de los cinco años de operada la transmisión. El indicado artículo de la Ley 14.394 aclara que entiende por familia a la constituida por el propietario y su cónyuge, sus ascendientes o descen-

(21) Carlos Giullani Fonrouge, art. cit. pág. 141/42.

dientes o hijos adoptivos o en defecto de ellos, sus parientes colaterales hasta el tercer grado de consanguinidad que convivieran con el constituyente.

4. La transmisión de títulos, cédulas, bonos y valores similares nacionales, provinciales o municipales.

A los tres grupos indicados podemos agregar:

Las transmisiones (cualquiera fuera el beneficiario) que no excedan de m\$ 50.000. - (Esta disposición fue introducida por la Ley 15.798 sancionada el 28.12.1960).

De la exención establecida para las donaciones a favor de entidades civiles de asistencia social o beneficencia, quedan expresamente excluidas aquellas que tengan características jurídicas de sociedad anónima u otra forma comercial o las que obtuvieren sus recursos, total o parcialmente, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos u otras similares. (art. 7° Ley N° 11.287).

Para la determinación del monto imponible no se computan, además, las acciones emitidas por sociedades alcanzadas por el Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes. En lo que respecta a la legislación comparada, pueden indicarse las siguientes normas:

- a) Se eximen transmisiones de monto reducido: Reino Unido: £ 3.000. -; Suecia: Crs. 1.000. -; EE. UU.: u\$s 60.000. -; Alemania: DM 1.000. - En Suecia, las transmisiones de monto superior a Crs. SS. 1.000. - están sujetas al gravamen por la suma total.
- b) Se tiende a favorecer el núcleo familiar; Suecia; exenciones de Crs. SS. 40.000. - a favor del cónyuge; de 6.000. - a favor de los hijos. Este último importe se incrementa en Crs. 2.000. - por cada año que falta hasta los 21 años. Alemania: a favor del cónyuge con hijos: DM 250.000. -; a favor del cónyuge sin hijos o de los hijos: DM 30.000. -
- c) En determinadas condiciones se establecen excepciones cuando se transmiten objetos de valor científico, cultural o histórico (Suecia, Reino Unido, ⁽²²⁾ Alemania).
- d) No se gravan donaciones efectuadas a favor de instituciones de carácter religioso, de caridad y educacional (Estados Unidos), a favor del Estado y de determinadas instituciones de caridad (Suecia), en beneficio de instituciones de bien público en general y partidos políticos (Alemania).

Además del parentesco con el causante, en doctrina se ha recomendado frecuentemente considerar otras condiciones personales de los herederos; se ha hablado, así, de una tercera progresión en base a tasas impositivas mayores según el patrimonio (anterior a la herencia) del beneficiario. En la práctica, resulta compleja la administración de tal sistema; ésta ha sido la razón de que la diferenciación introducida en la ley alemana en 1919, fuera dejada sin efecto en 1923. ⁽²³⁾

Vinculado con lo anterior, debemos mencionar al economista italiano Rignano, quien propuso que "el impuesto a la riqueza heredada sea graduado de acuerdo con el número de veces que un patrimonio ha pasado - por causa de muerte - de la posesión de una persona a la de otra". ⁽²⁴⁾

(22) Se establece como condición para acogerse a la excepción, la de mantener dichos objetos dentro del Reino Unido, conservarlos y dar facilidades a la Tesorería para su inspección. En caso de venta posterior deben tributar el gravamen, a menos que la venta se realice a la National Gallery o institución similar. (Taxation in the U.K., pág. 78/9).

(23) H. Ritschl. Art. cit. pág. 278. A Tait y J.G. Detiger. Art. Cit.

(24) Hugh Dalton: "Principios de Finanzas Públicas", Buenos Aires 1948, pág. 130.

Dentro de la legislación comparada, la situación subjetiva del beneficiario sólo es tenida en cuenta en casos aislados. Puede indicarse el ejemplo de la ley francesa, que tiene en cuenta el número de hijos a cargo de una viuda. (25)

En la ley nacional, existe una disposición sobre transmisiones sucesivas que establece que "si ocurriese una nueva transmisión en línea recta por causa de muerte, de bienes que habiendo pagado el impuesto sucesorio no hubiesen salido del dominio del que pagó el impuesto dentro de un plazo de 5 años, se disminuirá el impuesto a esos mismos bienes en un 10% de su monto por cada uno de los años completos que falten para cumplir los 5 años. (26) Una disposición similar existe en la ley del Reino Unido. (27)

Esta norma está, en principio, en contra de las ideas de Rignano. Sin embargo, cabe tener presente que sólo se aplica en caso de transmisiones sucesivas dentro de un tiempo corto (5 años).

SECCION III

ESTRUCTURA

A - Momento de Vinculación

El principio aplicable en nuestro país es el de la territorialidad. Esto significa que los bienes están sujetos al gravamen según la jurisdicción en que están situados.

En nuestro país, ha sido materia de discusión doctrinaria y de fallos de los tribunales, la situación de las acciones o cuotas sociales. Por un lado, se ha defendido el principio de la radicación económica de los bienes, lo que implica que están sujetos a la imposición de los bienes de la sociedad y no ésta. (28)

En cambio, la Corte Suprema ha sostenido el principio del domicilio, o sea, que las acciones están sujetas para la aplicación del impuesto a la transmisión gratuita, al lugar en que la sociedad tenga su domicilio. (29)

En la legislación comparada, la regla más frecuentemente aceptada es la de la residencia del causante. Sin embargo, este principio general exige en la práctica ciertas modificaciones. Así, por ejemplo, los bienes inmuebles son gravados, en general, en el país donde están situados. (30)

En la República Federal Alemana se distingue la obligación impositiva general, de la limitada.

La primera se aplica a los residentes en Alemania, para quienes la imposición recae sobre el total del acervo hereditario; en cambio, la obligación impositiva limitada es la que rige para las personas no residentes, por la parte del patrimonio situado en Alemania.

Esto significa que está sujeto a la imposición el llamado patrimonio interno (capital

(25) A. Tait, art. cit. Véase también algunas disposiciones de la ley sueca comentada anteriormente.

(26) Ley N° 11.287 - art. 3°.

(27) Taxation in the U.K., op. cit. pág. 82.

(28) Dino Jarach, op. cit., págs. 439/440.

(29) Caso "Liberti, Atilio César (suc.) s/ inscripción", cit. en Dino Jarach, op. cit. pág. 440.

(30) R. Buechner, art. cit., pág. 568/69.

agrícola forestal o inmobiliario alemán, patrimonio de una empresa situada en Alemania, participaciones en la misma y créditos reales contra bienes situados en dicho país). (31)

En Suecia, el impuesto a la herencia, se aplica en forma ilimitada, es decir, a bienes situados o no en Suecia, ya se trate de ciudadanos suecos (residentes o no) o de residentes en Suecia (ciudadanos o no). Cuando se transmiten bienes que no sean de causantes, ni residentes, ni ciudadanos suecos, el impuesto se aplica a los inmuebles ubicados en Suecia; a la propiedad mueble perteneciente a una empresa sita en Suecia (incluyendo acciones de sociedades), al derecho de uso y goce de tales propiedades (incluyendo regalías) y a las acciones de sociedades suecas, aunque la empresa no esté radicada en dicho país. (32)

En los Países Bajos, el impuesto a la herencia y a las donaciones se aplica, en principio, a los causantes que residan en dicho país en el momento de la transmisión, pero existen disposiciones que extienden el ámbito de la imposición a personas de nacionalidad holandesa por el término de 10 años, desde el momento en que dejaron el país (disposición que tiene por objeto evitar la evasión del gravamen). Existe además, un impuesto a la transferencia (tasa proporcional del 6%) que se aplica en bienes adquiridos por donación o sucesión, cuando tales bienes están económicamente vinculados a los Países Bajos. (33)

B - Determinación de la Base Imponible

En la ley nacional, para llegar al monto sobre el cual se ha de liquidar el gravamen, se establece que del activo neto se deducen los gananciales que corresponden al cónyuge supérstite y las deudas a cargo del causante. (34)

En lo que respecta a las deudas, en general se permite deducirlas, salvo las declaradas pagables después de la muerte del causante a favor de los herederos, donatarios, legatarios o personas interpuestas. (35) La ley aclara que se considera persona interpuesta al padre, madre, hijo, descendiente o cónyuge de los herederos, donatarios y legatarios del causante.

La disposición anterior se debe a la necesidad de evitar la evasión del impuesto por medio de la constitución de deudas a favor de los beneficiarios.

Con idéntico propósito de evitar actos simulados para eludir el pago del impuesto, se establece que "toda transmisión de bienes raíces a títulos gratuito u oneroso que se hubiere hecho a favor de personas que por el ministerio de la ley llegasen a ser herederos o legatarios del enajenante, se considerará a los efectos de esta ley, como anticipo de herencia o legado y quedará sujeto al pago del impuesto". (36) En esta disposición se mencionan las transmisiones aún a título oneroso para evitar que se eluda el impuesto.

Puede considerarse que las disposiciones de la ley nacional en el campo no son muy detalladas; la ley (Código Fiscal) de la Provincia de Buenos Aires contiene normas más específicas).

Así, por ejemplo, se considera que la transmisión se realiza a título gratuito si se la hace a título oneroso a favor del cónyuge, de los descendientes, del cónyuge de los descendientes y de los descendientes del cónyuge; de igual modo, se presume que existe transmisión gratuita cuando ascendientes y descendientes constituyan una sociedad, (admitiéndose prueba en contrario si los des-

(31) *Ibid.* y *Bewertungsgesetz* (ley de valuación) art. 77. (Textausgabe C. H. Beck'sch Verlagabuchhandlung - Munich y Berlin 1953).

(32) "Taxation in Sweden", op. cit. págs. 136/7.

(33) J. G. Detiger, art. cit., pág. 291.

(34) Art. 8 Ley 11, 287.

(35) Art. 9 Ley 11, 287.

(36) Art. 1 Ley 11, 287.

cendientes demuestran la propiedad efectiva de sus aportes) (37).

De conformidad con la ley nacional, tampoco se permite la deducción de los gastos causídicos funerarios.

Son deducibles, en cambio, los bienes gananciales del cónyuge pues éstos constituyen bienes propios del heredero y no forman parte de la masa hereditaria.

En lo que respecta a la deducción del pasivo, como norma general debe deducirse en primer lugar de los bienes gananciales (38). En caso de tener bienes en distinta jurisdicción, se prorratean en base al valor de los bienes situados en cada una de ellas.

En la ley sueca, a diferencia de lo indicado anteriormente, se permite la deducción de los gastos funerarios y del costo de la preparación del inventario de la sucesión.

En el Reino Unido, se permite deducir gastos funerarios (razonables) y las deudas (legalmente exigibles) del causante, pero no se autoriza deducción alguna por gastos de administración de los bienes situados en el Reino Unido.

Una disposición similar a la anterior contiene la ley holandesa. Esta establece, además, ciertas presunciones que equiparan determinados actos a los que están sujetos al impuesto a la herencia; tal el caso de las donaciones efectuadas dentro de los 180 días anteriores a la muerte del donante.

En nuestra legislación, con respecto a la determinación del monto imponible, se debe tener en cuenta la exclusión de las acciones sujetas al impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes (39).

C - Valuación

Existen determinadas normas que establecen en la ley nacional, los valores que deben considerarse en cada caso. Así, para bienes inmuebles, debe establecerse una valuación especial practicada por la Dirección General Inmobiliaria, si se trata de bienes ubicados en la Capital Federal (40).

Si dichos bienes se encuentran en los territorios nacionales, se adopta la valuación del impuesto territorial.

Cuando se haya practicado tasación especial por perito designado en el juicio, se admite este valor si es superior a la valuación.

Si dentro de tres años posteriores al pago del impuesto y antes de la inscripción en el Registro de la Propiedad se venden o tasan los bienes, dicho pago se considera provisorio y se liquidará el gravamen sobre el valor de la venta o de la tasación, en forma definitiva. El de la tasación se aplica sólo si es mayor que el valor dado por la contribución inmobiliaria.

(37) Dino Jarach, op. cit. págs. 415/17. Con respecto a la prohibición de considerar deudas a favor de beneficiarios, acota Giuliani Fonrouge (art. cit. págs. 149/50) que "Ciertas leyes (Prov. de Bs. As.) no permiten probar la existencia real de la deuda Empero, la Corte Suprema, en 1946, declaró la inconstitucionalidad de la norma fiscal respectiva de manera, que si la deuda puede acreditarse en debida forma, es computable".

(38) Carlos M. Giuliani Fonrouge, art. cit., pág. 151.

(39) Véase Ley 11.287, art. 11.

(40) Dino Jarach, op. cit., indica al respecto que no se especifica cómo ni con qué criterio se practica esta valuación especial. "Por lo tanto, todo ello se deja librado al criterio técnico de la repartición encargada de establecer esa determinación de valor". (pág. 428).

En el caso de venta judicial, el impuesto en todos los casos se liquidará sobre dicho valor. Cuando no exista venta judicial, los bienes muebles deben ser tasados por perito designado judicialmente (41).

Si correspondiese incluir dentro del acervo las acciones o títulos, la ley dispone la utilización del valor venal.

En el caso de transmisión de fondos de comercio (o cuotas partes del mismo) se debe practicar un balance especial. En este caso, es de gran importancia la determinación del valor llave, pero en la ley nacional, no existen disposiciones específicas sobre la materia.

Las disposiciones sobre valuación de los bienes son, en general más detalladas en la legislación comparada que en la ley nacional.

En el Reino Unido, los bienes se valúan al precio que se lograría por la venta en el mercado. Las acciones y títulos que se negocian en bolsa se valúan al precio vendedor (cotización cierre) más un cuarto de la diferencia entre dicho valor y el precio comprador. En el caso de acciones y títulos que no se coticen en bolsa y que no han sido vendidas en cantidad suficiente para considerar dichas ventas como base de estimación, la valuación debe tener en cuenta los siguientes factores: rendimiento esperado de los dividendos, ganancias futuras, naturaleza y perspectivas de la empresa, ganancias anteriores y situación financiera corriente.

En Suecia, los valores que se negocian en la bolsa se valúan al precio de cotización, siempre cuando éste sea equivalente al precio que se recibirían en condiciones normales de venta. Para valores que no cotizan en bolsa se aplica la regla de determinar el precio que se obtendría en condiciones normales de venta. Debe señalarse que esta norma, no se aplica en cambio, en el caso de otros bienes muebles, pues, a diferencia de lo que ocurre para la valuación del impuesto al patrimonio, se debe tener en cuenta el valor de venta en caso de liquidación.

SECCION IV

TASAS

Hasta 1956 se produjo en la legislación nacional una acentuación del carácter progresivo de las tasas legales. Hay que tener en cuenta, sin embargo, que el Poder Judicial limitó en forma constante la aplicación integral de las tasas. En efecto, en forma reiterada impuso límites máximos a las tasas de tributación. Se sostuvo que un porcentaje superior al 33% (tasa media) sería inconstitucional por violar la disposición sobre la prohibición de confiscar bienes. Durante algunos años se aplicó este límite sólo para las personas residentes en el país, autorizando una tasa máxima del 50% en el caso de ausentes (42).

Posteriormente, en 1956, se estableció que el límite del 33% se aplicaba tanto al caso de beneficiarios del país como del exterior (43).

Cuando existen bienes en distintas jurisdicciones, el monto imponible se determina en base al valor de todos estos bienes a los efectos de establecer la tasa a aplicar. La tasa se aplica

(41) Art. 10, 11 y 12 de la Ley 11.287.

(42) P. ej.: Caso Fernández Aguilera, su sucesión - Rev. La Ley - T. 52, pág. 439.

(43) Caso Ocampo, Carlos Vicente, su testamento - Fallo del 2/3/56 publicado en la Rev. La Ley del 2/5/56.

**CUADRO I: ARGENTINA: IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES.
TASAS Y ESCALAS VIGENTES SEGUN LAS DIFERENTES LEGISLACIONES.**

(a) Ley 4855 (año 1905)

GRADO DE PARENTESCO	Monto de la hijuela (pesos moneda nacional)					
	de 1 a 10.000	de 10.001 a 50.000.	de 50.001 a 100.000	de 100.001 a 250.000	de 250.001 a 500.000	más de 500.001 a 1.000.000
	Tasas Porcentuales					
Línea recta y esposos	1,00	1,25	1,50	1,75	2,00	2,50
Colaterales 2º grado	4,00	4,50	5,00	5,50	6,00	7,00
" 3º "	5,00	5,50	6,00	6,50	7,00	8,00
" 4º "	6,00	6,50	7,00	7,50	8,00	9,00
" 5º "	7,00	7,50	8,00	8,50	9,00	10,00
" 6º "	8,00	8,50	9,00	9,50	10,00	11,00
Demás parientes y extraños	10,00	10,50	11,00	11,50	12,00	13,00

(b) Ley 11.287 (año 1923)

GRADO DE PARENTESCO	Monto de la hijuela (pesos moneda nacional)							
	de 1 a 10.000	de 10.001 a 50.000	de 50.001 a 100.000	de 100.001 a 200.000	de 200.001 a 300.000	de 300.001 a 500.000	de 500.001 a 1.000.000	más de 1.000.000.-
	Tasas Porcentuales							
Entre padre e hijos y cónyuges.	1,0	1,5	2,0	2,5	3,5	5,0	7,0	10,0
y otros ascendientes y descendientes.	1,5	2,0	2,5	3,0	4,0	6,0	8,0	11,0
Colaterales 2º grado	2,0	5,0	5,5	6,5	7,5	9,0	11,0	14,0
" 3º "	2,5	7,0	8,0	9,0	10,0	11,0	12,0	15,0
" 4º "	3,0	8,5	9,5	10,5	11,5	12,5	14,0	16,0
Otros parientes y extraños	10,0	12,0	15,0	17,0	18,0	19,0	20,0	25,0

CUADRO I: ARGENTINA: IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES.

TASAS Y ESCALAS VIGENTES SEGUN LAS DIFERENTES LEGISLACIONES.

(o) Escala vigente desde el 1-1-1957

Monto de la hijuela, legado o donación		Padres, hijos y cónyuges		Otros. ascend. y descend.		Colaterales de 2º grado		Colaterales de 3er. grado		Colaterales de 4º grado y otros	
De	más	más	%	más	%	más	%	más	%	más	%
De	0 hasta	5,000	—	—	1,0	—	3,0	—	5,0	—	10,0
"	5,000 "	10,000	—	50	4,0	150	7,0	250	9,0	500	18,0
"	10,000 "	25,000	—	250	5,0	500	10,0	700	12,0	1,400	19,0
"	25,000 "	50,000	—	1,000	8,0	2,000	12,0	2,500	14,0	4,250	23,0
"	50,000 "	100,000	—	3,000	10,0	5,000	14,0	6,000	16,0	10,000	26,0
"	100,000 "	200,000	7,0	8,000	12,0	12,000	16,0	14,000	18,0	23,000	27,0
"	200,000 "	300,000	11,5	20,000	16,0	28,000	20,0	32,000	22,0	56,000	28,0
"	300,000 "	400,000	14,5	36,000	20,0	48,000	24,0	54,000	26,0	78,000	30,0
"	400,000 "	500,000	17,5	56,000	24,0	72,000	28,0	80,000	30,0	108,000	32,0
"	500,000 "	600,000	20,5	80,000	28,0	100,000	32,0	110,000	34,0	140,000	34,0
"	600,000 "	700,000	23,5	108,000	32,0	132,000	36,0	144,000	38,0	174,000	36,0
"	700,000 "	800,000	26,5	140,000	36,0	168,000	40,0	182,000	42,0	210,000	38,0
"	800,000 "	900,000	34,0	176,000	40,0	208,000	44,0	224,000	46,0	248,000	40,0
"	900,000 "	1,000,000	38,0	216,000	44,0	252,000	48,0	270,000	50,0	288,000	42,0
"	1,000,000 o más pagará	20,0%	38,0	26,0%	44,0	30,0%	48,0	32,0%	50,0	33,0%	42,0

En ningún caso este impuesto podrá exceder del 33%.-

CUADRO I.- ARGENTINA: IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES.

TASAS Y ESCALAS VIGENTES SEGUN LAS DIFERENTES LEGISLACIONES.

(d) Escala vigente desde el 1-1-61

Monto de la herencia legado o donación	Padres, hijos cónyuges, otros ascendientes y descendientes		Colaterales de 2º grado		Colaterales de 3er. grado		Colaterales de 4º grado, otros parientes y extraños.	
	(a) m\$	(b) %	(a) m\$	(b) %	(a) m\$	(b) %	(a) m\$	(b) %
De 50.000 hasta 100.000	—	—	—	4,0	—	6,0	—	10,0
" 100.000 " 200.000	—	—	2.000	6,0	3.000	8,0	5.000	12,0
" 200.000 " 300.000	—	—	8.000	8,0	11.000	10,0	17.000	14,0
" 300.000 " 400.000	—	—	16.000	11,0	21.000	12,0	31.000	16,0
" 400.000 " 500.000	—	—	27.000	14,0	33.000	14,0	47.000	18,0
" 500.000 " 750.000	—	10,0	41.000	18,0	47.000	18,0	63.000	21,0
" 750.000 " 1.000.000	25.000	13,0	86.000	22,0	92.000	22,0	117.500	25,0
" 1.000.000 " 1.500.000	57.000	16,5	141.000	26,0	147.000	27,0	180.000	29,0
" 1.500.000 " 2.000.000	140.000	20,0	271.000	31,0	282.000	33,0	325.000	33,0
" 2.000.000 " 3.000.000	240.000	25,5	426.000	36,0	447.000	39,0	490.000	38,0
" 3.000.000 " 4.000.000	495.000	30,5	786.000	41,4	837.000	44,3	870.000	45,0
" 4.000.000 o más pagarán	20,0%		30,0%		32,0%		33,0%	

(a) cuota fija en pesos.- (b) porcentaje sobre excedente de (a).

luego en forma proporcional a los bienes existentes en cada jurisdicción (44).

Con respecto a las acciones sujetas al impuesto sustitutivo, su exclusión limita el carácter progresivo del gravamen. En efecto, a diferencia de lo que ocurre con los bienes situados en otras jurisdicciones, las acciones ni siquiera se incluyen para determinar la tasa progresiva (45).

CUADRO II - ARGENTINA: IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES. EVOLUCION DE LA TASA EFECTIVA

(a) Padres, hijos y cónyuges

Monto imponible (por hijuela) (pesos constante del año 1961)	Tasas vigentes en los años			
	1905	1924	1957	1961
\$ 500.000	1,00%	1,00%	6,28%	10,00%
\$ 2.000.000	1,25%	1,50%	12,17%	12,00%
\$ 10.000.000	1,75%	2,5%	20,00%	20,00%

(b) Otros parientes y extraños

Monto imponible (por hijuela) (pesos constante del año 1961)	Tasas vigentes en los años			
	1905	1924	1957	1961
\$ 500.000	10,00%	10,00%	24,04%	13,00%
\$ 2.000.000	10,50%	12,00%	28,45%	24,5 %
\$ 10.000.000	11,50%	17,00%	33,00%	33,00%

NOTA: Para la conversión a pesos constantes de 1961, se utilizó la serie de precios implícitos en el Producto Bruto Nacional, hasta 1935; de 1935 a 1905 se empleó un índice promedio de sueldos pagados. Los índices resultantes (base 1935 = 100) fueron los siguientes: 1961 = 4863,16; 1957: 1314,84; (1935: 100,00); 1924: 92,50; 1905: 66,48.

(44) Si suponemos que una persona recibe bienes por valor de \$ 1.000.000. - en la Capital Federal, \$ 500.000. - en otras jurisdicciones del país y \$ 500.000. - en el exterior, la tasa a utilizar corresponde a \$ 2.000.000. - (por ejemplo, si el heredero estuviera incluido en la primera categoría, la tasa sería del 12% para jurisdicción nacional). Esta tasa se aplica al valor de los bienes situados en la Capital Federal, con lo que el impuesto a abonar en esta llegaría a \$ 120.000. -

(45) Véase D. Jarach op. cit. pág. 397. Dicho autor indica además que en esta forma se facilita la evasión fiscal "porque será muy fácil establecer deudas hipotecarias sobre los bienes existentes e invertir el producido de la deuda hipotecaria en la compra de acciones, con lo cual el haber sucesorio imponible puede reducirse prácticamente a cero".

gráfico 1: argentina
 impuesto a la transmisión gratuita de bienes -
 evolución de la tasa efectiva para padres,
 hijos y cónyuges.-

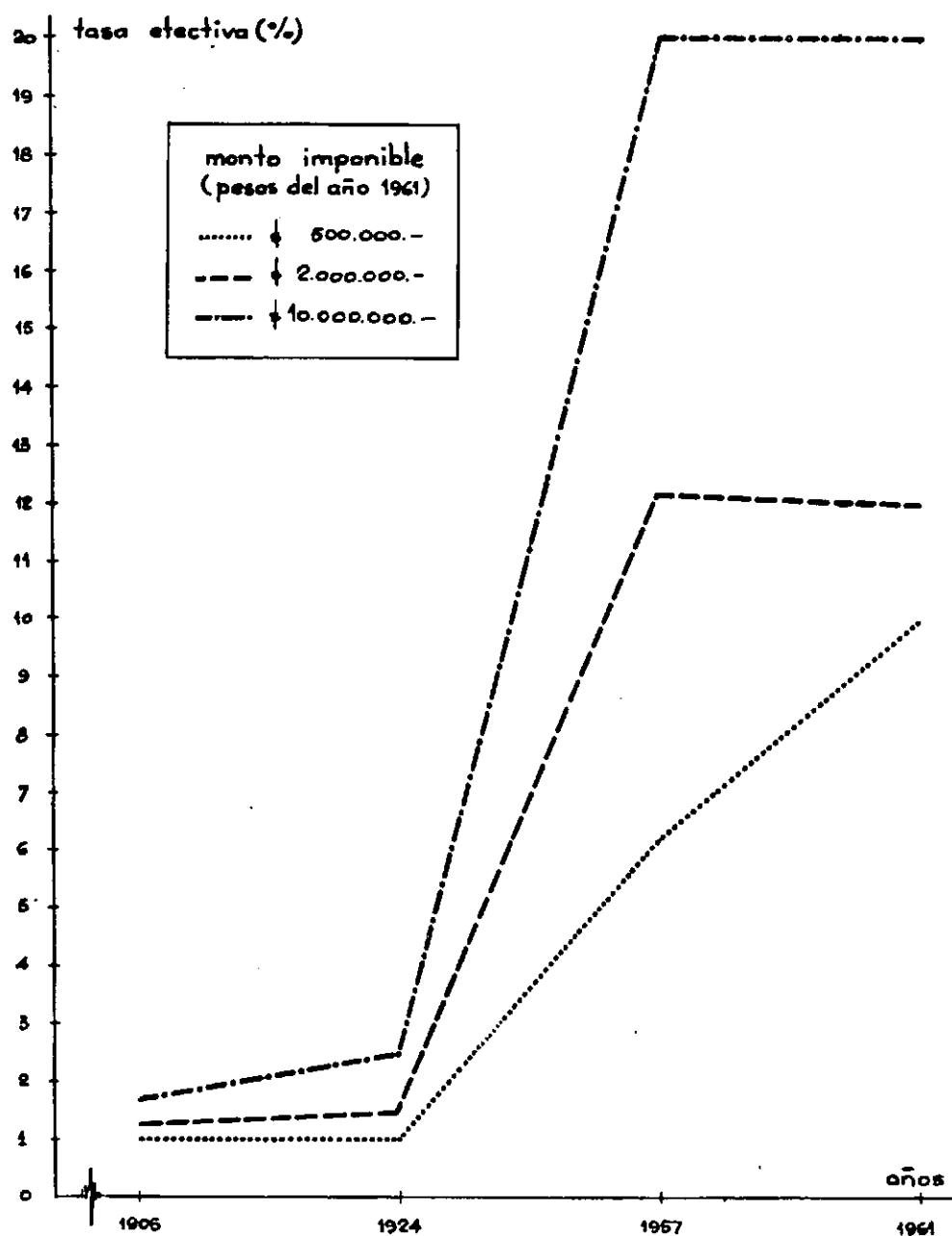
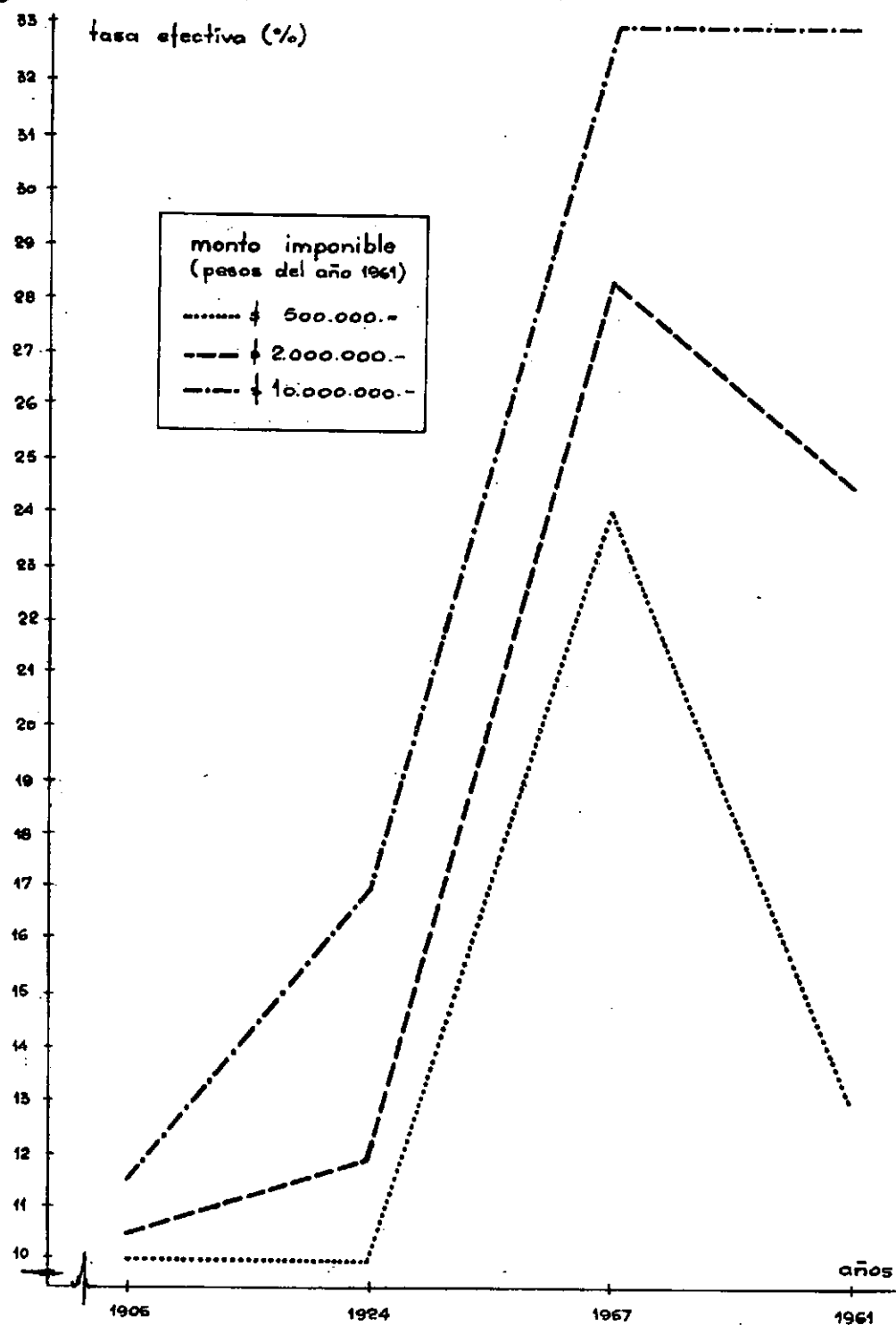


gráfico 2: argentina
 impuesto a la transmisión gratuita de bienes.
 evolución de la tasa efectiva para otros parientes
 y extraños



CAPITULO TERCERO

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL GRAVAMEN A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

SECCION I

INTRODUCCION Y ANTECEDENTES

1. El impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes fue sancionado en nuestro país por Ley 14.060, del 26.9.1951 con carácter transitorio, por el término de 10 años, con el objeto de gravar el capital accionario de las sociedades de Capital ⁽¹⁾.

2. Este impuesto, que tiene como antecedente en nuestro país las leyes dictadas en 1934 por la Provincia de Entre Ríos y en 1947 por la Provincia de Buenos Aires, nació con alcances nacionales, "como consecuencia del régimen de anonimato en el impuesto a los réditos, establecido por la ley 13.925 para los poseedores de acciones" ⁽²⁾.

"En efecto, como consecuencia de la desaparición del requisito de la individualización para los poseedores de acciones y por el hecho de no exigírseles la inclusión de esas inversiones dentro de la declaración anual de patrimonio, era casi imposible verificar la existencia y transferencia de acciones ..." ⁽³⁾.

Por otra parte, es importante señalar el carácter de "sustitutivo" que el mismo posee; en la opinión de Jarach "debe atribuirse mucha importancia a este carácter que la ley le ha fijado ya que no es un mero nombre, pues tiene relevancia y efectos jurídicos para determinar el alcance del hecho imponible y de los sujetos gravados" ⁽⁴⁾.

(1) La Ley 16.450 de febrero de 1962, prorrogó el impuesto comentado por un período de diez años y amplió su ámbito al considerar sujetos del impuesto también a las empresas impersonales y las sociedades de personas matriculadas como comerciantes.

(2) Raúl O. Vieiro, "Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes", Ediciones Oreaes, Buenos Aires.

(3) Raúl O. Vieiro, Op. cit.

(4) Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", Buenos Aires, 1958, pág. 226.

SECCION II

SUJETO DEL IMPUESTO

1. La legislación vigente establece que son sujetos del impuesto las sociedades de capital, entendiendo por tales "las que revisten tal carácter a los efectos del pago del impuesto a los réditos ..." (5).

De acuerdo con lo que establece el Decreto reglamentario de la ley, están comprendidos en el impuesto:

- a) Las sociedades anónimas constituidas en el país;
 - b) Las sociedades en comandita por acciones constituidas en el país en proporción al capital accionario;
 - c) Las sociedades de economía mixta, en proporción al capital perteneciente a los accionistas privados;
 - d) Las sociedades constituidas en el país, cualquiera fuera la forma jurídica, integradas total o parcialmente por sociedades de capital del exterior;
 - e) Las sociedades de capital, cualquiera sea su denominación constituidas en el extranjero, que tengan en el país un establecimiento comercial, industrial, agropecuario, minero o de otro tipo, organizado en forma estable.
- No están alcanzadas por el gravamen las asociaciones civiles y demás entidades a que se refiere el inciso f) del artículo 19 de la ley 11.682 (t.c. 1956) en cuanto no están organizadas jurídicamente como sociedades anónimas en comandita por acciones" (6).

De lo anterior surge que la ley hace exclusión de las asociaciones civiles, limitando su acción a las sociedades de capital, "ya que éstas son justamente las que planteaban el problema de la evasión del impuesto sucesorio, por vía de sus accionistas, titulares de acciones al portador" (7).

2. No obstante lo mencionado anteriormente respecto al sujeto de este impuesto, la ley en su art. 5o. establece una opción: "las sociedades que emitan acciones nominativas podrán solicitar que se las excluya del pago del impuesto de la presente ley en la proporción del capital representado por tales acciones ..." (8).

Es decir que las sociedades de capital pueden optar por estar gravadas o no, según que ellas emitan acciones al portador o nominativas, y, dentro de este último tipo de emisión, tienen aún opción para quedar sometidas al gravamen sustitutivo o quedar sujetos sus accionistas al gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

De esta opción podrán hacer uso una sola vez y dentro de los plazos que establecen las disposiciones legales.

(5) Ley 14.060 (t.c. 1960), Art. 2. Debe señalarse que, por el art. 12, se incluye a las personas físicas dentro de las disposiciones del impuesto, pero con carácter optativo. Aunque el régimen es diferente en el caso de las sociedades de Capital y de las personas físicas, las características fundamentales del sistema son comunes a ambas.

(6) Decreto 551/55, art. 1º.

(7) Raúl O. Vieiro, op. cit., pág. 16.

(8) Ley 14.060, Art. 5.

3. La ley dispone que en el caso de no prorrogarse el impuesto sustitutivo a su vencimiento, lo abonado será considerado como pago a cuenta del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Debido a que el gravamen sustitutivo recae sobre la sociedad, la parte individual o personal de cada accionista se determinará en forma proporcional sobre el gravamen que hubiere pagado la sociedad (9).

4. En Uruguay, único país que ha establecido dentro de su legislación un impuesto similar, se grava también a las sociedades anónimas, a la parte accionaria de las sociedades en comandita por acciones y a las sociedades financieras (10).

SECCION III

MATERIA IMPONIBLE

1. Según lo define nuestra legislación, el impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes se determinará sobre el capital y reservas de las entidades alcanzadas por el mismo (11).

Visto que el objeto del impuesto es gravar el capital y reservas de las sociedades de capital, la ley establece la forma en que dicha base imponible se debe computar disponiendo para ello que se la determinará "conforme a las normas que rigen el impuesto a los beneficios extraordinarios" y "en la forma que establezca la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo" (12).

Es decir, se aplica un concepto análogo al establecido en el Decreto 18230/43, Art. 4o., y que ha sido extensamente comentado en el Capítulo de este estudio, dedicado al "Impuesto a los beneficios extraordinarios".

Con respecto a la segunda de las disposiciones legales, el Decreto reglamentario de la Ley, en su Art. 5o., introduce ciertas modificaciones a lo antes expresado, ya que según el mismo, el capital y reservas deberán computarse al fin de cada ejercicio, contrariamente a lo establecido para el impuesto a los beneficios extraordinarios en que el cómputo se realizaba a comienzos del ejercicio y se reajustaba luego en base a los movimientos habidos entre el principio y el fin del año comercial.

Esto significa que en este impuesto, salvo casos especiales, no interesa considerar la evolución del capital y reservas durante el período.

En virtud de ello, el primer ejercicio alcanzado por el tributo es aquél cuya conclusión normal se operó el mismo 31 de diciembre de 1951, fecha establecida en el Art. 6o. de la ya citada ley.

3. De acuerdo con lo expresado hasta aquí, tendríamos configurado el objeto del impuesto; sin embargo, resta agregar que el decreto reglamentario hace referencia en su Art. 5o. a

(9) Ley 14.060, Art. 6.

(10) Gervasio A. de Posadas Belgrano, "El impuesto sustitutivo del de herencias a las sociedades anónimas", Editorial Medina, Montevideo, 1953, pág. 174.

(11) Ley citada, Art. 3°.

(12) Ley citada, Art. 3°, in. fine.

que "cuando la variación del capital y reservas operados durante el ejercicio hicieran presumir un propósito de evasión del tributo, la Dirección podrá disponer que a los efectos de la determinación del capital, dichas variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido desde que se operan estos hechos hasta el fin del ejercicio, aumentándose o disminuyéndose este resultado, según el caso, al capital establecido, siguiendo las normas del presente decreto".

De ello podemos inferir que estamos, una vez más, en presencia de una modificación legal a través de una norma reglamentaria. Según lo expresa Jarach "es ésta una modificación expresa del precepto legal, que dice que debe determinarse el capital y reservas libres conforme a las normas que rigen el impuesto a los beneficios extraordinarios" (13).

SECCION IV

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

1. La ley establece que "se entiende por capital y reservas la diferencia entre el activo y el pasivo" (14), ajustados de acuerdo a lo ya expresado en la sección anterior.

Es decir, que el análisis de la estructura del impuesto debe centrarse sobre los siguientes aspectos:

- a) Activos exentos o no computables;
- b) Determinación del activo y pasivo de las empresas;
- c) Deducciones al activo computable;
- d) Cómputo del capital y reservas y deducciones al mismo.

A continuación pasaremos a analizar cada uno de estos puntos.

A - Activos Exentos o no Computables.

2. Se consideran activos exentos, las inversiones en acciones de otras empresas, que se encuentren ya gravadas por este impuesto, a efectos de no duplicar el pago del mismo.

Asimismo las inversiones permanentes en el extranjero se hallan también excluidas del cómputo del activo.

La reglamentación en su Art. 80. inc. b) establece que "se presumen que tienen dicho carácter los bienes cuya adquisición fuera una consecuencia de las actividades desarrolladas en el país, siempre que permanezcan más de dos años en el exterior".

A ello, pueden agregarse, tal como lo menciona Vieiro, "los bienes existentes en el extranjero cuya adquisición se derive de actividades desarrolladas fuera de nuestro país. En este caso, no hay duda de que dichos bienes pueden considerarse situados con carácter permanente en el exterior no siendo computables para el cálculo imponible" (15).

(13) Dino Jarach, op. cit.: pág. 276.

(14) Ley 14.060, Art. 3°.

(15) Raúl O. Vieiro, op. cit., pág. 36.

B - Determinación del Activo y Pasivo.

3. Analizaremos a continuación las normas de valuación a las cuales deberán ajustarse los contribuyentes para fijar, desde el punto de vista fiscal los valores del activo:

Las disposiciones legales se encuentran en el Art. 6o. de la Reglamentación las que analizaremos en el orden enunciado en dicha norma:

- i) Bienes amortizables: se establece que el valor a computar es "el que resulte de deducir de las inversiones originales la suma de las amortizaciones correspondientes al período de vida transcurrido" (16).

Por otra parte, se establece una relación con las disposiciones de impuesto a los réditos ya que las inversiones originales y las amortizaciones ordinarias a considerar deberán computarse de acuerdo con lo establecido en el mencionado impuesto.

- ii) Inmuebles: los mismos serán considerados por el importe de la valuación fiscal o por el de costo menos las amortizaciones impositivas, según fuese el sistema adoptado para el impuesto a los beneficios extraordinarios.
- iii) Bienes inmateriales y no amortizables: como regla general los mismos se valuarán al precio de costo original. Con respecto al valor de llave del negocio, la misma no es susceptible de sufrir amortizaciones.
- iv) Mercaderías: se establece la regla general de considerar como norma de valuación, el valor establecido para el impuesto a los réditos.
- v) Deudores: la norma legal hace referencia a la depuración que por su carácter, han de sufrir los mismos, estableciéndose que ella sea hecha de conformidad con la reglamentación del impuesto a los réditos, de donde surgen una vez más, la dependencia de este impuesto con el de beneficios extraordinarios y réditos.

4. Con respecto al pasivo computable, las disposiciones legales establecen normas uniformes, que al igual que las relativas a la determinación del activo, tienden a evitar que se aumenten las cifras con el objeto de disminuir el capital computable.

Los rubros del pasivo deben representar compromisos efectivos contraídos por la empresa con terceros (17).

Analizaremos a continuación los distintos conceptos que pueden constituirlo, de acuerdo con la citada reglamentación:

- i) Acreedores de la Sociedad: comprende toda clase de deudas ya sean comunes, prenda-rias, hipotecarias, etc., pero no a los saldos acreedores de los socios solidarios de las sociedades en comandita por acciones, ya que el gravamen recae sólo sobre la parte accionaria de este tipo de sociedad.
- ii) Reservas técnicas: aun cuando hemos señalado que la materia imponible del impuesto, está referida al "capital y reserva" de la sociedad, existen ciertas clases de reservas, por ej. las matemáticas de compañías de seguro que se computan en el pasivo de las empresas.

(16) Decreto citado, Art. 6, inc. a).

(17) Raúl O. Vieiro, op. cit., pág. 37/8.

Ello se origina en virtud de que no todas las reservas deben ser computadas a los fines del pago del impuesto, sino sólo aquellas que la sociedad puede disponer libremente. Con respecto a las reservas técnicas y los fondos de beneficio, de los asegurados de vida, existe uniformidad en la doctrina de considerar que las mismas no aumentan el valor del patrimonio social.

- iii) Previsiones: comprende las obligaciones de la sociedad tales como dividendos, intereses, sueldos, etc. aun pendientes de pago. No deben incluirse en las provisiones para impuestos, aquéllas que se destinan a cubrir el pago del impuesto a los réditos y a los beneficios extraordinarios ya que los mismos son totalmente deducibles del capital.
- iv) Beneficios a percibir en ejercicios futuros: Tienen por objeto disminuir el capital en aquellos importes que formando parte de la ganancia de operaciones efectuadas se perciben en ejercicios futuros ⁽¹⁸⁾.

C - Deducciones al Activo Computable.

5. Se encuentran mencionadas en el Art. 7 de la Reglamentación que enumera las siguientes:

- i) Cuentas de orden.
- ii) Pérdidas.
- iii) Cuotas pendientes de integración de los accionistas.
- iv) Saldos deudores de los socios solidarios de las sociedades en comandita por acciones.

El criterio seguido para las mencionadas deducciones está basado en líneas generales, en lo siguiente:

En lo que respecta a las cuentas de orden se establece que las mismas representan derechos u obligaciones potenciales que pueden o no afectar el patrimonio de la empresa; con respecto a las pérdidas las mismas no representan activos reales de la empresa ya que son únicamente la evidencia de un activo desaparecido sin compensación alguna. Las cuotas pendientes de integración son deducibles del activo en virtud de no provenir de operaciones habituales sino de un hecho excepcional.

Por último, los saldos deudores de los socios solidarios de las sociedades en comandita por acciones ya han sido mencionados en la parte referente al pasivo computable.

D - Cómputo del Capital y Deducciones al mismo.

6. Como ya hemos señalado al comenzar el análisis acerca de las formas de determinación del capital computable, éste se obtiene por diferencia entre el activo y pasivo ajustado.

En el punto A, hemos señalado los activos que se encuentran exentos o no computables, por ello es que al deducir los valores del pasivo se debe tener en cuenta la existencia o no de esta situación.

En el caso de que todos los activos fuesen computables, el capital y reservas libres

(18) Raúl O. Vieiro, op. cit. pág. 41.

gravados se obtendrá por diferencia con el pasivo. En cambio, si existiesen activos no computables para este impuesto, el pasivo deberá ser prorrateado en función del monto de ambos activos (19).

Tenemos así determinado, a través de las dos formas analizadas, lo que la ley denomina capital y reservas libres. Resta ahora considerar las deducciones que establece el Art. 11 de la Reglamentación.

Las mismas se refieren a:

- i) Honorarios del Directorio y Síndico; siempre que se paguen dentro del término que fija la reglamentación.
- ii) Impuestos a los réditos y a los beneficios extraordinarios.
- iii) Dividendos, partes de fundador y utilidades en efectivo o en especies.

Cabe señalar por último, que los dividendos en acciones liberadas no son deducibles del capital por considerarse que no existe una efectiva disminución del mismo, contrariamente a lo establecido en el impuesto a los réditos que considera a este tipo de dividendos como un rédito realizado por los accionistas.

7. En Uruguay, la liquidación del impuesto, se efectúa sobre el capital real de las empresas, valuándose el mismo por disposiciones específicas tendientes a evitar la liquidación del impuesto en base a valores inferiores a los reales.

8. Señalaremos, por otra parte que el producido de este impuesto en virtud de lo que establece el Art. 8 de esta ley, se distribuye entre la Nación y las Provincias, en base al principio de radicación económica de los bienes, quedando las Provincias obligadas a derogar los gravámenes que incidan sobre la materia imponible de este impuesto.

SECCION V

TASAS

1. La tasa vigente es del 1% sobre el capital y las reservas determinadas en la forma señalada anteriormente (20).

2. En Uruguay, único país que presenta antecedentes en la materia, el impuesto sustitutivo del de herencias se aplica desde el año 1910, sobre el capital realizado de las sociedades anónimas y en comandita por acciones. La tasa era entonces 1/3 por mil, pero sufrió sucesivas modificaciones que la hacen llegar al 9 por mil más un 10% adicional sobre el importe liquidado. A par-

(19) Como ejemplo, podemos suponer que si el activo total es de \$100.-; el activo computable \$ 80.-; y el pasivo total \$ 40.-, el pasivo computable será:

$$\text{Pasivo gravado} = \frac{\text{Activo computable} \times \text{Pasivo total}}{\text{Activo total}} = \frac{80 \times 40}{100} = \$ 32.-$$

y el capital y reservas sujetos a impuesto:

$$\text{activo gravado} - \text{pasivo gravado} = 80 - 32 = \$ 48.-$$

(20) Ley 14.060, art. 3.

tir de 1944, la determinación del impuesto siguió las normas vigentes para el impuesto a las ganancias excesivas y, al desaparecer éste, se rigió por el impuesto a la renta. En 1961, la tasa fue rebajada del 9,9 al 8,5 por mil sobre el capital resultante de restar el pasivo del activo ajustados fiscalmente. Pero, por otra parte, esta rebaja se compensa con la elevación de la materia imponible como resultado de la revaluación impositiva del activo fijo (21).

(21) S. E. Ferreira y E. Gnazzo: "Las últimas leyes fiscales dictadas en 1961", Facultad de C. Económicas y de Administración del Uruguay, Instituto de la Hacienda Pública, Montevideo, 1962.

CAPITULO CUARTO

IMPUESTO INMOBILIARIO

SECCION I

INTRODUCCION Y ANTECEDENTES

1. Dentro del sistema impositivo argentino, la propiedad inmobiliaria es objeto de tributación local; sin embargo, nuestro análisis sólo abarcará el régimen aplicado a los bienes raíces sujetos a jurisdicción nacional (Capital Federal y Territorios Nacionales).

Este régimen tributario ha tenido en el curso de los últimos quince años una serie de modificaciones, que en su oportunidad, señalaremos, pero de modo general debemos mencionar:

- a) Que a partir del 1.º de enero de 1961 ⁽¹⁾ se ha dejado sin efecto la unificación de los impuestos de contribución territorial, municipal de alumbrado, barrido y limpieza y servicios de obras sanitarias, que bajo el rubro común de Impuesto Inmobiliario, se había establecido en el año 1944 ⁽²⁾. Por el nuevo régimen, el impuesto municipal de alumbrado, barrido y limpieza pasa a ser liquidado y percibido por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y las tasas y derechos por los servicios de provisión de agua y desagües, cloacales y pluviales, por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación.
- b) Que a partir de la misma fecha y por el término de dos años se ha suspendido el cobro del impuesto de contribución territorial y
- c) Que a partir de dicho plazo, la liquidación y percepción del mismo quedará a cargo de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

2. De estas tres modificaciones, la primera parece la más lógica, desde un punto de vista teórico, puesto que, si bien el régimen unificado adoptado en 1944 tiene algunas ventajas prácticas, tales como la economía en los gastos de recaudación, la doctrina aconseja no otorgar el mismo tratamiento a un impuesto y a una tasa, siendo que ésta última debe estar en relación con la prestación del servicio y el uso que del mismo realice el beneficiario.

(1) Ley 15.799 del 28/12/60.

(2) Dto. 33.405/44.

SECCION II

SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

1. Es objeto de tributación la propiedad raíz y sujeto de la misma el propietario. Ninguno de estos dos aspectos fue modificado en forma directa en el período analizado y si bien por vía del régimen de exenciones ha habido algunos cambios, como veremos al estudiarlas, la regla general no se ha modificado.

2. Con respecto a estos dos elementos, la legislación comparada de la mayoría de los países analizados es similar a la de nuestro país; es decir que en éstos, como en Argentina, el sujeto es el propietario y el objeto de la tributación es la propiedad raíz. Existen sin embargo dentro de los países estudiados dos que poseen disposiciones distintas al respecto: estos son Inglaterra y Suecia.

En Inglaterra el sujeto del impuesto no es el propietario sino el ocupante ⁽³⁾ es decir, la persona que tiene el control general de la propiedad, o de una parte de ella. Esta disposición no impide la existencia de acuerdos entre las partes, acerca de quien aportará el gravamen, pero en falta de acuerdo, la carga recae sobre el ocupante.

En Suecia es distinta la estructura total del gravamen ya que, a partir de 1955, el impuesto sobre la propiedad local que existía fue absorbido ⁽⁴⁾ y reemplazado por un sistema en el cual éste se convirtió en impuesto a los réditos locales; transformándose el valor de la propiedad, bajo ciertas condiciones, en renta presunta.

El ingreso a los fines del impuesto a los réditos (local) se presume que incluye el 2,5% del valor fiscal determinado para el pago del impuesto a la propiedad real. Este importe es el ingreso mínimo que se estima puede generar el inmueble, pero si el ingreso realmente percibido fuera mayor se toma este último importe.

El nuevo sistema transforma el impuesto a la propiedad real en un impuesto de carácter personal. Teniendo en cuenta la existencia de deducciones personales para el impuesto a los réditos nacional y local, se ve como este cambio en el carácter del impuesto inmobiliario (de real a personal) permite por intermedio de posibles deducciones neutralizar el efecto del impuesto estudiado, cosa que no era posible con el sistema anterior.

3. Nuestra legislación acuerda diversas exenciones ya sea por las características de las personas sujetas al impuesto como por el objeto mismo. El régimen de exenciones no ha sufrido modificaciones de trascendencia, y en los casos en que las hubo éstas se debieron a circunstancias ajenas a lo económico, como en el caso en que se eliminó la excepción a instituciones religiosas. Pero dejando de lado este hecho, cabe señalar que lo que sí se ha ido incorporando a la legislación, son disposiciones tendientes a proteger a la pequeña propiedad y a fomentar la construcción de viviendas.

Por razón del sujeto se hallan exentas: a) las propiedades de la Nación, de las provincias y de la Municipalidad de la Capital Federal ocupadas por dependencias que ejerzan funciones de Estado como poder público, etc.; b) los inmuebles ocupados por templos y sus dependencias, conventos, etc.; c) los inmuebles destinados exclusivamente a bibliotecas públicas y gratuitas; d) los inmuebles destinados a asistencia social practicada por sociedades de beneficencia reconocidas co-

(3) "Taxation in the United Kingdom", World Tax Series; pág. 68, Harvard Law School, Boston, 1957.

(4) "Taxation in Sweden", World Tax Series; pág. 105, Harvard Law School, Boston, 1959.

mo tales por el Estado; e) los inmuebles destinados al cumplimiento de los fines de las asociaciones mutualistas y de las sociedades cooperativas de consumo que cumplan las exigencias de su respectivo régimen legal; j) los inmuebles en que funcionen escuelas particulares, siempre que el número de alumnos a los que se imparta instrucción gratuita en idioma nacional no sea inferior al 10% del total; esta exención no alcanza a los locadores que no mantengan vinculación con el instituto de enseñanza.

Por razón del objeto se exige: a) la pequeña propiedad habitada por sus dueños cuyo valor no exceda de m\$ 200.000. -; b) las construcciones, o ampliaciones realizadas bajo el régimen del decreto 16.465/47 - de fomento a la construcción de vivienda - por el término de 10 años desde su habilitación; y c) las propiedades urbanas destinadas a vivienda, incluso construídas bajo el régimen de propiedad horizontal o propiedad colectiva cuya valuación no supere los \$ 200.000 por el término de 5 años desde su habilitación, rigiendo esta exención para las viviendas habilitadas a partir del 1.º de enero de 1956.

4. Las exenciones acordadas en los países extranjeros analizados revisten carácter similar a las de nuestro país ya que, por un lado, en razón del sujeto se acuerdan excepciones a las propiedades del gobierno, instituciones religiosas, asistenciales y educacionales (cabe agregar que Brasil también incorpora a este tipo de excepciones, las propiedades de los partidos políticos) (5). Por otra parte, en razón del objeto, también se establecen en los distintos países estudiados, exenciones tendientes a proteger a la pequeña propiedad. En Inglaterra están exentas las propiedades agrícolas (6) mientras que las industriales y de transportes pagan el impuesto sobre una base imponible reducida en un cuarto del valor correspondiente; tampoco pagan allí las propiedades desocupadas ni las propiedades en construcción.

SECCION III

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

1. Según señalamos al hablar del objeto, este impuesto grava la propiedad raíz, con prescindencia de si está o no edificada, esto es, de si es o no económicamente productiva. Sin embargo, el sistema de nuestra ley tiene algún sentido económico desde que separa cuatro categorías distintas de inmuebles que somete luego a distinto tratamiento impositivo (7); dichas categorías son: a) inmuebles edificados (con construcciones permanentes aprobadas por la autoridad competente); b) inmuebles con edificación insuficiente; (aquellos en los cuales el valor de la construcción no supera la quinta parte del valor actualizado de la tierra); c) con edificación en construcción (con obras proyectadas según planos aprobados y derechos de construcción abonados hasta la terminación del edificio o durante el período de construcción que fije la reglamentación); d) baldíos (los demás inmuebles, sin excepción).

Hasta el 3 de febrero de 1960, fecha en que se sancionó la ley 15.266 que introdujo el sistema mencionado, sólo existía la división entre baldíos e inmuebles edificados, sin contemplarse estas situaciones especiales.

2. También se establece la forma en que se practicará la valuación de los inmuebles,

(5) "Taxation in Brazil", World Tax Series, pág. 64, Harvard Law School, Boston, 1957.

(6) "Taxation in the United Kingdom", obra citada, pág. 69/70. Según U. Hicks, esta exención otorgada en 1929, puede considerarse como un verdadero subsidio a dicho sector ("Public Finance", pág. 276).

(7) Ley 15.266, Art. 12.

estatuyendo que se tomarán en cuenta dos valores: el directo del suelo y de las construcciones; y el indirecto, por vía capitalización de la renta real o presunta. De ambos valores se toma como avalúo el valor promedio (8).

3. Si bien el impuesto grava la propiedad raíz, - según anotamos al hablar del objeto - la base imponible, que en nuestro país es la del valor fiscal de la propiedad, no es en todos los países este valor, puesto que algunos toman como base imponible el valor de renta de la propiedad. Tal el caso de Inglaterra (9); de Brasil, para el impuesto a la propiedad urbana y suburbana con mejoras (10); de Venezuela (11); de Chile (12) y del Estado de St. John's New Foundland, en Canadá, que siguen la tradición inglesa (13).

Cualquiera de los dos sistemas puede ser apropiado; todo depende de las alícuotas que se apliquen puesto que, por esta vía, el impacto de uno y otro puede ser igual, quedando entonces su elección sujeta a razones de tradición y de simplicidad administrativa.

SECCION IV

VALUACION

1. Un análisis de la forma de determinar la base imponible implica analizar la periodicidad con que se practica el avalúo y el método empleado para su cálculo.

2. El problema de la periodicidad se plantea porque si los valores utilizados para calcular la base imponible se apartan de los valores actuales, las tasas reales del impuesto pueden ser muy inferiores a las tasas nominales que figuran en las leyes impositivas. Esta discrepancia puede producirse tanto por un aumento del valor real de los inmuebles (referido a un índice general de precios) como por efecto de un proceso inflacionario, ya que en esta última circunstancia la tierra se convierte en un seguro contra la inflación. Estos dos hechos determinan la necesidad de periódicas revaluaciones; siendo aconsejables los sistemas de reavalúo general automático anual, como único medio de conseguir corregir en los períodos inflacionarios la progresiva disminución de la carga real del impuesto para el contribuyente.

Dentro del sistema impositivo del Dto. 33.405/44 se establecía la obligatoriedad del reavalúo periódico (cada cinco años) para todos los inmuebles de jurisdicción nacional; y se adoptaba para la Capital Federal el procedimiento de dividirla en cinco secciones, cada una de las cuales sería revaluada anualmente en orden sucesivo, rigiendo los nuevos valores de cada sección al año siguiente de ser impuestos. Todo ello sin perjuicio de las que pudieran producirse por división, ampliación, etc.

El sistema, a pesar de sus ventajas, fue sucesivamente modificado: primero por el Dto. 11.555/50 que eliminó el sistema de secciones de revaluación anual, dejando no obstante subsistente la obligatoriedad de practicar el reavalúo cada cinco años; luego, en 1953, la ley 14.273 eliminó el problema de la obligatoriedad, en cuyo caso los nuevos valores tendrían una vigencia mínima de cinco años. Estas sucesivas modificaciones fueron producto de la dificultad emergente de poder

(8) Ley 15.266, Arts. 6, 7 y 8.

(9) "Taxation in United Kingdom", Obra citada, pág. 70.

(10) "Taxation in Brazil", Obra citada, pág. 66.

(11) "The fiscal System of Venezuela: A report"; pág. 335, Baltimore, 1959.

(12) "Taxes and Fiscal Policy in Underdeveloped Countries"; United Nations, pág. 51, ST/TAA/M/S, Octubre, 1954.

(13) Due, John F.; "Government Finance" an Economic Analysis; pág. 382, Illinois, 1954.

practicar revalúos periódicos, frente al problema de los alquileres congelados, a los cuales se trasladaría la mayor carga impositiva resultante, con posibilidad de modificar desfavorablemente los efectos perseguidos por la ley de alquileres. Sin embargo, este problema no era válido para los propietarios de inmuebles no sujetos a la ley de alquileres, a los que también benefició aunque indirectamente, dada la imposibilidad de separar a unos y otros para los efectos de la revaluación. El valor fiscal resultante del revalúo del año 1947 llegó a ser muy inferior a los valores corrientes, con lo cual las tasas nominales fueron mínimas.

Recién en 1960 por el Dto. 5.114/60 se dispuso que la Dirección General Inmobiliaria procediera de oficio a revaluar todos los inmuebles de la Capital Federal. Como subsisten las disposiciones anteriores en cuanto al tiempo de vigencia mínima de la nueva valuación, ésta tendrá una duración mínima de cinco años. El largo período transcurrido sin que hubiera modificación de los valores fiscales trajo, como consecuencia, que el impacto inicial del revalúo, no obstante que se modificaron las tasas, fuera demasiado intenso, lo que provocó una secuela de protestas, que determinaron primero la reducción del impuesto en un 50% y luego su posterior suspensión por el término de dos años, a partir de los cuales pasará a la esfera de la Municipalidad (14).

3. Nos resta por considerar el método empleado para el cálculo del avalúo. El sistema del Dto. Ley 33.405/44 de tomar en cuenta dos valores: el valor directo o venal y el valor indirecto resultante de la capitalización de los ingresos anuales netos (valores rentísticos) es una combinación eficaz de ambos sistemas para períodos normales, pero muy frecuentemente, factores de tipo especulativo hacen que el valor real en plaza se aparte del valor rentístico, con lo cual éste deja de ser representativo; a este fenómeno, que es común en períodos inflacionarios y que determinaría la necesidad de corregir el valor rentístico con un factor adecuado, hay que agregar también el que surge de la existencia de alquileres congelados, todo lo cual limita las ventajas de aplicar el valor de capitalización.

Este régimen de valuación fue modificado en 1960 por la ley 15.266 facultándose al Poder Ejecutivo, cuando las circunstancias especiales lo justifiquen, a disponer de oficio la revaluación de los inmuebles con carácter general, considerando solamente los valores directos. Esta disposición dio la base legal al Dto. 5.144/60 por el que se dispuso la revaluación de oficio de todos los inmuebles ubicados en la Capital Federal con arreglo exclusivo a los valores directos.

4. El problema de la periodicidad de la valuación es uno de los que más nos interesa analizar, a la vista de la experiencia de otros países, para ver cómo éstos han solucionado esta importante cuestión.

En EE. UU. los valores fiscales rara vez son mayores del 50% de los valores del mercado (15) y ello se debe a dos circunstancias: por un lado lo imperfecto de la valuación, que es efectuada por un tasador designado por elecciones, y que generalmente no reúne las condiciones de idoneidad requeridas, ni utiliza los métodos técnicos apropiados; y, por otra parte, a la falta de periódicas revaluaciones.

En Inglaterra (16), hasta 1948, las autoridades locales estaban a cargo de la valuación, lo que se traducía en la aplicación de criterios distintos en cada distrito; a ello se unió el problema de que la guerra suspendió las valuaciones periódicas; hasta que en 1948 se transfirió la facultad de valuar a la llamada Board of Inland Revenue, en todos los departamentos.

En Suecia, los inmuebles se valúan cada cinco años; existiendo provisiones especiales para valuar a aquellas propiedades que han tenido nuevas edificaciones, destrucción de edificaciones

(14) No fué suspendido, sin embargo, el cobro del impuesto municipal de alumbrado, barrido y limpieza y de los servicios de obras sanitarias.

(15) Due, John F.; Obra citada, pág. 391.

(16) "Taxation in United Kingdom", obra citada, pág. 69.

o cambios similares, durante el período que media entre dos valuaciones (17).

En Venezuela, el valor fiscal lo proporciona el costo de origen y no hay revalúos periódicos (18). Es un sistema imperfecto que determina una gran disparidad entre los valores reales y los fiscales.

El sistema de Brasil, es el más perfecto de los analizados, por cuanto la valuación se realiza por un técnico y porque ésta debe revisarse cada año (19); sin embargo, las Cortes de Apelación de algunos estados han establecido que estas disposiciones no se apliquen, a los efectos del impuesto a la propiedad urbana y suburbana con mejoras, hasta tanto no se modifiquen los controles sobre las rentas.

En Chile (20), en 1954, se estableció que los avalúos de los predios urbanos y rurales se reajustaran cada año, a partir de 1958, en un porcentaje fijado por el Presidente de la República, a proposición de la Dirección de Impuestos Internos, para cada comuna. Este porcentaje no podrá ser superior a la variación que experimente el costo de vida durante los doce meses anteriores al mes de julio de cada año, de acuerdo con los índices que determinaría el Banco Central de Chile.

Los coeficientes de fluctuación anual propuestos tomaron en cuenta, además de las variaciones del índice del costo de vida, estudios que practicaron diversas reparticiones públicas sobre rendimientos, costos de edificación y transferencias de bienes inmuebles.

El sistema chileno de valuación que desde el punto de vista legal es el apropiado para asegurar una adecuada correspondencia con los valores actuales, contiene sin embargo una disposición que ha ocasionado en la práctica serios desajustes. En efecto, la misma ley que dispuso el reajuste, estableció que los avalúos que resultaron de aplicar el coeficiente de ajuste anual eran reclamables. Los tribunales de primera y segunda instancia, al resolver los reclamos presentados por los contribuyentes, con respecto a los nuevos valores, dictaminaron sin tener en cuenta la ubicación de los predios sobre los que se reclamaba; dando origen a modificaciones muchas veces injustificadas. A esta situación hay que agregar la de los contribuyentes no reclamantes, que por lógica quedaron en desventaja con respecto a los primeros.

De esta forma el sistema de reajuste anual automático puede resultar inconveniente en la medida en que los nuevos valores se aparten de los valores reales y afecten en forma muy distinta a predios similares.

En Bolivia y en Colombia la valuación está muy desactualizada y el sistema es muy deficiente (21).

(17) "Taxation in Sweden", obra citada, pág. 600.

(18) "The Fiscal System of Venezuela: A report", obra citada, pág. 335.

(19) "Taxation in Brazil", obra citada, pág. 65.

(20) "El sistema tributario chileno" Informe de la oficina de estudios tributarios, pág. 418, Santiago de Chile, 1960.

(21) "Taxes and Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", obra citada, pág. 48 y 62.

SECCION V

TASAS DEL IMPUESTO

1. Las tarifas aplicables sobre el avalúo oficial, a los efectos de determinar el impuesto, han sufrido una serie de modificaciones desde 1944 hasta la fecha. Sin embargo, es posible agrupar a todas ellas dentro de dos períodos característicos: período del gravamen unificado y sistema de discriminación.

2. El primer período abarca desde el 19.11.44, fecha en que se sancionó, el Dto. 33.405 hasta el 1.1.60, fecha en que comenzó a aplicarse el sistema de la Ley 15.266. Las modificaciones operadas dentro de este período se detallan en el Cuadro I.

Las disposiciones analizadas en dicho cuadro, revelan que el criterio fue tratar de corregir, por vía de aumentos en las alícuotas, la ausencia de oportunas revaluaciones. Por otra parte, notamos que la sola distinción entre inmuebles edificados y baldíos, no parece demasiado sólida, ya que dentro del primer grupo queda un margen demasiado amplio para situaciones diversas. Por último corresponde señalar que es totalmente inadecuado colocar en un pie de igualdad la tarifa que debe abonarse por el pago de un servicio como los sanitarios o aun los municipales, con un impuesto que está en relación directa con el valor de la cosa gravada y nada tiene que ver con la prestación del servicio (22).

3. A partir del 1.1.60 el sistema se modifica, separándose los tres componentes del anterior impuesto inmobiliario y acordándoles un tratamiento distinto. El régimen adoptado se detalla en el Cuadro II.

Estas modificaciones parecen aceptables, en cuanto a la separación anotada, a efectos de poder ajustar los costos de los servicios sanitarios y la valuación fiscal, aun cuando se deja la posibilidad de fijarlos según otras bases. Es un paso positivo la clasificación que introduce con respecto a los inmuebles, a los efectos de la contribución territorial, puesto que mediante ella se tiende a reducir el gravamen con la urbanización del terreno. Subsisten sin embargo las tasas diferenciales, según la fecha de habilitación del inmueble, problema derivado de la falta de revaluación, según ya hemos señalado.

4. En mayo de 1960 (23) se dispuso la revaluación de todos los inmuebles de la Capital Federal; esta circunstancia planteó la necesidad de modificar el sistema vigente de tasas diferenciales en razón de la fecha de habilitación del inmueble; sistema que se dejó sin efecto. Por otra parte, se hizo necesario fijar las tasas correspondientes a los servicios de Obras Sanitarias, separadas en cuanto a su fijación por la Ley 15.266. Las nuevas alícuotas se determinaron en la siguiente forma (24): (Ver Cuadro pág. 152).

Se dispuso también que el impuesto a pagar por los inmuebles edificados se rebajara transitoriamente en un 40%, cuando las valuaciones fiscales no excedieran de m\$ 400.000. -

5. Aunque en los fundamentos del decreto se expresó que las nuevas alícuotas tendían a compensar el costo del servicio (en el caso de las tasas) y a mantener la recaudación (en el caso del impuesto), la magnitud del aumento motivó serios reclamos de parte de los contribuyentes. Por

(22) Sin embargo, las diferencias de valuación pueden dar un índice (imperfecto) del grado de uso de determinados servicios. Por ejemplo, con referencia a los servicios sanitarios no es ilógico pensar que hayan alguna relación entre la superficie cubierta y el número de grifos de un inmueble urbano.

(23) Dto. 5.144 del 9/5/60.

(24) Dto. 9.348 del 11/8/60.

	Inmueb. edif.	Inmuebles Con edific. insuf.	Inmuebles Con edificios en construc.	Inmuebles Baldíos
	%	%	%	%
I Tasas por servicios sanitarios: Agua....	3,6	4	4	4
Desagüe cloacal.....	1,6	1,6	1,8	1,8
Desagüe pluvial.....	0,8	0,8	1	1
II Contribución territorial....	0,5	5,5	0,5	9,7

estas circunstancias el Poder Ejecutivo dispuso rebajar en un 50% las tasas e impuestos correspondientes al año 1960 (25). Los fundamentos de la rebaja no son demasiado claros, ya que se vuelve a insistir en las razones que se tuvo para fijar las alícuotas vigentes.

6. A partir del 1° de enero de 1961 se modificó el sistema (26) en el sentido de que el impuesto municipal de alumbrado, barrido y limpieza y las tasas y derechos por los servicios de provisión de agua y desagües cloacales y pluviales serán liquidados y percibidos respectivamente por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación. Además se suspendió, a partir del 1° de enero de 1961 y por el término de dos años el cobro del impuesto de contribución territorial en jurisdicción de la Capital Federal; a cuyo vencimiento su liquidación y percepción quedará a cargo de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

De acuerdo con estas disposiciones el Poder Ejecutivo fijó las tasas (27) por prestación de servicios de provisión de agua y desagües cloacales y pluviales de acuerdo a las siguientes escalas básicas para los inmuebles ubicados en la Capital Federal.

Servicios de:	Edificados	Baldíos
	%	%
Provisión de agua.....	3,6	4
Desagüe cloacal	1,6	1,8
Desagüe pluvial	0,8	1

(25) Dto. 12.554 del 11/10/60.

(26) Ley 15.799.

(27) Dto. 2.949 del 13/4/61.

CUADRO I :

- IMPUESTO INMOBILIARIO -

Dto. 33.405 (19/6/44)	Ley 14.393 (31/12/55)	Dto. 4.073 (15/3/56)	Dto. 14.791 (13/1/58)	Ley 14.789 (15/1/59)
<p>Valuación menor \$ 30.000.- (16%) Inmuebles Valuación de 30.000.- edificados a 100.000.- (18%) Valuación mayor \$ 100.000.- (20%)</p>	<p>Habilitados antes 1/1/55.</p> <p>Mantiene las tarifas anteriores.</p> <p>Valuación menor \$ 90.000.- (10%) Valuación de 90.000.- a 200.000.- (12%) Valuación mayor \$ 200.000.- (14%)</p>	<p>Mantiene las disposiciones vigentes.</p>	<p>Aumentó en un 20% el impuesto a inmuebles - rios hasta tanto se proceda al revalúo previsto por la ley.</p>	<p>Aumenta a partir del 1/1/59 y hasta que proceda el revalúo de impuesto inmobiliario conforme a los siguientes porcentajes: 100% cuando la última valuación fiscal fuese anterior al 1/1/49. 50% cuando la última valuación fiscal fué posterior a dicha fecha y anterior al 26/6/56.</p>
BALDIOS: 20%	30%	60%		
<p>Rebajas por prestaciones incompletas de servicios</p> <p>Sanitarios</p> <p>agua - (16.66%) cloacas - (11.11%) Desagües (5.56%)</p> <p>Municipales</p> <p>alumbrado barrido y limpieza (11.11%)</p>	<p>Mantiene las disposiciones vigentes en cuanto a rebajas</p>	<p>Mantiene las disposiciones vigentes.</p>		

(a) Las fechas entre paréntesis se refieren a la publicación de la disposición respectiva.

CUADRO II - IMPUESTO INMOBILIARIO

LEY 15.266 sancionada el 3.2.60

I - Contribución Territorial	Inmuebles edificados	Habilitados hasta el 31.12.51..... 6‰ Habilitados con posterioridad al 31.12.51.. 3‰
	Inmuebles con edificación insuficiente	10‰. Este gravamen se aplicará a los inmuebles cuyos edificios se habiliten a partir del 1° de enero de 1960.
	Terrenos con edificación en construcción	6‰ sobre el valor del terreno.
	Baldíos	20‰.
II - Impuesto correspondiente a alumbrado, barrido y limpieza		Serán fijados por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y se aplicarán en función de avalúo oficial atribuido a cada inmueble.
III - Las tasas de agua y desagüe cloacales y pluviales		Serán fijadas por el Poder Ejecutivo a propuesta de la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación y se aplicarán en función de la valuación fiscal o sobre las bases que fije la reglamentación.
IV - Se deja sin efecto las rebajas por servicios parciales establecidas por las disposiciones vigentes.		

Estas tasas se rebajarán para los inmuebles cuya valuación no exceda de m\$ⁿ 690.000.- de acuerdo a la siguiente escala:

Valuación fiscal hasta	\$ 399.000. -	60% de rebaja
Valuación fiscal de	\$ 400.000. - - 599.000. -	30% de rebaja
Valuación fiscal de	\$ 600.000. - - 699.000. -	20% de rebaja

Se estableció además que hasta tanto la Administración General de Obras Sanitarias no practique revaluaciones por sí o proponga otras bases para el cobro de los servicios a su cargo, las alícuotas se aplicarán sobre la valuación atribuida a cada inmueble por la Dirección General Impositiva como asimismo las que en lo sucesivo practique aquel organismo.

TITULO TERCERO

IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS

CAPITULO PRIMERO

IMPUESTO A LAS VENTAS

SECCION I

INTRODUCCION GENERAL A LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS VENTAS

Fundamentalmente, los impuestos a las ventas se pueden agrupar en dos grandes categorías; acumulativos y no acumulativos.

El impuesto de carácter acumulativo grava el monto de las transacciones en cada una de las etapas por las que pasa un producto, hasta su uso final. Los no acumulativos son aquellos que inciden una sola vez sobre el valor del producto. Entre ellos deben distinguirse los impuestos que recaen sobre un solo nivel (fabricante, mayorista o minorista) de los llamados "impuestos al valor agregado" que se liquidan sobre el valor que se adiciona a los bienes en cada etapa del proceso productivo (1).

Como la aplicación de cada uno de estos tipos de impuesto origina distintos efectos, se analizarán las propiedades y características que merezcan un examen especial en cada caso.

A - Proporcionalidad Respecto al Precio de Venta Final al Consumidor.

Como es sabido, el impuesto pagado en determinada etapa se calcula con abstracción de los márgenes que se cargan en las etapas posteriores de distribución. Resulta por ejemplo que, a igualdad de tasas, un impuesto liquidado al nivel de fabricante en los ramos de joyas o indumentaria, incidiría en proporciones considerablemente diferentes sobre el monto de la venta final de dichos productos, debido a que los márgenes de distribución mayorista y minorista en el ramo de joyería son más amplios que en indumentaria.

Desde este punto de vista, el impuesto a las ventas a nivel minorista y el basado en el

(1) Llamaremos sistema de valor agregado puro al que se aplica en todas las etapas de fabricación y distribución y cumple, a la vez, con el principio de la "integración financiera" por el cual todos los insumos (no sólo los tangibles sino también los costos de financiamiento y otros intangibles) pueden ser deducidos cuando ya han abonado el impuesto.

valor agregado puro, son los más razonables, pues ambos cubren todo el valor incorporado al producto en el momento de su compra por el consumidor final. En cambio, cuando se grava a un solo nivel no minorista, el impuesto se aparta más del principio de proporcionalidad en la medida en que la etapa gravada se encuentra más alejada de la final (2).

En los impuestos acumulativos el problema comentado no encuentra solución (3).

B - Efecto de Pirimidación.

Cuando un comerciante calcula los márgenes que cargará al producto para fijar el precio de venta, toma como base el precio que él pagó previamente por el bien (incluyendo dentro de este costo al impuesto pagado en transacciones anteriores). Teóricamente, este procedimiento se puede repetir en varias etapas (aún a nivel industrial) y, como consecuencia, si se acepta que el mecanismo de precios así lo permite, se estarían reteniendo márgenes de utilidades mayores que en el caso de que el impuesto no hubiera existido. En otras palabras: si el comportamiento de la demanda no llega a torcer la política de precios de los empresarios y si en estos existe cierta rutina en las normas de marcación de su mercadería, el efecto de pirimidación infla las utilidades, al hacer que los porcentajes fijos de marcación se calculen sobre costos abultados (4).

Nuevamente, este factor de distorsión desaparece en el impuesto al nivel minorista. Su incidencia es más notable a medida que la etapa en la cual se abona el impuesto se distancia de la venta final, especialmente, en el caso de un impuesto acumulativo sobre varias etapas.

La pirimidación se verifica también en la etapa de fabricación aunque su efecto es

(2) Véase el siguiente ejemplo, en que se supone un impuesto de 20 unidades monetarias a nivel mayorista

Ramo	Joyería	Indumentaria
(a) Precio de venta mayorista	200	200
(b) Impuesto (incluido en a)	20	20
(c) Margen de utilidad minorista	80 %	15 %
(d) Precio de venta al público (a + a. c.)	360	230
(e) % impuesto sobre el precio de venta final (b/d)	5.5 %	8.7 %

(Se aclara que los ejemplos y las cifras utilizadas son hipotéticos, tanto en este caso como en los que se transcriben más adelante).

Precio de Venta	Radios	Calzado
(a) de productor a industrial	100	100
(b) de industrial a mayorista	200	120
(c) de mayorista a minorista	350	150
(d) del minorista al público	550	180
(e) Impuesto 3% sobre todas las etapas	36	18.5
(f) % impuesto sobre el precio de venta final (e/d)	6.6 %	9.2 %

(4) Ejemplificaremos lo expuesto, siguiendo las distintas etapas por las que puede pasar una mercadería antes de llegar al público consumidor (tomado de "Public Finance" de Rolph y Break, N. York, 1961).

Caso I: no se aplica impuesto a las ventas

- m\$ 100. - : precio de venta del industrial al mayorista.
 " 20. - : ganancia bruta del mayorista al vender al minorista (20%)
 " 120. - : precio a que el mayorista vende al minorista.
 " 60. - : aumento de precio aplicado por el minorista para vender la mercadería al consumidor final (50%).
 " 180. - : precio de venta final.

Caso II: se establece un impuesto a las ventas del 10% sobre la etapa manufacturera.

- m\$ 110. - : precio de venta del industrial al mayorista.
 " 22. - : ganancia bruta del mayorista al vender al minorista (20%).
 " 132. - : precio a que el mayorista vende al minorista.
 " 66. - : aumento de precio aplicado por el minorista para vender la mercadería al consumidor final (50%)
 " 198. - : precio de venta final.

Comparando ambos casos, observamos que el precio final obtenido en el caso II es superior en un 10% al precio obtenido en el caso I; dicho porcentaje es igual a la tasa del impuesto aplicado. Sin embargo, la diferencia en valores absolutos entre ambos precios es de m\$ 18 mientras que lo recaudado por la aplicación del gravamen es de m\$ 10. Esta diferencia de m\$ 8 es el monto de la pirimidación que ha tenido lugar.

más difícil de determinar, debido a que el costo primo industrial representa una proporción mucho menor del precio de venta, que el costo de las mercaderías adquiridas por el comerciante para su reventa. El fabricante, para la fijación de sus precios de venta, toma en cuenta el valor de la materia prima comprada, los costos de explotación y la utilidad que desea obtener. Dentro de esa variedad de factores, cede la importancia que pueda tener el incremento de costos de la materia prima (por impuestos ya pagados) sobre el cálculo de ganancias.

Puesto que el impuesto aplicado al nivel minorista impide la "pirimidación" (es decir: el aumento en el precio final será equivalente al importe resultante de la aplicación del gravamen trasladado), el mismo resulta una buena herramienta de la política antiinflacionista porque evita el abultamiento de las utilidades.

C - Problemas derivados de la administración y el control del impuesto.

El reducido número de contribuyentes aumenta las ventajas del impuesto al nivel mayorista y - cuando la industria está considerablemente concentrada - al nivel de fabricante. Es obvio, entonces, que los inconvenientes se multiplican al nivel minorista y requieren un aparato administrativo muy eficiente en el sistema acumulativo (impuesto al giro o a las transacciones) y en el de valor agregado puro (5).

D - Nivel de tasas para lograr una recaudación dada.

En la generalidad de los casos, los contribuyentes reaccionan favorablemente ante tasas bajas de impuesto y demuestran cierta resistencia a admitir gravámenes de alícuotas altas. Como consecuencia de ello, la tendencia a evadir el pago del impuesto es mayor en la segunda de estas situaciones.

Por otra parte, para mantener una suma constante de recaudación las tasas deben ser mayores a medida que se alejan de la etapa de transacción final de un producto, puesto que en ese momento es cuando la materia imponible (el precio de venta) alcanza un valor máximo (6).

Lo antedicho es válido para los impuestos no acumulativos aplicados a un solo nivel y demuestra las ventajas - desde este punto de vista - de los sistemas que operan al nivel minorista en relación a los que recaen sobre los fabricantes. En el sistema de valor agregado puro, las tasas deberían ser relativamente altas (7) (teóricamente, iguales que en el impuesto sobre los minoristas

(5) Véase el Cuadro II incluido al final de esta introducción.

(6) Si se registraran los siguientes precios de venta:

100 : de productor a industrial
150 : de industrial a mayorista
200 : de mayorista a minorista
250 : de minorista al público

y se deseara obtener una recaudación de 20, se deberían fijar las siguientes tasas impositivas

8% a un solo nivel (minorista)
10% ídem (mayorista)
13,3% ídem (industrial)
2,9% sistema acumulativo
8% sobre la diferencia entre venta y costo en el sistema de valor agregado puro (representaría 2% sobre venta mayorista, 1,6% sobre venta minorista, etc.).

(7) Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la tasa se aplica sobre el valor agregado y por lo tanto, su menor incidencia relativa, con respecto al precio de venta de cada etapa, podría hacerla psicológicamente tolerable para el contribuyente.

ya que resulta indiferente multiplicar una suma - el valor de venta final- o cada uno de los sumados por una misma cifra (8). Por fin en los impuestos acumulativos, las tasas son más bajas y el impacto psicológico más favorable siempre que el contribuyente deje a un lado las consideraciones mencionadas en otros puntos de este análisis.

E - El impuesto a las ventas frente a la integración o especialización de las empresas.

No existe una norma económica general que permita decidir sobre las ventajas de la integración vertical u horizontal de las empresas, o, por el contrario, la conveniencia de su especialización en base a la operación de unidades económicas desintegradas. La situación puede ser muy diferente en cada caso, según el grado de desarrollo, las estructuras de mercado, el sector que se estudie, etc.

Lo que sí debe constituir una norma es que, encontrada la forma de organización económicamente más eficiente, el sistema tributario no debe interferir en sentido contrario; su influencia debería ser neutra, o mejor aún, actuar en forma de promover dicho tipo de organización.

Puede generalizarse, diciendo que los impuestos a las ventas no acumulativos (sea a un solo nivel, o sobre el valor agregado) resultan neutros en cuanto a su incidencia sobre las formas de organización. En cambio, el impuesto al giro impulsa a los empresarios hacia la integración puesto que al percutir sobre todas las etapas, pone en situación ventajosa al producto que recorre internamente (dentro de una misma empresa) las distintas etapas de producción y distribución, exteriorizándose la venta sólo cuando el bien se dirige al usuario final, en el caso de integración vertical completa.

Algunas legislaciones contienen procedimientos específicos con respecto a las operaciones en que actúan intermediarios prescindibles.

Para explicar esto prácticamente, supongamos que un mayorista vende un artículo a un minorista a \$ 105 y al consumidor a \$110. A su vez el minorista vendería al consumidor a \$ 110. Leyes como la canadiense y la australiana disponen que, cuando el mayorista venda directamente al público, el impuesto deberá liquidarlo sobre \$ 105 (9) y no sobre \$ 110. Se tiende así a rebajar la carga del impuesto, a disminuir el precio del artículo (en el supuesto de que el menor impuesto se traslade al precio) y a prescindir del minorista a través de la competencia de precios.

La legislación alemana (sistema acumulativo) sigue un criterio inverso, al gravar con una tasa mayor las ventas que el productor realiza salteando la etapa mayorista (10).

F - Simplicidad desde el punto de vista de la liquidación.

Dentro de dos alternativas de imposición que respondan por igual a las condiciones básicas exigidas, deberá elegirse aquella que mejor cumpla el requisito de simplicidad. Los impuestos no acumulativos a un único nivel son de sencilla aplicación en general, aunque la determinación de los contribuyentes incluidos en la etapa gravada, puede presentar algunas dificultades.

El sistema de valor agregado es el de mayor complejidad, pues exige que en cada

(8) Si llamamos X_1 al precio de venta de la materia prima; X_2 al precio de venta del fabricante que elabora el producto; y X_3 al precio de venta del distribuidor, siendo t la tasa del impuesto y T el total de la recaudación tendremos que:

$$T = tX_1 + t(X_2 - X_1) + t(X_3 - X_2)$$

$$T = t(X_1 + X_2 - X_1 + X_3 - X_2) = tX_3$$

(adaptado de OEEC: "The Influence of Sales Tax on Productivity" París, 1958.

(9) El precio al que venda normalmente al minorista.

(10) O. E. E. C., obra citada.

etapa se deduzcan los importes pagados por los bienes comprados, para liquidar la materia imponible.

La mayor simplicidad se encuentra en el sistema de impuestos acumulativos, en que la simple realización de una operación de venta determina el hecho imponible y el monto a gravar (11).

G - Algunos aspectos generales del impuesto a las ventas.

Cabe analizar brevemente el problema de la financiación del impuesto (12). Si el pago del gravamen debe hacerse en el mismo momento en que la venta se verifica jurídicamente, aún cuando el cobro de lo vendido tenga lugar con posterioridad, puede afirmarse que quien paga el impuesto lo está financiando. Si la venta se hace al contado inmediato y el impuesto debe abonarse después de un período determinado de tiempo, la financiación recae sobre el comprador de los bienes (en el supuesto de traslación). Dentro de esos dos extremos se pueden dar una serie de situaciones intermedias, en que la carga de financiación dependerá al menos de los siguientes factores: la posibilidad de trasladar o no el impuesto, los plazos admitidos para el pago del impuesto y el plazo vigente para el cobro de los créditos por venta.

Si, por ejemplo, el plazo para pagar el impuesto fuera superior al lapso necesario para que el producto fuera vendido al contado al usuario final, podría afirmarse que éste es quien, en última instancia, financia el impuesto (además de soportarlo íntegramente, en la hipótesis de traslación sobre la cual se está analizando este problema).

La importancia del problema de financiación desaparece en buena medida, cuando se analiza todo el sistema impositivo en su conjunto, actuando en forma continua y circular. En otras palabras, puede ser provechoso estudiar los problemas de financiamiento que plantea un impuesto nuevo para los contribuyentes potenciales, pero, una vez que el impuesto se ha consolidado dentro del sistema tributario y sus tasas y estructuras se mantienen relativamente invariables, es difícil determinar en qué etapa del proceso económico se adelantan los fondos para que el impuesto sea abonado.

SECCION II

ANTECEDENTES NACIONALES

Como antecedente inmediato del impuesto a las ventas, encontramos el impuesto a las transacciones que rigió de 1931 a 1934 y que gravaba las ventas de mercaderías en todas sus etapas, como así también las prestación o locación de servicios a título oneroso.

Dado que este gravamen, por su carácter acumulativo, era objeto de severas críticas por parte del comercio y la industria, el Poder Ejecutivo en mensaje del 28 de setiembre de 1934, propició en su reemplazo la creación del impuesto a las ventas, estructurado en forma tal que su incidencia recayera en una sola etapa. Con ligeras modificaciones, el proyecto del Ejecutivo fue aprobado mediante la ley 12.143, cuyo ordenamiento básico se conserva hoy.

(11) La existencia de tasas diferenciales para distintos tipos de actividad, introduce cierta complejidad.

(12) Se entiende aquí por "financiación" al hecho de adelantar los fondos para el pago del impuesto. El análisis se hace, en principio y por razones de simplicidad, partiendo del supuesto de traslación total.

- CUADRO 1- SISTEMAS DE IMPUESTO A LAS VENTAS

Análisis teórico de sus características. Esquema general. (1)

ACUMULATIVOS		NO ACUMULATIVOS				VARIOS NIVELES
		A U M N I V E L			A NIVEL DE MINORISTA	
A LAS TRANSACCIONES		A NIVEL DE FABRICANTE	A NIVEL DE MAYORISTA	A NIVEL DE MINORISTA		VALOR AGREGADO PURO
a) Proporcionalidad	RELATIVAMENTE DESVENTAJOSO	DESVENTAJOSO	RELATIVAMENTE DESVENTAJOSO	conveniente		conveniente
b) Pirimidación	MUY DESVENTAJOSO	DESVENTAJOSO	RELATIVAMENTE DESVENTAJOSO	conveniente		DESVENTAJOSO
c) Administración y Control (Nº contribuyentes).	MUY DESVENTAJOSO	conveniente	conveniente	DESVENTAJOSO		MUY DESVENTAJOSO
d) Nivel de tasas a igualdad de recaudación.	convenient	MUY DESVENTAJOSO	DESVENTAJOSO	RELATIVAMENTE DESVENTAJOSO		relativamente conveniente
e) Integración	MUY DESVENTAJOSO (estimula la integración.)	neutro	neutro	neutro		neutro
f) Simplicidad	conveniente	relativamente conveniente	relativamente conveniente	relativamente conveniente		DESVENTAJOSO

(1) El impuesto a las ventas inglés (purchase tax) no se ha incluido dentro de este esquema, entendiéndose que excede las características de generalidad que distingue a los sistemas de impuesto a las ventas tradicionales.

CUADRO II - ARGENTINA: ESQUEMA COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS Y TIPOS DE "IMPUESTO A LAS VENTAS" (*)

S I S T E M A S	N O A C U M U L A T I V O S						
	ACUMULATIVOS (A LAS TRANSACCIONES)	A U N N I V E L				VARIOS NIVELES	TASAS MÚLTIPLES Y SELECTIVAS UN NIVEL: MAYORISTA
		A NIVEL DE PRODUCTOR	A NIVEL DE MAYORISTA	A NIVEL DE MINORISTA	A NIVEL DE NORUEGA		
Países con sistemas típicos.	Alemania (turnover tax)	Canadá	Australia	Noruega	Estados U.S.	Francia	Inglaterra (purchase tax)
	Básica	10%	Básica: 12,5%	10%	2 a 4% según los Estados	Básica: 19,5%	5 a 90%
Tasas	Límites	-	8 1/3 a 30%	-	-	10 a 44,5%	(siete listas) (5 a 50% en 1959)
Número de empresas contribuyentes	-	50.000 (a)	37.000	70.000	varia	500.000 (b)	70.000 (c)
Costo de recaudación	5 a 8 o/oo	menos de 10 o/oo	-	5 o/oo	7 a 25 o/oo	-	mas de 7,6 o/oo
Notas	-	(a) 250.000 minoristas	-	-	-	(b) el número de artesanos exentos creció de 180.000 a 420.000 en 12 años	(c) en cambio hay 500.000 minoristas
Otros países que aplican el sistema.	Austria Luxemburgo	Finlandia	Suiza Nueva Zelanda	Provincias o nadienses.	-	Argentina	-

(*) Con el fin de uniformar la presentación, se ha adaptado información tomada exclusivamente del libre "Sales Taxation" (John F. Due) Londres, 1957. En general, los datos corresponden al año de publicación.

En la discusión parlamentaria, la crítica se centró sobre la regresividad del nuevo gravamen. En respuesta a estas críticas, el entonces ministro de Hacienda, Dr. Federico Pinedo, expresó que dicha regresividad estaba muy atenuada al haberse excluido del impuesto a la mayor parte de los artículos de indispensable consumo popular, señalando, de esta manera, el carácter social dado a las exenciones.

SECCION III

OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO

A - Venta imponible

El impuesto se aplica sobre las ventas de mercaderías, frutos y productos, realizadas en todo el territorio del país, en forma que incida en una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería ⁽¹³⁾.

El concepto de venta que tiene la ley es muy amplio, definiéndolo como la transferencia a título oneroso de mercaderías, frutos o productos del dominio de una persona al dominio de otra, haciendo abstracción de la denominación jurídica que las partes intervinientes den a la transacción como así también de la forma de pago, que puede ser en dinero o especie, al contado o a plazos ⁽¹⁴⁾.

Mercadería, fruto o producto, son términos usados indistintamente en la legislación y significan bienes muebles tangibles, quedando, por lo tanto, excluidas del gravamen las transacciones sobre inmuebles, valores mobiliarios, derechos y bienes intangibles (llaves, patentes y similares).

La venta de sus activos fijos por parte de empresas comerciales e industriales no está gravada; ya que dichos bienes, según lo señala Reig, no constituyen "mercaderías" en la acepción del presente gravamen.

Asimismo, no están comprendidas en el presente gravamen las ventas de mercaderías en block realizadas con motivo de efectuarse una transferencia de negocios ⁽¹⁵⁾.

B - Operaciones del comercio exterior.

El gravamen también se aplica sobre las mercaderías importadas y exportadas. En el caso de remisión de mercaderías de casa matriz a sucursal o agente consignatario o viceversa, se entiende por venta la mera salida de la mercadería del país ⁽¹⁶⁾.

Cabe hacer especial referencia al caso de los bienes que importa el industrial por cuenta propia. Si se trata de instalaciones permanentes (maquinarias, muebles y útiles, etc.) sólo estarán gravadas si son enajenadas dentro de los dos años siguientes a su importación (por presumirse que han sido adquiridos para su comercialización). Otros tipos de bienes pagarán impuestos

(13) Ley 12.143 (T. O. 1960), art. 1°.

(14) Ley 12.143 (T. O. 1960), art. 2°.

(15) Reig, Enrique J. "El impuesto a las ventas", pág. 131, Buenos Aires, 5a. edición. Precizando el concepto de mercadería, el citado autor agrega que su significado "es esencialmente comercial y define en una explotación rubros de constante movimiento, cuyo tráfico constituye el objeto de la actividad de la empresa".

(16) Ley 12.143 (T. O. 1960), art. 2o., último párrafo.

si se utilizan para elaborar productos gravados y lo harán en el momento en que se liquida el impuesto sobre éstos últimos. Si se emplean en la fabricación de productos exentos, no estarán sujetos al impuesto en ningún momento.

El tratamiento de los bienes de uso (instalaciones permanentes) merece especial atención, puesto que su importación por cuenta propia está liberada del pago del impuesto a las ventas, mientras que el mismo tipo de bienes está gravado cuando se adquiere a empresas establecidas en el país.

C - Sujeto del gravamen.

Los sujetos del impuesto son: (17)

- a) Productores industriales nacionales: los que enajenan productos o mercaderías que previamente han producido, elaborado o manufacturado, aportando la materia prima principal.
- b) Importadores: Los que a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros, introducen al país mercaderías de procedencia extranjera.
- c) Exportadores: Los que remiten al exterior mercaderías, por cuenta propia o de terceros.

D - Legislación comparada

1) ESTADOS UNIDOS (18)

Dado el carácter local que tiene el impuesto a las ventas en Estados Unidos, la amplitud de su objeto varía con la legislación de cada estado, aunque es posible encontrar una serie de características generales que nos permitirán una adecuada apreciación de conjunto.

El impuesto a las ventas a nivel minorista existe en treinta y tres estados (aunque en uno de ellos, Indiana, el gravamen recae sobre los ingresos brutos de los negocios productores, mayoristas o minoristas).

Las diferentes legislaciones gravan las ventas de bienes muebles tangibles (tangible personal property) y en algunos estados, la base del impuesto se amplía para gravar ciertos servicios, tales como las tintorerías, lavaderos, depósitos, hoteles, servicios públicos de agua, electricidad, gas, teléfono, transportes, entradas a salones de entretenimiento, etc. Ningún estado grava los ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales ni la renta de inmuebles.

En Estados Unidos existen normas constitucionales que impiden a los estados gravar el comercio interestatal. Sin embargo, esta limitación ha sido superada (aunque en forma parcial) por la aplicación del "impuesto al uso", que grava la primera utilización dentro del estado, de bienes comprados fuera de sus límites geográficos. El "impuesto al uso" se admite restrictivamente sobre la adquisición de automotores, las compras realizadas por vía postal (si el establecimiento vendedor tiene negocio de venta al público también en el estado que aplica el impuesto) y las compras de bienes alcanzados por el impuesto a las ventas, cuando son adquiridos por empresas que no pagan dicho gravamen (19).

(17) Ley 12.143 (T.O. 1960), art. 6°.

(18) Due, John F.: "Sales Tax", pág. 290, Routledge & Kegan Paul, London, 1957.

(19) Due, John F.: "Sales Taxation", pág. 308. Ver también del mismo autor: "Government Finance", pág. 290/1 de la versión castellana, Buenos Aires, 1961.

Es importante agregar que en los últimos años, la jurisprudencia tiende a liberalizar los criterios restrictivos en la materia, permitiendo la extensión del impuesto a las ventas o mercaderías compradas fuera del perímetro estadual, sin necesidad de recurrir al "impuesto al uso"⁽²⁰⁾

2) CANADA

El impuesto a las ventas existe al nivel nacional y provincial. A éste último se hará referencia más adelante.

El impuesto a las ventas nacional se aplica "sobre el precio de venta de todas las mercaderías: (a) producidas o fabricadas en el Canadá: en este caso es exigible al productor o al fabricante en el momento del envío de las mercaderías a su comprador, o en el momento de transmitir el dominio de las mismas, el que sea anterior; (b) importadas al Canadá; en el momento en que las mercaderías son importadas o sacadas del depósito para el consumo; (c) vendidas por un comerciante mayorista (matriculado): es exigible al vendedor en el momento en que se hace el envío ..."⁽²¹⁾

Las exportaciones se encuentran exentas del impuesto.

3) INDIA ⁽²²⁾

La Constitución Nacional prescribe que los estados federales tienen poder exclusivo para imponer el gravamen sobre las ventas y compras de mercaderías dentro del mercado interno de cada estado. En cambio, las ventas realizadas como consecuencia del comercio interestatal son regidas por la Central Sales Tax Act, a cuyas disposiciones deben someterse los diversos estados.

En general, las diferentes legislaciones estaduales y la Central Sales Tax Act establecen que el gravamen se aplica sobre la venta de toda clase de bienes muebles tangibles; la venta es definida como la transferencia en propiedad, de mercaderías a título oneroso. En algunos estados se requiere que la suma pagada por la compra de mercaderías sea en moneda, excluyéndose las operaciones de trueque. Las ventas de carácter ocasional, efectuadas fuera del curso regular de los negocios, no están sujetas al impuesto.

En algunos estados el impuesto se aplica en forma que incida en una sola etapa, mientras que en otros se aplica un impuesto a las transacciones.

Asimismo, por disposición constitucional, se prohíbe a los estados federales gravar las mercaderías que se exporten o importen.

4) ALEMANIA ⁽²³⁾

El objeto del impuesto a las ventas alemán es muy amplio: se aplica sobre las ventas de toda clase de mercaderías - materias primas, productos semielaborados, mercaderías elaboradas, ya sean de consumo o de capital y el gravamen incide en todas las etapas de la producción y distribución, abarcando desde las ventas de los productores primarios hasta las ventas de los minoristas. También caen dentro del objeto de este impuesto ciertos servicios.

El gravamen se aplica sobre las mercaderías importadas, mientras que, en principio, no recae sobre las exportaciones.

(20) Dua, John F.: "Sales Taxation", pág. 309.

(21) Art. 86 Cap. XIII de la ley de Rentas de Guerra del Canadá, extraído de la obra citada de Enrique J. Reig, pág. 34.

(22) "Taxation in India", World Tax Series, Harvard Law School; Boston 1960, pág. 435 y sgtes.

(23) "The influence of sales taxes on productivity", OEEC, 1958, pág. 85 y sgtes.

5) INGLATERRA (24)

El gravamen a las ventas inglés (British Purchase Tax) es un impuesto de tasas múltiples y selectivas que se aplica preferentemente sobre mercaderías de consumo y, por lo tanto, no grava las ventas de bienes de capital, excepto vehículos para uso comercial y equipos de oficina. Este impuesto presenta la particularidad de que grava un número específico de mercaderías, determinadas por la ley.

El impuesto recae en la etapa mayorista. Los productos importados están gravados en igualdad de condiciones con los similares de producción nacional. En cambio los comerciantes matriculados pueden exportar sin ser alcanzados por el impuesto.

6) AUSTRALIA (25)

El impuesto a las ventas australiano es aplicado por el gobierno central en todo el territorio del país. En general, grava las ventas de mercaderías de consumo y, por excepción, recae sobre ciertos bienes de capital.

Asimismo, se hallan sujetas al impuesto las importaciones; pero, en cambio, las mercaderías exportadas se hallan exentas.

El impuesto se aplica en una sola etapa, generalmente al nivel mayorista y son responsables los fabricantes, mayoristas e importadores, todos los cuales deben registrarse a los fines impositivos.

SECCION IV

ESTRUCTURA

A - Incidencia del gravamen.

Dado que el gravamen incide en una sola etapa, al nivel del fabricante o productor, se hallan exentas del impuesto todas las operaciones que impliquen reventa de mercaderías en el mismo estado en que fueron adquiridas (salvo las importaciones).

El impuesto se aplica sobre el "valor agregado" que cada fabricante o productor introduce en el producto que elabora. En consecuencia, para determinar el monto de ventas sujeto a impuesto, el productor responsable debe deducir del monto bruto de sus ventas el importe de las mercaderías que ya tributaron el gravamen y que adquirió para ser elaboradas, transformadas o utilizadas para producir mercaderías para la venta. Además, es requisito para la deducción que tales productos entren a formar parte físicamente de la mercadería elaborada, adoptando así nuestra legislación el principio de la integración física. También se dispone expresamente que no podrá deducirse el importe de las compras de activos fijos ni sus amortizaciones (26).

Nuestra legislación podría adoptar la regla de la "integración financiera" - ya que ello se ve facilitado por el hecho de que el gravamen se liquida en base al valor agregado y evitar

(24) OEEC, obra citada, pág. 117 y sgtes.

(25) "Taxation in Australia", pág. 78, World Tax Series: Harvard Law School, Boston, 1958.

(26) Dto. Reglamentario N° 11.618/55, art. 9°.

así que el impuesto sobre los bienes de capital se pague en dos oportunidades: primero, cuando se adquieren; y luego, a través de las amortizaciones que no se pueden deducir del valor agregado; para liquidar el impuesto sobre los productos elaborados por esos mismos bienes de capital.

B - Mercadería exenta y mercadería con el gravamen en suspenso.

Cuando en la fabricación de mercaderías gravadas intervienen productos exentos del impuesto, la deducción de esta materia prima no es procedente; en cambio, si se permite su deducción cuando son utilizadas en la fabricación materiales que tienen el gravamen en "suspenso". De ahí la especial importancia que tiene la distinción entre mercadería exenta del impuesto y la que tiene el gravamen en "suspenso". La deducción de las mercaderías que tienen el impuesto en suspenso no está establecida en ninguna disposición legal y ha sido admitida por vía de interpretación por las autoridades de aplicación del impuesto. La determinación de las mercaderías que tienen el gravamen en "suspenso" la dispone expresamente el Poder Ejecutivo, quien ha sido autorizado por ley para disponer la suspensión del gravamen, como también para acordar exenciones transitorias, totales o parciales (27).

C - Conjunto económico.

En el caso de que el productor distribuya su producción por medio de otra firma vinculada económicamente, el gravamen se liquidará sobre el mayor precio de venta obtenido. La vinculación económica puede estar basada en el "origen de sus capitales, en la dirección efectiva del negocio o en el reparto de utilidades, etc." (28).

Esta norma tiene por objeto "evitar que merced al desdoblamiento de un responsable en dos entidades comerciales, aparentemente desvinculadas entre sí, pero que responden a una misma realidad económica, se disminuya arbitrariamente el valor imponible" (29).

Reig sostiene que la prueba concluyente de vinculación económica existe cuando la titularidad de los capitales de las sociedades que operan entre sí es la misma, entendiéndose que las dos cuestiones (dirección efectiva del negocio y reparto de utilidades) no pueden considerarse decisivas y deben ceder en caso de probarse que no exista la misma titularidad en los capitales de las sociedades vinculadas.

Cabe señalar que, dado el régimen de anonimato que rige en el país, esta disposición puede eludirse, y en la práctica así se hace mediante la constitución de una sociedad de capital (anónima o comandita por acciones) encargada de distribuir la producción de la sociedad industrial. En consecuencia, sucede que el monto del gravamen que debe tributar una sociedad que distribuya directamente su producción es mayor que el que tiene que abonar otra sociedad que efectúe la distribución de su producción en la forma señalada en el párrafo anterior.

En los casos de exportación, expresamente se dispone que: "cuando no se fije precio o el declarado sea inferior al precio de venta mayorista 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, y el impuesto se aplicará sobre dicho precio mayorista con deducción de los gastos incurridos con posterioridad al embarque, hasta el lugar de destino" (30).

(27) Ley 12.143 (T.O. 1960), art. 12.

(28) Ley 12.143 (T.O. 1960), art. 5.

(29) Reig, Enrique J., obra citada.

(30) Ley 12.143 (T.O. 1960), art. 5, último párrafo.

D - Exenciones.

Las principales exenciones son, entre otras: carne fresca, pan, harina, sal, aceites comestibles, vinos, yerba mate y otros alimentos; productos de la ganadería sin elaborar (cueros, astas, lanas sucias), cereales y oleaginosas, productos diversos de granja, productos de las explotaciones mineras, productos forestales que no hayan sufrido tratamiento industrial no indispensable para su conservación, tabacos, libros y periódicos, servicios de utilidad pública (energía eléctrica, gas, etc.) y medicinas. También está exenta la venta de buques o aviones y sus instalaciones, cuando se trate de unidades destinadas a la defensa nacional, transporte comercial o formación de personal aeronavegante (31).

Comentando dichas exenciones, Richard Goode decía que "según parece, por lo menos la mitad de los gastos de una familia de la clase trabajadora en Buenos Aires y tal vez una fracción bastante mayor está exenta del impuesto a las ventas. Es indudable que los rubros exentos constituyen una proporción mucho menor del consumo de los grupos más acomodados" (32).

También se encuentran exentos del gravamen las ventas del "pequeño industrial". Se denomina así a los industriales cuyo monto de ventas de mercaderías de su producción o elaboración no exceda de m\$ 500.000 anuales.

Asimismo, a los fines de exceptuarlos del gravamen, no se consideran procesos industriales (33):

- a) la confección de prendas de vestir hechas a medida (esta exención no comprende a aquellas realizadas en serie);
- b) la elaboración de recetas medicinales;
- c) la preparación de comidas o bebidas en restaurantes, cafés, bares, hoteles, etc.;
- d) la reparación o arreglo de maquinarias, muebles u otros objetos;
- e) la construcción de edificios, de pavimentos y de obras en general.

Referente a estos dos últimos casos, cabe señalar que "el que efectúa la construcción o trabajo es responsable del pago del gravamen por el valor de venta real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra, siempre que sean de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia, anterior a la construcción o reparación misma".

E - Legislación comparada.

1) ESTADOS UNIDOS (34)

El impuesto se aplica sólo sobre las ventas al por menor, con algunas excepciones. Por ventas al por menor debe entenderse la enajenación de mercaderías que no serán objeto de reventa. En consecuencia, se hallan exentas del impuesto las ventas de mercaderías para su posterior reventa en el mismo estado en que se adquirieron, como también las compras de artículos que entrarán a formar parte integrante de otros productos que luego serán vendidos.

(31) Ley 12.143 (T. O. 1960), art. 11.

(32) CEPAL: "El desarrollo económico de la Argentina", edición mimeográfica, anexo.

(33) Dto. 11.618/55 y sus modificaciones, art. 28.

(34) John F. Due: obra citada. Salvo observación en contrario, se hace referencia al impuesto que aplican los estados.

Exenciones: Sin considerar el gravamen sobre los servicios, que no todos los estados aplican, las exenciones más generalizadas se refieren a comestibles, como también medicamentos y ciertos tipos de ropa. También se encuentran exentos: jabones, algunos artículos de limpieza, combustible para uso doméstico, etc. Tampoco se gravan las ventas efectuadas al Gobierno Federal.

Estas exenciones varían con cada legislación estadual, siendo las que hemos señalado las más comunes.

Impuesto a las ventas de carácter local: En casi todos los estados, juntamente con el impuesto estadual, las diferentes ciudades aplican un impuesto a las ventas cuya tasa generalmente es inferior al 1%.

Este impuesto municipal es aplicado sobre la misma base que el gravamen estadual.

2) CANADA (35)

El impuesto nacional se aplica al nivel del productor o importador. No están gravadas las transacciones efectuadas entre productores inscriptos a los fines del impuesto; el gravamen recién se aplica cuando se vende a un distribuidor o bien al público. Cuando el productor efectúa sus ventas directamente a comerciantes minoristas o al público, se toma como precio de venta, a los efectos del impuesto, el precio a que dichas mercaderías hubieran sido vendidas a un mayorista, beneficiándose al consumidor que puede obtener un menor precio por la mercadería como consecuencia de la disminución del gravamen (en el supuesto de traslación). Esta norma también tiene por objeto evitar discriminaciones en la elección de métodos de distribución.

Exenciones: Las exenciones comprenden casi todos los productos alimenticios, productos de granja, forestales y de minas y canteras, impresos y material de enseñanza, como así también las ventas de maquinarias para ser utilizadas directamente en la producción, combustibles y electricidad y otros consumos industriales utilizados en el proceso de fabricación, pero que no se incorporan físicamente al producto; asimismo, no se grava la venta de implementos agrícolas.

El impuesto a las ventas provincial: Algunas provincias canadienses aplican un impuesto a las ventas cuya tasa oscila del 2% al 5% según las diferentes legislaciones.

El gravamen recae en la etapa de las ventas al por menor y al igual que en los Estados Unidos no se gravan las ventas de mercaderías para su reventa o la venta de materiales que serán posteriormente utilizados en un proceso productivo.

Las exenciones varían de acuerdo a las diferentes legislaciones: las más comunes se refieren a artículos comestibles, artículos medicinales, vestimenta para niños y otros rubros considerados básicos. En cambio, las ventas de maquinarias industriales se hallan exentas solamente en algunas provincias.

3) INDIA (36)

Siendo el impuesto a las ventas de carácter local, encontramos diversos tipos de gravámenes. Así, aquellos estados que tienen cierto desarrollo industrial generalmente adoptan un impuesto que incide en una sola etapa; en cambio, en los estados donde predomina una economía rural se aplica un impuesto a las transacciones, de carácter acumulativo.

(35) John F. Due: obra citada.

(36) "Taxation in India" obra citada.

Los gobiernos locales sólo pueden aplicar el gravamen por las ventas efectuadas dentro de su territorio; las ventas interestatales se hallan regidas por la Central Sales Tax Act, a cuyas disposiciones deben someterse los diferentes estados.

Las operaciones provenientes del comercio exterior no son gravadas ni por lo estados locales ni por el gobierno central.

Ventas interestatales: Por disposición constitucional, el gobierno central tiene la exclusiva facultad de gravar las ventas o compras de mercaderías provenientes del comercio interestatal, pero está obligado a asignar y distribuir el producido del gravamen al estado en el cual fue recaudado. En la práctica, cada estado aplica y recauda este impuesto bajo las disposiciones de la Central Sales Tax Act.

Una venta se considera realizada dentro del comercio interestatal cuando ocasiona el traslado de las mercaderías de un estado a otro, a menos que retornen al estado de origen y sólo hayan pasado por otro estado por razones de transporte. El estado que tiene derecho a percibir este gravamen es el estado en el cual se encontraban depositadas las mercaderías al tiempo de celebrarse su venta. Bajo estos principios, cuando se venden mercaderías que se encuentran depositadas en diferentes estados mediante un solo contrato de venta, cada estado debe gravar únicamente la transferencia de aquellas mercaderías que se encontraban depositadas dentro de sus límites.

Mercaderías declaradas de especial importancia: La Central Sales Tax Act contiene una lista de mercaderías declaradas de especial interés y que tienen un tratamiento impositivo diferente al aplicado a las demás mercaderías. Dicha lista comprende: tejidos e hilados de algodón, cueros y pieles, hierro y acero; yute, oleaginosos, rayón y otros tejidos artificiales; tabaco, azúcar, tejidos de lana, carbón y coke.

Cuando estas mercaderías son objeto de transacciones en el mercado interno de cada estado, la tasa a aplicar no debe exceder del 2% y debe incidir en una sola de las etapas en que es objeto su negociación; en el caso de que la tasa prescripta por la legislación estadual sea menor, se aplicará ésta. Si las mercaderías "declaradas" son vendidas en el curso del comercio interestatal, son gravadas con una tasa del 1%, también aplicada sobre una sola de las etapas, siempre que la venta se efectúe a un comprador registrado como tal en un padrón especial que se lleva a los fines impositivos.

4) ALEMANIA (37)

En Alemania, si bien ya el impuesto a las transacciones tiende a alentar la integración de las empresas, esta tendencia era impulsada mediante la disposición conocida con el nombre de "organschaft" y bajo la cual, las transacciones entre empresas sujetas a un mismo control no eran gravadas, aún cuando estas empresas trabajasen separadamente. Esta disposición fue introducida en 1934 y derogada en 1946 por las autoridades aliadas de ocupación y en su reemplazo se dispuso que todas las transacciones concluidas entre la compañía principal y sus compañías subsidiarias o éstas entre sí, estarán sujetas al impuesto a las transacciones.

Sin embargo, se considera que la "organschaft" no ha sido completamente dejada de lado ya que se estima que la nueva disposición no se aplica cuando la firma dominante no es una compañía sino una persona natural.

En la actual legislación existen varias disposiciones tendientes a contrarrestar esta tendencia a la integración. Así, se grava con una tasa más elevada la venta al por menor efectuada directamente por el productor y en las tejedurías se gravan las transferencias internas de hilados

(37) OEEC y Due, John F.: obras citadas.

producidas por una firma con destino a su departamento de tejidos. Esta última disposición tiene por objeto proteger a las tejedurías e hilanderías independientes de las firmas integradas.

Exenciones: No se gravan los servicios de agua, gas, electricidad; servicios médicos cubiertos por el seguro social; servicios públicos de hospital, servicios de correos, teléfonos y telégrafos. También están exentas las rentas de inmuebles, no comprendiéndose aquí los ingresos derivados de la actividad hotelera. Los alimentos no se encuentran exentos.

5) INGLATERRA (38)

El impuesto inglés (purchase tax) fue implantado en 1940 con el propósito de elevar los ingresos fiscales y primordialmente restringir los gastos de los consumidores. Debe considerarse que el impuesto fue aplicado y desarrollado para ser utilizado en la formulación de una política de control económico que fue necesario implantar durante el período bélico y en la postguerra para contener la presión inflacionaria. Las altas tasas del gravamen tienen como finalidad incrementar los precios de las mercaderías; de esta forma el impuesto tiende a reducir los gastos privados; mientras que a través de sus múltiples y selectivas tasas se pueden orientar los gastos privados hacia los sectores más convenientes. De ahí que en las épocas señaladas, las consideraciones económicas tuvieron primacía sobre las de índole fiscal.

A pesar de las altas tasas del gravamen, los ingresos provenientes del impuesto a las ventas significan sólo el 7% del total de los ingresos fiscales, porcentaje que representa la mitad de los ingresos provenientes de los impuestos al tabaco. Este último impuesto, sumado a los aplicados a las bebidas alcohólicas, al cacao, azúcar, a los fósforos, al petróleo, a las diversiones y a los derechos de aduana, elevan el total de lo recaudado en concepto de impuestos indirectos al 42% del total de los ingresos fiscales.

El impuesto incide en una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería y se aplica al nivel mayorista.

Los productores y mayoristas que alcancen un determinado monto de ventas deben registrarse a los fines del impuesto. Mientras las transacciones se efectúan entre productores y comerciantes registrados, el gravamen no se aplica y sólo recae cuando la mercadería pasa a una persona no inscripta, ya sea comerciante minorista o público consumidor.

El impuesto se liquida sobre la base del precio mayorista. Anteriormente, cuando un minorista compraba directamente a un productor eludiendo al mayorista, a los fines de la liquidación del gravamen, la mercadería debía ser "elevada" hasta alcanzar el precio que hubiera tenido en caso de pasar por las manos del mayorista. Este sistema fue duramente criticado ya que en muchos casos la fijación del "precio mayorista normal" que se buscaba mediante la técnica de la "elevación" (uplift) era establecido arbitrariamente. A partir de 1955 este sistema fue modificado, aplicándose únicamente la elevación de precios en los casos de mercaderías que adquieren ciertos minoristas a productores a precios mucho más bajos que los que pueden comprar los demás minoristas, que también adquieren directamente a fabricantes. Pero a pesar de las modificaciones, los problemas que acarrea el sistema de "elevación" subsisten, especialmente para determinar el ajuste de precios cuando un minorista adquiere mercaderías a un productor en grandes cantidades, obteniendo ventajas en los precios.

Entre las mercaderías libres del impuesto se encuentran las denominadas de "utilidad" (utility) que, para ser calificadas como tales deben reunir una serie de cualidades establecidas por las autoridades.

(38)- OEEC, "The Influence of Sales Taxes on Productivity".

Hasta 1952, una mercadería, aunque fuera ligeramente superior a las denominadas de "utilidad" se encontraba sujeta a impuestos, lo que lógicamente ocasionaba resistencia por parte de los compradores para adquirirlas. Para solucionar este problema en 1952 el sistema de "utilidad" fue suplantado por el denominado "plan D" bajo el cual, una suma fija "D" es deducible del precio mayorista con el propósito de determinar el monto de ventas sujeto a impuesto. De esta forma, las mercaderías comprendidas en los rubros ropas, telas y mobiliario, cuyo precio fuese igual o menor que la suma "D" quedaban libres del impuesto; mientras que si es mayor, el impuesto se liquida sobre la base de la diferencia entre el precio mayorista y dicha suma "D". En el año 1955 este sistema fue nuevamente reemplazado por otro de tasas reducidas (5%) aplicable a los artículos antes amparados por el esquema "D", especialmente indumentaria.

Exenciones: Originalmente el impuesto gravaba un amplio número de artículos, incluso comestibles y combustibles. Las principales exenciones comprendían a mercaderías sujetas a otro gravamen, tales como tabacos y bebidas alcohólicas y también estaban exentas las ropas para niños y los más importantes productos farmacéuticos. En la actualidad, la lista de mercaderías exentas del impuesto ha sido ampliada y comprende alimentos, materiales de construcción, equipos industriales y maquinarias, libros, medicinas, mobiliarios (parcialmente), ropa (parcialmente), utensilios de cocina, máquinas para oficina y la mayor parte de los artículos sujetos al impuesto a los consumos.

6) AUSTRALIA (39)

El gravamen recae sobre el precio de venta mayorista obtenido en la última venta al por mayor de las mercaderías, antes de librarse al consumo.

Las ventas efectuadas por fabricantes o mayoristas entre sí no están sujetas a gravamen; el impuesto recién recae cuando la mercadería es vendida a una persona no registrada, ya sea minorista o público consumidor. En el caso de que un fabricante mayorista venda mercaderías directamente al público consumidor, el precio que se debe considerar, a los efectos de la liquidación del gravamen, es el precio que dichos fabricantes obtienen u obtendrán en caso de vender tales mercaderías al por mayor.

Si un fabricante o mayorista efectúa una transferencia de sus productos a sus inventarios de venta al por menor o bien se apropia de mercaderías para su propio uso, dicha transferencia y apropiación también están sujetas al gravamen, que se liquidará en la forma descripta en el párrafo anterior.

Exenciones: En general, las exenciones dependen de la naturaleza de las mercaderías, del uso que se dé a las mismas, y de la persona que adquiere la mercadería y el origen y destino de las mismas. Hay 143 categorías de mercaderías exentas, las más de las cuales contienen una detallada lista de ítems dentro de cada categoría.

Las exenciones comprenden en general toda clase de bienes de capital (para su utilización en la agricultura, ganadería, minería, industria pesquera y perlera e industria manufacturera), materiales para la construcción de edificios, productos primarios (productos de la minería, agricultura y ganadería); comestibles, tabacos, bebidas, drogas, medicinas e instrumental quirúrgico, libros, material impreso y papel; vestidos, calzado, cortinados, piezas de género, hilados y artículos diversos confeccionados principalmente con pieles, embarcaciones que no sean usadas con propósitos de recreo; aviones y equipos y partes componentes. También están exentas las ventas de pequeños productores y artesanos, las ventas al gobierno, como así también mercaderías producidas en determinados lugares (Islas Fiji, Papua, Nueva Guinea, Islas de los Cocos y otras regiones). Como ya se señaló, también se encuentran exentas del gravamen las mercaderías que se exportan.

(39) "Taxation in Australia" obra citada.

SECCION V

TASA DEL IMPUESTO

1. Legislación Nacional.

Actualmente rige la tasa general del 10%, aplicable tanto a las ventas del mercado interno como a las originadas en el comercio internacional. Una alícuota diferencial grava las ventas en el mercado interno de combustibles derivados del petróleo, que tributan una tasa del 1,25%⁽⁴⁰⁾.

Evolución de las tasas (en porcientos)								
Concepto	Años	1935	1944	1949	1952	1956	1959	1961 *
<u>Ventas en el mercado interno</u>		1,25	1,25	8	8	8	8	10
Tasa general								
Tasa para combustible derivados del petróleo ⁽⁴¹⁾		1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
Tasa para ropa de brin de algodón y vestuario de trabajo, vinagre, maicena y papel higiénico.		1,25	1,25	8	8	5	8	10
<u>Ventas al exterior</u>		0,3	1,25	8	8	8	8	10

* En abril de 1962 se elevó la tasa a 13%, medida derogada en octubre del mismo año.

2. Legislación Comparada

1) ESTADOS UNIDOS⁽⁴²⁾

Trece estados aplican una tasa del 2%; un estado grava con 2½%; dieciséis estados aplican una tasa del 3%; un estado aplica una tasa del 3½% y también un estado aplica la alícuota del 4%.

2) CANADA⁽⁴³⁾

La alícuota del impuesto es del 10%.

3) INDIA⁽⁴⁴⁾

Las tasas que aplican las diferentes legislaciones estatales oscilan entre el 1% y el 14%; las tasas más elevadas son aplicadas cuando el gravamen incide en una sola etapa, mientras

(40) Ley 12,143 (T. O. 1960) art. 10

(41) Al producirse el aumento brusco de las tasas en 1949, el impuesto sobre los combustibles derivados del petróleo fue dejado en suspenso aplicándose a partir de 1952 la tasa diferencial señalada.

(42) John F. Due; obra citada.

(43) John F. Due; obra citada.

(44) "Taxation in India"; obra citada.

que las tasas más bajas son utilizadas por las legislaciones que han adoptado el gravamen a las transacciones. Algunos estados aplican tasas reducidas sobre ciertas mercaderías calificadas de primera necesidad, mientras que otros las eximen totalmente. Por el contrario, mercaderías calificadas como suntuarias (automóviles, radios, artefactos eléctricos, relojes, armas, cosméticos, etc.) son a menudo gravadas con tasas más elevadas que las aplicadas a las demás mercaderías.

Las tasas a aplicar sobre las ventas efectuadas en el curso del comercio interestatal no deben exceder del 7%. Asimismo la Central Sales Tax Act prescribe que se aplicará una tasa del 1% sobre las siguientes ventas:

- 1) Ventas al gobierno;
- 2) Ventas a un comerciante registrado con el objeto de que éste las revenda;
- 3) Ventas a un comerciante registrado, de mercaderías que van a ser utilizadas en un proceso industrial, en la industria minera o bien en la generación o distribución de energía eléctrica. Estas mercaderías comprenden materias primas, maquinarias, equipos, herramientas, repuestos, accesorios, fuel y lubricantes.

4) ALEMANIA ⁽⁴⁵⁾

La tasa general del gravamen es del 4%, pero se han establecido tasas diferenciales aplicables a las ventas de determinadas mercaderías, como así también exenciones a determinados productos.

- a) Aplicación de tasas reducidas para disminuir la carga del impuesto sobre los productos alimenticios:
 - 1) Tasa del 1½% que grava las ventas de productos de lechería.
 - 2) Tasa del 3% que grava las ventas de los productos de panadería, cereales y similares.
- b) Tasas reducidas y exenciones de materias primas básicas:
 - 1) Tasa del 1½% que se aplica a productos forestales.
 - 2) Exención de materias primas básicas importadas y vendidas al por mayor. Esta exención comprende lanas, algodón, celulosa, combustibles, granos, leche, acero, hierro, etc. Esta norma ha sido establecida con el objeto de disminuir la carga del impuesto sobre los productos finales elaborados con dichos artículos.
- c) Tasas y sobre tasas especiales destinadas a contrarrestar la tendencia hacia la integración de las firmas que provocan los impuestos acumulativos.
 - 1) Tasa del 1% sobre las ventas de mayoristas que no han procesado las mercaderías bajo ningún aspecto. Esta tasa no se aplica sobre aquellas materias primas básicas señaladas en (b) y que se encuentran exentas.
 - 2) Aplicación de una tasa suplementaria del 3% denominada Zuzatzsteuer que se aplica sobre las ventas al por menor efectuadas directamente por los productores. En consecuencia, estas transacciones están sujetas a una tasa del 7% (4% básica más 3% de sobretasa).

(45) "The influence of Sales Taxes on productivity"; obra citada.

- d) Tasa especial sobre las mercaderías importadas. Las mercaderías importadas están sujetas a una tasa del 6% y tiene por objeto tratar de equilibrar la carga del impuesto con las mercaderías de producción nacional que pueden haber sido gravadas en varias etapas anteriores.

5) INGLATERRA (46)

En 1957 estaban vigentes siete tasas que recaían en diferentes categorías de mercaderías:

- 5%: muebles, colchones, almohadas, almohadillas.
- 10%: tejidos de lana y sombreros.
- 15%: alfombras, cepillos, utensilios de cocina, ferretería.
- 30%: papelería, jabón de tocador, bicicletas y motocicletas, chasis largos, juguetes, paraguas, artículos de camisería y mercería.
- 50%: pieles para abrigo (natural o procesada).
- 60%: automóviles, radio y televisión, refrigeradores, lavarropas, aspiradoras, aparatos eléctricos y a gas para calefacción; alhajas y joyas, artículos para viajes, cámaras fotográficas, espejos y artículos para fumadores.
- 90%: perfumería, artículos de belleza.

A partir de abril de 1959 estas tasas fueron reducidas, pasando a fluctuar entre 5% y 50% (47).

6) AUSTRALIA (48)

La tasa general es del 12,5%. Otras tasas que se aplican a determinadas mercaderías, son las siguientes:

- 8 1/3%: mobiliario para la casa, utensilios y artefactos similares;
- 16 2/3%: vehículos comerciales que no sean de pasajeros, motocicletas y las diferentes partes y accesorios para motores de toda clase de vehículos;
- 25%: artículos de joyería, relojes, cámaras fotográficas, radios fonógrafos, cosméticos y artículos similares calificados de suntuarios;
- 30%: vehículos para transporte de pasajeros.

(46) "The influence of Sales Taxes on productivity"; obra citada.

(47) World Tax Series, "Taxation in the United Kingdom", 1959, Supplement.

(48) "Taxation in Australia", obra citada.

CAPITULO SEGUNDO

IMPUESTOS INTERNOS

SECCION I

INTRODUCCION

A - Consideraciones Generales.

La grave crisis sufrida por el país en el año 1890, decidió al gobierno a implantar una serie de medidas económico-financieras con el objeto de restaurar la economía del país.

Entre dichas medidas, se cuenta la creación de los impuestos internos en el año 1891, denominados así en contraposición con los impuestos aduaneros o exteriores.

La creación de los impuestos internos significó un avance en la legislación, por cuanto gravó mercaderías cuyo uso no era indispensable para la población (salvo fósforos y alcoholes), mientras que el impuesto aduanero vigente gravaba artículos de consumo, sin discriminar sobre su grado de necesidad ⁽¹⁾.

En el siguiente Cuadro, mostramos la vigencia de los distintos gravámenes: ⁽²⁾

<u>IMPUESTO</u>	<u>VIGENCIA</u>
Alcoholes	desde 1891
Cerveza	" 1891
Fósforos	" 1891
Sociedades y Bancos	" 1891 a 1895 luego exclusivamente en 1905
Bebidas alcohólicas	" 1892 a 1893 y desde 1914
Naipes	" 1892
Vinos	" 1894 a 1905 y desde 1915
Tabacos	" 1895
Seguros	" 1896
Azúcar	" 1897 a 1905 y desde 1949

(1) Enrique García Vázquez, Revista de Ciencias Económicas, Serie IV N° 13, Enero-Febrero-Marzo de 1961.

(2) Confeccionado en base al cuadro publicado en el artículo citado.

Sombreros	desde	1898 a 1899. Luego exclusivamente en 1905
Aceites	"	1898 a 1899
Bebidas artificiales	"	1898 a 1917
Específicos	"	1904
Desnaturalizantes de alcohol	"	1912 a 1931
Perfumes	"	1914
Champagne	"	1920
Vinos Espumantes	"	1920
Sedas	"	1920
Alhajas	"	1929
Encendedores	"	1929
Aguas minerales	"	1929
Nafta y combustibles	"	1934
Cubiertas	"	1935

Hasta el año 1934 coexistieron los impuestos internos nacionales y provinciales, produciéndose las previsibles duplicaciones de gravámenes.

A partir de dicho año, los casos de doble imposición, fueron eliminados mediante la llamada ley de unificación de impuestos internos.

Para Due ⁽³⁾, esta clase de imposiciones se basa, fundamentalmente en cuatro principios:

- 1) La aplicación del impuesto sobre ciertos artículos denominados suntuarios, los cuales pueden ser considerados como una mejor medida de la capacidad de una persona para tributar impuestos, en contraposición con el impuesto a las ventas que grava artículos de consumo necesario.
- 2) Los impuestos internos pueden tener por objeto restringir consumos poco convenientes desde el punto de vista social, tales como tabacos y licores.
- 3) En algunos casos, estos impuestos pueden basarse sobre el principio de relacionar la carga del impuesto con los beneficios que se reciben. En efecto, si existe una estrecha correlación entre los beneficios recibidos de una determinada actividad del gobierno y el consumo de ciertas mercaderías, la imposición de estas mercaderías proporcionará un efectivo medio de distribuir la carga del impuesto en relación con los beneficios, facilitando la determinación de los niveles óptimos del servicio a prestarse. El impuesto sobre la nafta, destinado a financiar la construcción de caminos y carreteras, es un sobresaliente ejemplo al respecto.
- 4) En épocas de guerra o períodos de inflación, estos gravámenes pueden ser usados para restringir el consumo de mercaderías escasas evitando llegar a imponer un control directo sobre las mismas.

También, debe señalarse que algunas de las mercaderías gravadas en nuestro país no encuadran dentro de las consideraciones hechas en los puntos anteriores y su inclusión obedece más bien al propósito de allegar fondos al fisco.

(3) John F. Due, "Government Finance", Illinois, 1951.

B - Diferencias en la naturaleza de los impuestos a los consumos específicos y de los impuestos generales sobre las ventas.

La diferencia entre los impuestos a los consumos específicos y los impuestos a las ventas son más bien de grado que de clase ⁽⁴⁾. Los impuestos a los consumos específicos gravan determinadas mercaderías aplicando el gravámen a veces sobre bases específicas o bien sobre bases "ad-valorem" y a veces también combinan ambos tipos de imposición. En cambio, los impuestos a las ventas gravan generalmente toda clase de mercaderías por lo que su objeto es mucho más amplio - en esto radica su diferencia - y aplican el impuesto sobre bases "ad-valorem" (aunque es posible encontrar algunas pequeñas excepciones al respecto). Algunos países que no tienen impuesto sobre las ventas han desarrollado un impuesto a los consumos específicos con base muy amplia que se asemeja a un impuesto general sobre las ventas ⁽⁵⁾.

El hecho de que los impuestos a los consumos específicos utilicen en algunos casos bases específicas para imponer el gravamen, como también de que recaigan únicamente sobre determinadas mercaderías, trae como consecuencia una serie de efectos económicos distintos a los causados por la aplicación de un impuesto general sobre las ventas y a ello nos referiremos a continuación.

Los impuestos analizados, cuando son aplicados sobre bases específicas, tienen el inconveniente de igualar el monto del impuesto que recae sobre mercaderías de diferentes calidades y precios. Es por ello que este tipo de imposición suele ser más regresivo que un gravamen liquidado sobre bases ad-valorem, como generalmente se aplica en los impuestos a las ventas. Por otra parte, en períodos de inflación, los impuestos aplicados sobre bases específicas no siguen el ritmo de la depreciación monetaria. Esto significa una merma en los ingresos del fisco, ya que a pesar del aumento del precio de las mercaderías como consecuencia del proceso inflacionario, el impuesto no aumenta; en cambio, si el gravamen se aplica sobre bases ad-valorem, el impuesto sigue el ritmo de la depreciación monetaria, reajustándose automáticamente.

Dado que un impuesto a los consumos específicos grava generalmente un determinado y selecto número de mercaderías, se puede inferir que el mismo discrimina en contra de las personas y firmas que consumen y elaboran mercaderías no gravadas; además, tiende a canalizar los recursos productivos hacia la elaboración de mercaderías no gravadas. Pero también, cabe señalar que puede existir el propósito de desalentar el consumo y fabricación de determinadas mercaderías o bien gravar éstas, teniendo en cuenta que su consumo es efectuado por personas de elevado poder adquisitivo. En nuestro país estos aspectos no han sido encarados convenientemente y los propósitos que persigue la legislación sobre los consumos específicos son casi puramente fiscales ⁽⁶⁾.

En cambio, un impuesto general sobre las ventas no efectúa discriminaciones de acuerdo a las preferencias de los consumidores ni tampoco tiende a favorecer la canalización de los recursos productivos hacia determinados sectores de la producción, pero tiene el inconveniente de gravar indistintamente los consumos de personas que tienen distintos niveles de renta, lo que los torna, en su conjunto, más regresivos.

(4) John F. Due, obra citada.

(5) Véase la obra de John F. Due: "Sales Taxation" Reutledge & Kegan Paul - London 1957, pág. 235.

(6) Un gravamen a las ventas con particularidades significativas es el denominado impuesto a las compras (purchase tax) que aplica Gran Bretaña, que grava los artículos expresamente fijados en la ley y lo hace a través de múltiples, selectivas y en varios casos elevadas tasas. Este impuesto ha sido estructurado para servir como instrumento de la política económica, como también, para concentrar la carga del impuesto sobre aquellas mercaderías cuyo consumo revela capacidad para tributar impuestos.

SECCION II

OBJETO Y SUJETO

A - Objeto del impuesto.

Las mercaderías objeto del gravamen que comentamos se encuentran contempladas separadamente en dos grupos, en los títulos I y II de la ley.

Los impuestos señalados en el título I gravan los tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, encendedores, seguros y capitalización; combustibles y aceites lubricantes, naipes, vinos, sidras e hidromeles ⁽⁷⁾; mientras que los artículos gravados en el título II son los fósforos, cervezas, artículos de tocador, objetos suntuarios, cubiertas, azúcar, hilados de seda, natural o artificial y fibras sintéticas similares, y tejidos de seda o mezcla ⁽⁸⁾.

El hecho de que estos impuestos sean contemplados en dos títulos obedece al distinto tratamiento administrativo que tiene, como también a la técnica de imposición y liquidación del gravamen. En los impuestos contemplados en el título I el gravamen se impone sobre bases específicas (y sólo en algunos rubros, tales como tabacos y cigarrillos, el impuesto específico se combina con un impuesto "ad-valorem"), mientras que en los impuestos comprendidos en el título II el impuesto se liquida sobre bases "ad-valorem", (salvo en el caso de las cubiertas, en el que se combinan ambos tipos de imposición). En ambos grupos de impuestos, el gravamen recae en la etapa manufacturera. Los productos incluidos en el título I pagan generalmente el gravamen a través del uso de instrumentos oficiales de circulación o de estampillas fiscales, mientras que el impuesto a que se refiere el título II, se determina e ingresa en base a la declaración jurada del productor o fabricante. Para ello, puede deducir del monto bruto de sus ventas, las bonificaciones y descuentos facturados y las mercaderías y envases devueltos por el comprador ⁽⁹⁾.

Las exportaciones de estos productos se encuentran exentas del impuesto, siempre que sean efectuadas por los responsables del impuesto. En cambio, su importación se encuentra sujeta al pago del gravamen.

B - Sujeto del impuesto.

Son responsables del gravamen:

- a) los fabricantes o productores;
- b) los importadores.

Los responsables de estos impuestos están sujetos a una serie de formalidades y requisitos mucha más rigurosos que los establecidos a los responsables de otros impuestos e, incluso, pueden ser pasibles de penas de prisión.

C - Legislación comparada.

En Australia el impuesto recae sobre los fabricantes, aunque la liquidación se hace en base al precio de mayorista. Son gravados determinados bienes de producción nacional, principalmente bebidas alcohólicas, tabaco en todas sus formas y derivados del petróleo.

(7) Ley de Impuestos Internos T. O. 1956 y sus modificaciones, art. 1.

(8) Ley de Impuestos Internos T. O. 1956 y sus modificaciones, art. 88.

(9) Ley de Impuestos Internos T. O. 1956 y sus modificaciones, art. 91.

Se aplica una tasa fija por unidad del producto alcanzado (10).

Inglaterra grava una gran cantidad de productos, la mayoría de los cuales no paga el impuesto a las compras (purchase tax), las bebidas alcohólicas, el tabaco y los combustibles, son los productos que rinden la más alta recaudación, estando gravados, además, el azúcar, fósforos, encendedores mecánicos y naipes. Paralelamente, algunas actividades relacionadas con esparcimientos, expendio de bebidas, etc., soportan derechos o patentes asimilables a los impuestos sobre los consumos específicos (11).

En la India hay un sistema de impuestos federales específicos sobre varios productos manufacturados; entre ellos, el café y el tabaco. En cambio, se aplican tasas ad-valorem sobre cuerdas, artículos y repuestos eléctricos, zapatos y prendas de lana. En general, el pago lo efectúa el fabricante a las oficinas recaudadoras quien distribuye entre los estados una cuarta parte de lo ingresado.

Otro conjunto de impuestos grava a los combustibles vegetales, cartón, artículos de goma, cobre, sal, café, preparaciones medicinales y de tocador, cuando contienen alcohol o narcóticos. A esta larga serie de productos se agregan las bebidas alcohólicas y drogas, alcanzadas por los impuestos estatales, aunque la importancia de los mismos decrece a medida que se extiende la prohibición directa de su expendio y uso (12).

Suecia, país que posee un sistema impositivo muy amplio y detallado, recauda a través de los impuestos internos tradicionales o sisas, importes proporcionalmente menos importantes que otros países. En ese caso están el café, cerveza, bebidas no alcohólicas, etc. En cambio, la recaudación en concepto de tabaco y bebidas alcohólicas es ponderable. Las tasas son ad-valorem o específicas, según los casos y, por excepción, se aplica una combinación de ambas en el impuesto al consumo de vinos (13).

México tiene un complejo sistema de impuestos a los consumos de bienes y de servicios (14). Los primeros son gravados en alguna de las etapas de producción, manufactura o venta mayorista y recaen sobre el petróleo crudo, fuel oil, gasolina y otros derivados; productos textiles y gas carbónico, aguas envasadas, tabaco, cemento, sal, fósforos, lotería, juegos de azar, etc. Entre los servicios, se imponen tasas sobre el transporte aéreo y marítimo, las comunicaciones telefónicas y el uso de energía eléctrica. La utilización de agua para la producción directa o indirecta de energía también sufre un recargo en concepto de sisa.

Poco desarrollado está el impuesto a los consumos específicos entre los estados de Norteamérica, con excepción del gravamen a la nafta, generalizado en todo el país (15). En el orden federal, se aplican tasas fijas y ad-valorem sobre el whisky y bebidas alcohólicas, cerveza, cigarrillos, artículos de electricidad, instrumentos de música, lapiceras, fósforos y naipes, entre otros. También son alcanzados algunos servicios (transporte, teléfono, etc.), debiendo señalarse que en algunos casos - el impuesto federal y estatal se superponen.

En Canadá, el sistema de sisas es más restringido que el estadounidense, aunque debe recordarse la importancia del impuesto federal a las ventas en aquel país. El transporte y los servicios no están alcanzados y, con respecto a los productos que se gravan en ambos, existe cier-

(10) World Tax Series, "Taxation in Australia", pag. 91.

(11) World Tax Series, "Taxation in the United Kingdom", pág. 104.

(12) World Tax Series, "Taxation in India", pág. 127.

(13) World Tax Series, "Taxation in Sweden", pág. 143.

(14) Idem, "Taxation in México", págs. 86 y sgtes.

(15) Due, John F.: "Government Finance", traducción castellana, Buenos Aires, 1961, pág. 316.

ta similitud de estructura y aún de tasas. Las cuatro provincias canadienses poseen impuestos sobre la nafta, las bebidas alcohólicas, el tabaco y ciertas diversiones o entretenimientos (16).

Como dato ilustrativo, se agregará que entre los países de Europa occidental, prácticamente todos tienen un sistema de impuesto a las ventas y/o a los consumos específicos. Las dos únicas excepciones lo constituyen Irlanda y Portugal (17).

SECCION III

ESTRUCTURAS Y TASAS

En esta sección se hace un análisis general de los más importantes impuestos a los consumos específicos y en la parte final hemos incluido, en dos cuadros, la recopilación de las tasas que gravan las diferentes mercaderías.

A - Impuestos sobre tabacos y bebidas alcohólicas.

Los impuestos sobre tabacos y bebidas alcohólicas son generalmente justificados en base a consideraciones de orden social y tienden a desalentar su consumo, que generalmente alcanzaría niveles más altos en caso de no estar gravados. Aquí, el gravamen pretende actuar como corrector de malos hábitos y viene a ser algo así como una penalidad al consumidor de tales artículos.

Sin entrar a considerar los aspectos sociales que engendra su consumo, especialmente en el caso de las bebidas de alto contenido alcohólico, nos referiremos a la regresividad de estos gravámenes como consecuencia de las tasas que aplican.

En los impuestos a los cigarrillos se ha tratado de evitar la regresividad que implica la aplicación del gravamen sobre bases específicas, combinándola con un impuesto sobre bases "ad-valorem" y con alcuotas progresivas, con el objeto de gravar a los cigarrillos de más alto precio con un mayor tributo, ya que su consumo revelaría mayor capacidad para soportar impuestos. Así, estos artículos de producción nacional tributan del 52% al 75% según su precio de venta, incluido el impuesto, por cada unidad básica de diez cigarrillos. La tasa se calcula sobre el precio de venta al público (el cual incluye el impuesto) y en base a una escala que establece el Poder Ejecutivo. El proceso inflacionario ha colocado a casi todas las calidades en la escala más alta por lo que el impuesto se ha tornado casi proporcional. Los cigarrillos de procedencia extranjera tributan un impuesto proporcional del 75% cualquiera sea su precio de venta (18).

Las bebidas alcohólicas son gravadas exclusivamente sobre bases específicas; el impuesto se aplica de acuerdo a la graduación alcohólica y contenido del envase en que se expendan. Al desvincular el gravamen del precio de la bebida este impuesto se torna regresivo, pero debe tenerse en cuenta que el consumo de esta clase de mercaderías no es imprescindible ni tampoco se halla generalizado, por lo que su regresividad adquiere una importancia mínima. Pero por otra parte, al nivelar el monto del impuesto que deben tributar las mercaderías de menor y mayor precio, se está favoreciendo a los productores de artículos de mayor calidad y además, de acuerdo a como está estructurado, el gravamen recae más fuertemente sobre aquellas bebidas que contienen mayor gradua-

(16) Due, John F.: "Sales Taxation", Londres 1957, pág. 318.

(17) Due, John F.: obra citada.

(18) Desde julio de 1962 todos los cigarrillos, sean nacionales o importados, pagan el 60% sobre el precio de venta incluido impuesto, por cada unidad básica (Decreto 5797/62).

ción alcohólica y cuyo consumo se trata de restringir.

Refiriéndose a los impuestos sobre las bebidas alcohólicas y cigarrillos, Richard Goode (19) señala que los primeros son bastante bajos en comparación a gravámenes similares que rigen en otros países y, con respecto a los cigarrillos, agrega que son más altos, pero no muy elevados en comparación con el resto del mundo.

B - Impuestos sobre vinos, sidras y cervezas.

Los vinos y sidras soportan también un gravamen con base específica. En el caso de los vinos, el monto del impuesto se ha graduado de acuerdo a la categoría del producto, como vemos a continuación:

- a) Vinos comunes m\$N 0,50 por litro
- b) Vinos no comunes " 3,00 por litro
- c) Champagne " 7,00 por litro

Por su parte, las sidras tributan m\$N 1. - por litro.

En cuanto a las cervezas, las mismas estaban sujetas a una tasa del 20% que se recaudaba al nivel del productor. Posteriormente se dejó de aplicar el impuesto proporcional, estableciéndose un gravamen específico de m\$N 1,80 por litro, el que luego fué disminuído a m\$N 1. - por litro.

El proceso inflacionario que soporta el país ha hecho que el monto del impuesto que recae sobre estos artículos incida en menor proporción sobre su precio. En opinión de Reig, el uso de impuestos con base específica durante períodos de inestabilidad monetaria "permite desvincular el peso del impuesto del proceso inflacionario, evitando que el aumento que tendría lugar si estuviera fijado en un por ciento del precio de venta se agregue como un factor más, a los que determinan el aumento constante de los precios".

C - Impuestos con afectación a la construcción de carreteras.

La nafta, aceites lubricantes y cualquier otro combustible derivado del petróleo, como así también las cubiertas, se encuentran gravadas, destinándose los fondos obtenidos a la construcción de caminos y carreteras. La afectación dada a los fondos así recaudados hace que esté impuesto sea generalmente bien aceptado. Además, el consumo de tales mercaderías puede aceptarse como una adecuada medida de los beneficios que recibe el contribuyente por el uso de caminos y carreteras, aún cuando pueda argumentarse que no todo el combustible que se consume es utilizado por los automotores.

Asimismo, se considera que esta forma de financiar la construcción de rutas es más conveniente que el sistema de peaje, cuya recaudación es más onerosa y compleja y que podría reducir a niveles anti-económicos el uso de carreteras que tengan un volumen de tránsito inferior a su capacidad.

Por otra parte, como señala Due (20) al imponer los costos de construcción y manutención de caminos a los usuarios mediante el impuesto a los combustibles, los gobiernos están en

(19) CEPAL: El desarrollo económico de la Argentina - Anexo - Edición mimeografiada. Pág. 186. La opinión sobre el impuesto a los cigarrillos fué vertida cuando regían las tasas del 52% al 68% para los cigarrillos de producción nacional y 75% para los de procedencia extranjera.

(20) John F. Due: "Government Finance".

mejores condiciones de determinar el nivel óptimo de construcción de rutas y por ende, una adecuada asignación de recursos para tal fin.

D - Impuesto a los objetos suntuarios, hilados y tejidos de seda, artículos de tocador.

En nuestra legislación, los objetos suntuarios comprenden únicamente artículos de joyería, de peletería y tapices y alfombras confeccionados a mano. Anteriormente, la venta de estos artículos estaba gravada en todas sus etapas pero, a partir del año 1961, el impuesto recae solamente en la etapa productiva ⁽²¹⁾.

También se encuentran gravados los hilados y tejidos de seda, natural o artificial y fibras sintéticas similares, como asimismo los artículos de tocador.

Como ya se ha señalado, el impuesto a los objetos suntuarios y similares está basado en el criterio de que el consumo de tales artículos son efectuados por personas de elevado poder adquisitivo, y por lo tanto, puede ser tomado como un adecuado índice de la capacidad para tributar impuestos.

El consumo de ciertos artículos de tocador de calidad (jabones y perfumes delicados) puede revelar una alta capacidad adquisitiva, pero no puede argumentarse lo mismo para ciertos artículos necesarios para el aseo e higiene personal y que se hallan gravados bajo el rubro de artículos de tocador. Iguales consideraciones podríamos hacer con respecto al consumo de ciertas fibras sintéticas cuyo uso está muy difundido.

En consecuencia, el aspecto de equidad tributaria que se persigue al gravar los objetos de tipo suntuario no ha sido plenamente logrado en nuestra legislación por las consideraciones antes apuntadas y por el hecho de que no se encuentran gravadas una serie de mercaderías cuyo consumo también puede revelar capacidad para tributar impuesto, como sería el caso de ciertos bienes de confort.

Richard Goode ⁽²²⁾ refiriéndose al gravamen a los objetos suntuarios y artículos de tocador señala que sus tasas son bastante bajas con relación con las que rigen en muchos otros países y, con respecto a nuestra legislación sobre consumos específicos, agrega que "debería hacerse una revisión cuidadosa de los impuestos sobre el consumo con objeto de modernizar y racionalizar las tasas ampliando su cobertura y, además, hacer una distinción más marcada entre los impuestos que gravan a los artículos de consumo popular y aquellos de tipo suntuario. Un sistema bien concebido de impuestos sobre el consumo puede contribuir mucho a que parte de los aumentos del ingreso nacional no se invierta en artículos de consumo no esencial y a crear recursos para la inversión pública y los servicios públicos esenciales".

E - Impuestos sobre seguros y capitalización.

Las compañías de seguro legalmente establecidas o constituidas en el país, tributan un impuesto del 8½% sobre las primas de seguros que contraten, con excepción de los seguros sobre la vida en que el porcentaje se reduce al 2½%. ⁽²³⁾

(21) Ley 15.798/61, modificatoria del Art. 102 de la ley de Impuestos Internos Nacionales.

(22) CEPAL, obra citada, pág. 186.

(23) La ley 16.450 de marzo de 1962, cambió las tasas aplicables a los seguros contratados por compañías nacionales. Estas pagan ahora el 10% sobre las primas, excepto en las operaciones sobre riesgos personales, accidentes de trabajo y responsabilidad civil por daños a personas, que pagarán el 4%. Los seguros sobre exportaciones pagarán el 9% y los de importación el 8½% sobre las primas. Los seguros de vida están ahora exentos.

En cambio, se encuentran exentos los seguros agrícolas y ganaderos, y de accidentes personales y los títulos de ahorro y capitalización (24).

Las compañías extranjeras pagarán el 22% de las primas sobre riesgos generales.

F - Tasas de impuestos internos.

Se resumen a continuación las tasas que regían al 31 de agosto de 1962, para el impuesto analizado.

<u>TIPO DE IMPUESTO</u>	<u>TASA</u>
1. <u>Tabacos</u>	
a) Cigarrillos	60% sobre el precio de venta incluido el impuesto por unidad básica de 10 cigarrillos.
b) Cigarros	Escala que va de \$ 0,10 a \$ 5,22 según la clase y el peso del tabaco. Los cigarros que excedan el peso de 14,5 kg. el millar, pagan además una alta tasa adicional.
c) Cigarros tipo toscano y cigarritos	16% sobre el precio de venta del fabricante o importador sin incluir impuesto.
d) Tabacos para ser consumidos en hojas, picados, en hebra, etc.	Escala de \$ 1 a \$ 20 sobre el precio de venta del fabricante o importador sin incluir el impuesto y por cada unidad básica de 50 grs. de peso neto.
2. <u>Alcoholes</u>	
a) Alcohol etílico	\$ 0,10 por litro y por cada grado centesimal a la temperatura de 15° C.
b) Alcohol de libre comercialización	Además de la establecida en a) este tipo de alcohol deberá pagar un impuesto de estampillado que va de \$ 1,25 para los envases de 1/8 de litro hasta \$ 10 para los envases de 1 (un) litro.
c) Vinagres importados	\$ 0,70 por litro o fracción.
3. <u>Bebidas alcohólicas</u>	
a) Vinos compuestos, vermouths, quínados y similares	\$ 3,70 por cada envase, de más de 1/2 litro y hasta 1 (un) litro.
b) Bebidas alcohólicas en general	\$ 2,30 a \$ 11,30 por cada envase de más de 1/2 litro y hasta 1 (un) litro de capacidad según las graduaciones alcohólicas.
c) Whisky, cognac	Además de la tasa establecida en b) tributarán un adicional de \$ 8 por cada envase de más de 1/2 litro y hasta 1 (un) litro de capacidad.

(24) Artículos 66 y 72 del t.o. en 1956.

4. Encendedores. \$ 3. - ó \$ 6. - según que el precio de venta sea menor o mayor de \$ 5. -
5. Seguros
 - a) Contratados por compañías argentinas Seguros agrícolas-ganaderos, seguros de vida y accidentes personales: exentos.
Seguros generales: el 10% sobre las primas.
Seguros por accidentes de trabajo, riesgos personales y responsabilidad civil por daños a personas: 4% sobre las primas.
Seguros sobre exportación: 9% sobre las primas.
Seguros sobre importación: 8,50% sobre las primas.
 - b) Contratados por compañías radicadas fuera del país Seguros generales: 22% sobre las primas.
Seguros de vida: exentos.
 - c) Contratos de capitalización y ahorro. Exentos
6. Combustibles y aceites lubricantes.
 - a) Nafta y gas oil 35% del precio de venta al público. Actualmente ese porcentaje se aplica sobre un valor de retención que fija la Secretaría de Energía y Combustible.
 - b) Combustibles provenientes de la destilación del petróleo excepto nafta y gas oil. \$ 0,0115 por litro.
 - c) Aceites lubricantes \$ 0,30 por litro. A partir de noviembre de 1962, se aplica además un adicional de \$ 5. - por litro (Decreto 11.452/62).
 - d) Aeronafta 20% sobre el precio básico de venta por litro. Actualmente este porcentaje se aplica sobre el precio fijado por Impositiva y no sobre el precio de venta al público (Resol. 795/62).
 - e) Aceites lubricantes para uso de aeronaves 5% sobre el precio básico por mayor por kilogramo.
7. Naipes Ya sean nacionales o importados pagarán de \$ 0,50 a \$ 2. -, según su calidad, por cada juego.
8. Vinos, sidras e hidromeles
 - a) Vinos comunes \$ 0,50 por litro.
 - b) Vinos no comunes \$ 3. - por litro.
 - c) Champagnes \$ 7. - por litro.

- d) Sidras \$ 1, - por litro.
- e) Hidromeles \$ 0,40 por litro.
9. Artículos de tocador 15% sobre precio neto de venta del fabricante y/o importador.
10. Artículos suntuarios
(en una sola etapa de su comercialización)
- a) Piedras preciosas y semi-preciosas. 10%
- b) Perlas naturales o de cultivos 10%
- c) Objetos confeccionados con platino, paladio, oro, plata, cristal, marfil, o coral. 10%
- d) Prendas de vestir confeccionadas con pieles de peleterías. 7%
- e) Tapices y alfombras confeccionadas a mano 7%
11. Cubiertas
(Etapa productiva) \$ 14. - por kilogramo a rentas generales. (más un adicional de \$ 40. - el kilogramo que se destinará al Fondo Nacional complementario de Vialidad). Más otro adicional de \$ 7. - por kilo para el Fondo de Vialidad.
12. Hilados de seda
(Etapa productiva) 10%
13. Fósforos
(Etapa productiva)
- a) De cera o sustancia \$ 0,12 por cada unidad básica de hasta 35 fósforos o fracción.
- b) De papel, madera o cartón \$ 0,09 por cada unidad básica de hasta 45 fósforos o fracción.
- c) Envases que contengan hasta 15 fósforos la mitad del gravamen fijado en b).
14. Cervezas
(Etapa productiva) \$ 1. - por litro.

15. Azúcar

(Etapa productiva) \$ 0,02 por kilogramo.

16. Bebidas gasificadas, refrescos, jarabes, etc.

(Etapa productiva)

- a) Bebidas gasificadas 10%
- b) Refrescos en general 15%
- c) Jarabes y concentrados no derivados de la fruta, aptos para la preparación de bebidas sin alcohol. 15%

C - Tasas, legislación comparada.

La amplitud y heterogeneidad de la materia imponible, la imposición a más de un nivel (federal y estatal) y, finalmente, la adaptación constante del gravamen a las cambiantes necesidades de recursos financieros de los gobiernos, hace que la comparación de tasas resulte una tarea difícil y no siempre fructífera.

Se hará, pues, un esquema de los impuestos proporcionales más característicos en cinco países seleccionados, incluyéndose impuestos de clase fija sólo cuando fué posible proporcionalizarlos al precio de venta.

Los mismos se transcriben en el siguiente cuadro:

IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS EN PAISES SELECCIONADOS
(porcentajes respecto al precio de venta final) (a)

	Inglaterra	Suecia	E. E. U. U.	Canadá
Gasolina	56%	58%	--	--
Cigarrillos	78%	--	32%	--
Tabaco	70%	74% (b)	--	--
Coches y camiones	--	12%	--	7½%
Energía eléctrica:				
uso industrial	--	10%	--	--
uso doméstico	--	7%	--	--
Artículo de tocador, perfumes, lociones.	--	(50% (c)	10%	10%
Artículos de joyería	--	(25%	10%	10%
Radio, TV, etc.	--	--	10%	15%

Notas: (a) El hecho de que en determinados rubros de un país no aparezcan cifras, no indica que sea producto exento. En la mayoría de los casos no se dispuso de elementos fehacientes para el cálculo porcentual de la incidencia del impuesto.

(b) En 1957 y en promedio. Esa cifra representaba aproximadamente 56% en 1938, 34% en 1921/25 y 13% en 1908.

(c) Sobre "valor imponible", equivalente al precio de venta mayorista.

FUENTES: Las citadas en el texto.

Además se gravan, entre otros:

En Suecia: las entradas a cinematógrafos (38% sobre el precio de venta mayorista). Las bebidas espirituosas sufren una imposición alta; por ejemplo, aquellas con contenido alcohólico mayor de 40% pagan aproximadamente el 51% de impuesto ad-valorem y el 38% de específico, lo que acumula un 89%.

En Méjico: el uso de energía eléctrica (10%), jugos de fruta, aguas minerales, etc. (5%), cemento (5%), los dos últimos sobre precio de fábrica.

En Estados Unidos existe un impuesto proporcional del 10% sobre una larga lista de artículos (instrumentos musicales, lámparas eléctricas, máquinas fotográficas, lapiceras, etc.) y servicios (teléfonos, depósitos de seguridad, etc.).

TITULO CUARTO

OTROS GRAVAMENES

CAPITULO PRIMERO

APORTES Y CONTRIBUCIONES EN CONCEPTO DE PREVISION SOCIAL

SECCION I

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

1. El sistema de Previsión Social, tal como está implantado en nuestro país, es sólo un aspecto de la Seguridad Social, institución ésta que posee un ámbito de mayor amplitud que la primera ⁽¹⁾.

Aunque el sistema en su conjunto incluye la Asistencia Social -financiada en casi su totalidad con recursos provenientes de rentas generales-, en este capítulo nos referiremos exclusivamente a los aportes obligatorios en concepto de jubilaciones, debido a su importancia en el monto de la recaudación fiscal.

2. En los últimos años, la magnitud de estos aportes ha dejado sentir cada vez más su influencia en el sistema económico y, como consecuencia de ellos, se ha hecho más evidente la necesidad de someterlos a un análisis particular ⁽²⁾. Si por otra parte, además de estar caracterizados por su obligatoriedad, tenemos en cuenta que en la práctica los fondos de los sistemas de previsión suelen ser administrados directamente por los gobiernos, su semejanza con los impues-

- (1) Al respecto puede consultarse "Planificación de la Seguridad Social" de Carmelo Mesa Lago; Organización Iberoamericana de Seguridad Social, Serie Estudios: Madrid, 1959.
- (2) Las siguientes cifras (correspondientes al ejercicio fiscal 1/11/59 - 31/10/1960), nos brindan una idea de la trascendencia económica que tienen estos aportes comparados con otras recaudaciones:

		(millones de \$)
<u>Aportes y contribuciones a las Cajas Nacionales de Previsión</u>		32,556
<u>Impuestos directos sobre los ingresos</u>		
Réditos	24,088	
Beneficios extraordinarios	2,784	
Ganancias Eventuales	698	27,570
<u>Impuestos Internos Unificados</u>		12,520
<u>Impuesto a las Ventas</u>		16,884

tos se hace tan notoria que se justifica su inclusión dentro de la estructura tributaria.

En realidad, las sumas abonadas por los obreros y empleados, si bien tienen una afectación especial, constituyen un gravamen sobre sus ingresos ⁽³⁾; siendo su principal característica la proporcionalidad. En cambio, las contribuciones patronales pueden ser enfocadas como un impuesto indirecto, cuya base imponible estaría dada por el monto de salarios pagados.

SECCION II

ANTECEDENTES DEL SISTEMA

1. La previsión social en nuestro país ha surgido a través de un proceso lento y esporádico, sin llegar a responder a un programa coherente y de conjunto.

2. Los primeros beneficios que se acordaron, aunque con carácter graciable, tuvieron lugar en virtud de una Real Cédula del año 1803. Recién en 1877 se sancionó una ley ⁽⁴⁾ en favor de los magistrados judiciales que incluía las condiciones necesarias para obtener el reconocimiento de la jubilación. Más tarde se dictaron otras leyes similares, incluyendo a los maestros ⁽⁵⁾ y a los empleados de la administración pública ⁽⁶⁾.

La Caja creada en 1904 en favor de los empleados públicos, que se constituyó con un fondo declarado de propiedad de los afiliados, y al que contribuyeron éstos y el Estado (mediante títulos), no se propuso iniciar la aplicación de un sistema determinado. Sólo tuvo por objeto evitar la exagerada incidencia sobre el presupuesto nacional de los beneficios que se pagaban de rentas generales, y que de acuerdo a las palabras del Ministro de Hacienda de la época, pronto determinarían la existencia de dos presupuestos, uno de empleados en actividad y otro de jubilados ⁽⁷⁾.

3. El hecho de que esta Caja incluyera al personal de los Ferrocarriles del Estado, unido al gran desarrollo que había tomado el transporte ferroviario, determinó que los trabajadores de las empresas privadas aspirasen a la obtención de los mismos beneficios. De este modo, en 1915 ⁽⁸⁾, se creó la primera Caja Gremial de Jubilaciones (para ferroviarios) cuya organización tuvo lugar en 1919 ⁽⁹⁾.

4. Más tarde se agregaron los regímenes para servicios públicos, en 1921 ⁽¹⁰⁾; empleados bancarios, en 1928 ⁽¹¹⁾; periodistas ⁽¹²⁾ y personal de la navegación ⁽¹³⁾, en 1939. Este proceso cobró rápido incremento, especialmente en los años 1944 y 1945, con la incorporación al sistema del personal de la industria y el comercio. La situación actual es la siguiente:

(3) Tal criterio es sostenido, entre otros autores, por H. Dalton (en "Principios de Finanzas Públicas", Biblioteca de Economía Política; Buenos Aires, 1953); M. Masola ("Le Financement de la Sécurité Sociale, Impôts ou Cotisations", Public Finance; N° 3/1957); C. Oyarzun ("Financiamiento del Desarrollo", CEPAL versión mimeografiada) y A. Pinto ("Financiamiento del desarrollo económico", CEPAL, versión mimeografiada).

(4) Ley N° 870.

(5) Ley N° 1.240.

(6) Ley N° 2.219.

(7) Goñi Moreno, J. M.; "Crítica al ordenamiento jurídico de la Previsión Social en la República Argentina", Revista Jurídica N° 6 - San Miguel de Tucumán, 1959.

(8) Ley N° 9.653.

(9) Ley N° 10.650.

(10) Ley N° 11.110.

(11) Ley N° 11.575.

(12) Ley N° 12.581.

(13) Ley N° 12.612.

a) Regímenes nacionales.

- i) Personal del Estado
- ii) Personal Ferroviario
- iii) Personal de Servicios Públicos
- iv) Personal Bancario y de Seguros
- v) Periodistas y Gráficos
- vi) Personal de Navegación
- vii) Personal del Comercio, Actividades Civiles y del Servicio Doméstico
- viii) Personal de la Industria
- ix) Trabajadores Independientes
- x) Empresarios
- xi) Profesionales
- xii) Trabajadores Rurales
- xiii) Militares, Marinos y Aeronáuticos
- xiv) Policía Federal

b) Regímenes locales

- i) Personal de las administraciones provinciales y municipales
- ii) Profesionales libres.

Debe hacerse notar que mediante convenios de reciprocidad entre el orden nacional, provincial y municipal, se reconocen y computan servicios prestados en cualquier época y lugar del país.

5. El Instituto Nacional de Previsión Social, que se creó en 1944 con el objeto de conducir el sistema nacional de previsión ⁽¹⁴⁾, fué reestructurado en 1953 ⁽¹⁵⁾ con el propósito de que las distintas cajas mantuvieran su independencia orgánica y funcional, y la de sus recursos; y, además, conservasen las características propias de cada régimen en materia de cotizaciones y prestaciones ⁽¹⁶⁾.

6. Además, existe un Fondo Compensador que se formará con los excedentes de las cajas que tengan superávit con el fin de solucionar, como primera prioridad, los problemas que se

(14) Dto. Ley 29.176/1944.

(15) Ley N° 14.236.

(16) Tanto el Instituto de Ayuda Financiera para el pago de Retiros y Pensiones Militares, como la Caja de Retiros y Previsiones de la Policía Federal, no se hallan incluídas en el régimen del Instituto Nacional de Previsión Social.

presenten en las cajas deficitarias ⁽¹⁷⁾. Como se verá más adelante, al mismo tiempo de adoptar una solución de este tipo, hubiera sido conveniente que se uniformaran tanto los aportes y contribuciones, como los beneficios que se otorgan en los distintos regímenes de previsión.

SECCION III

ESTRUCTURA DEL SISTEMA

A - Campo de aplicación (ver Cuadro I)

1. Las jubilaciones y pensiones cubiertas por las Cajas Nacionales de Previsión, abarcan obligatoriamente a los diferentes sectores de la población activa del país, a que cada una se refiere.

La mujer tiene, en la mayor parte de los regímenes, un trato diferencial en cuanto al tiempo de servicios exigidos, como así también en los años de edad requeridos para obtener la jubilación ordinaria. Además, existen ciertas categorías de afiliados "privilegiados" de acuerdo a la índole de las tareas que desarrollan, (por ejemplo, trabajos insalubres) en cuyo caso los requisitos de edad y años de servicio se reducen ⁽¹⁸⁾.

2. Pero, si bien es lógico que el trabajador aspire a mantener durante su época pasiva un nivel de vida similar al que tenía mientras trabajaba, no resulta lógico, en cambio, la existencia de un retiro voluntario que, de acuerdo con el régimen establecido en seis Cajas de nuestro sistema, permite que personas de 38 años disfruten de un descanso subsidiado por el resto de su vida.

3. El Cuadro II se ha elaborado con el fin de brindar una visión comparativa acerca de la edad de retiro en los regímenes de seguridad social vigentes en otros países. De dicho cuadro surge, con las limitaciones inherentes a la comparación de los distintos sistemas entre sí, que la edad límite más frecuentemente adoptada para los hombres es de 65 años, mientras que en nuestro país oscila alrededor de los 55 años.

4. En este sentido, hay que tener en cuenta que la edad normal para jubilarse es un factor de extrema importancia para el financiamiento del sistema. En algunos casos, podría elevarse el límite de edad, sin que ello significara un retroceso social, sino más bien una adaptación de los requisitos necesarios para adquirir el derecho a la prestación, a las condiciones actuales ⁽¹⁹⁾ y a las necesidades económicas del país.

(17) Ley 14.449, Art. 1. De acuerdo con el orden de prioridad, en segundo lugar los fondos se destinarán a financiar las inversiones destinadas a incrementar la producción de energía, combustibles y siderurgia; y, por último, a mejorar y ampliar los sistemas de transporte y vialidad, y desarrollar otros programas de carácter reproductivo, para la expansión económica nacional.

(18) Uno de los contrasentidos de nuestra legislación es que lo mismo ocurre aunque las tareas sean similares, como son las desempeñadas por el personal administrativo de los ferrocarriles o del comercio, según sea la caja a la que deben aportar. Y más aún: siendo éstas dispares, se llega al extremo de que un empleado bancario se jubile 5 años antes que un obrero de fábrica.

(19) Por ejemplo, los adelantos en el campo de la medicina han permitido prolongar la duración media de la vida humana.

CUADRO I : ARGENTINA: SISTEMA DE PREVISION SOCIAL: EDAD Y AÑOS DE SERVICIOS NECESARIOS PARA
ADQUIRIR EL DERECHO A LA PRESTACION

(Año 1961)

C A J A S	J U B I L A C I O N E S												PENSION	
	Ordinaria				Reducida (a)				Retiro Voluntario					
	Edad		Servicios		Edad		Servicios		Edad		Servicios			
	V	M	V	M	V	M	V	M	V	M	V	M		
ESTADO	55	55	30	30	-	-	30	30	-	-	20	20	Corresponde cual- quiera fuera la antigüedad en el servicio y aco- mpañados de la in- validez se hubiere producido duran- te la relación de trabajo y por causa sobrevi- niente a su ini- ciación.	Corresponde pensión a los causa- habientes del afiliado fallecido que hubiere esta- do jubilado o con derecho a serlo.
Servicios comunes	50	50	25	25	-	-	25	25	-	-	20	20		
Servicios privilegiados	50	50	25	25	-	-	25	25	-	-	17	17		
Correos y Telecomunicación	55	55	30	30	55	55	20	20	50	50	15	15		
Servicio Exterior	50	47	30	27	-	-	-	-	-	-	20	20		
FERROVIARIA	50	47	30	27	-	-	-	-	-	-	20	20		
SERVICIOS PUBLICOS	50	47	30	27	-	-	-	-	-	-	20	20		
Servicios comunes	45	45	25	25	-	-	-	-	-	-	17	17		
Servicios privilegiados	50	50	30	30	-	-	-	-	-	-	20	20		
BANQUEROS Y SEGUROS	55	50	30	27	50	45	30	27	55	50	10	10		
PERIODISTAS Y GRAFICOS	50	47	30	27	-	-	-	-	-	-	20	20		
NAVIGACION	45	45	25	25	-	-	-	-	-	-	15	15		
Servicios comunes	45	45	30	30	-	-	-	-	45	45	15	15		
Servicios privilegiados	55	50	30	27	50	45	30	27	55	50	10	10		
Tareas insalubres	50	50	25	25	-	-	-	-	-	-	-	-		
INDUSTRIA	55	50	30	27	50	45	30	27	55	50	10	10		
Servicios comunes	50	50	25	25	-	-	-	-	-	-	-	-		
Tareas insalubres	60	55	30	30	-	-	-	-	-	-	-	-		
RURALES	60	55	30	30	-	-	-	-	-	-	-	-		
TRABAJADORES INDEPENDIENTES	60	55	30	30	-	-	-	-	-	-	-	-		
EMPRESARIOS	60	55	30	30	-	-	-	-	-	-	-	-		
PROFESIONALES	60	55	30	30	-	-	-	-	-	-	-	-		
SERVICIO DOMESTICO	60	55	30	30	-	-	-	-	-	-	-	-		

NOTA: En todos los regímenes, excepto en Bancario y Seguros, Rurales, Servicio Doméstico, Empresarios, Profesionales y Trabajadores Independientes, se computan los años más de edad por uno de servicio o dos más de servicios por uno de edad.

(a)- La prestación disminuye en un porcentaje que oscila alrededor del 5% por cada año o fracción que le falte al afilado para cumplir la edad requerida o los años de servicios computables para obtener la jubilación ordinaria íntegra.

FUENTE: "Boletín del Instituto de Previsión Social". Bs. As. julio de 1961.

CUADRO II - EDAD DE RETIRO PARA LA JUBILACION O SEGURO DE VEJEZ EN DISTINTOS PAISES.

PAISES	Edad de retiro				
	55	60	65	67	70
Argentina	X				
Austria			X		
Bélgica			X		
Bolivia	X				
Canadá					X
Costa Rica			X		
Checoslovaquia			X		
Chile			X		
Dinamarca				X	
Dominicana (República)		X			
España			X		
EE. UU.			X		
Finlandia			X		
Francia		X			
Gran Bretaña			X		
Grecia			X		
Hungría		X			
Irlanda					X
Islandia				X	
Israel			X		
Italia		X			
Japón		X	X		
Luxemburgo			X		
México			X		
Nicaragua		X			
Noruega					X
Nueva Zelanda			X		
Países Bajos			X		
Panamá		X			
Paraguay		X			
Polonia			X		
Rep. Federal Alemana			X		
Rumania		X			
Suecia				X	
Suiza			X		
U. R. S. S.		X			

FUENTES: O. I. T.: "La protección de la Vejez" (Revista Internacional del Trabajo, Ginebra) Vol. LXII, N° 6; dic. 1960 pp. 620/654; A. I. S. S.; "El seguro de vejez". Monografías nacionales, Ginebra, 1959, 2 tomos; "Economic Survey"; Vol. XVI 715, pág. 12; "Boletín del Inst. Nacional de Previsión Social". Junio 1961.

B - Disposiciones Financieras.

5. Los ingresos destinados a costear el sistema están constituidos por los aportes de las personas protegidas y por las contribuciones de los empleadores. Su cálculo se realiza aplicando porcentajes fijos sobre las remuneraciones abonadas (Cuadro III).

Si comparamos estos aportes con la edad necesaria para jubilarse (ver nuevamente el Cuadro II), se observa que regímenes que reconocen este derecho a los 55 años de edad (por ejemplo, para el personal del comercio o de la industria) imponen mayores aportes que los que lo reconocen a los 50 años (ferroviarios, servicios públicos, etc.).

6. Según se verifica en la legislación comparada, el financiamiento se efectúa principalmente mediante 3 tipos de recursos:

- a) los aportes de las personas protegidas;
- b) las contribuciones de los empleadores; y
- c) las contribuciones del Estado.

La Asociación Internacional de la Seguridad Social (20), al comparar los sistemas vigentes en Europa, Africa y Medio Oriente, comenta que sólo 5 de los 25 países examinados no exigen aportes a sus afiliados y que, por regla general, los empleadores contribuyen en mayor medida que los asalariados. Agrega luego que "pocos regímenes han tenido remedio en las soluciones extremas; financiamiento completo por las cotizaciones de las personas protegidas y la de sus empleadores, por un lado, y financiamiento a cargo del gobierno únicamente, por otro. Para mantener su equilibrio financiero, la mayoría de los regímenes han adoptado un sistema mixto de financiamiento.

En la segunda parte del mismo informe, donde se analizan distintos países de América, Asia y Oceanía, se sostiene que "los regímenes que prevén la entrega de prestaciones de un importe global a la totalidad de la población, son financiados por impuestos personales o por impuestos sobre la renta (Australia, Nueva Zelandia y Canadá). Los regímenes clásicos de seguridad son, por el contrario, financiados gracias a las cotizaciones dadas por las personas protegidas, sus empleadores, y en la mayor parte de los casos, por el gobierno. La tasa de cotización de los asalariados varía del 50 al 100% de la tasa de cotización de los empleadores (21).

7. La Argentina ha adoptado en su legislación, el sistema de capitalización, pero éste prácticamente no se aplica en la actualidad. El régimen vigente tiene muchas de las características de un sistema de reparto con capitales de cobertura (22).

(20) "El seguro de vejez" XIIa. Asamblea General; Londres, 12-22 mayo de 1958; Informe III, pág. 107.

(21) "El seguro de vejez", informe citado, pág. 163.

(22) Esta opinión es sostenida, entre otros, por Gofí Moreno en "Boletín" del Instituto de Previsión Social de la Pcia. de Córdoba; Febrero de 1961 y "Problemas Económicos - Financieros de la Previsión Social en Argentina", Boletín Informativo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas y Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Mendoza; Mendoza, Enero de 1961.

Además, Desalvo, en "Financiamiento de la Seguridad Social", dice que: "Son ya muchos los técnicos que tienen serias dudas de que un régimen de seguridad social en el que se halla incorporado toda la población o su mayor parte, adopte para su financiación la técnica de la reserva actuarial y lo juzguen como el más conveniente. La generalización o extensión de los seguros sociales hace imposible constituir esas enormes reservas, que, por otra parte, jamás en la práctica fueron íntegramente realizadas. Para responder a 744.220 beneficios en vigor al 31 de Octubre de 1960, nuestro país tendría que poseer reservas por un valor aproximado a 280.000 millones de pesos..." ("Boletín del Instituto Nacional de Previsión Social", Abril de 1961).

(Año 1961)

C A J A S	APORTE DE LOS EMPLEADOS		CONTRIBUCIONES DE LOS EMPLEADORES		OTRAS CONTRIBUCIONES
	Servicios comunes %	Servicios privilegiados %	Servicios comunes %	Servicios privilegiados %	
ESTADO.....	11	-	14	-	Renta 6% s/10 millones de pesos (contra bución del Estado al 31/12/1964).
Empleados de telecomunicaciones, serv. de radiología, etc.....	-	13	-	16	
Correos y Telecomunicaciones	-	13	-	24	
Servicio Exterior	-	11	-	14	
Docentes	-	13	-	14	
Magistrados del Poder Judicial	-	11	-	14	
Empleados del Poder Judicial ..	-	12	14	14	
Personal de Poder Legislativo	-	12	-	14	
Procuraduría Nacional Marítima ..	-	13	-	16	
Guardia Circulos	-	11	-	14	
Policia Terrestre	-	13	-	16	
Personal de destilerías en función de policía	-	13	-	16	
FERROVIARIO	9	11	12	12	
SERVICIO PUBLICO	9	11	12	12	
BANCARIO	11	-	14	-	{ 1% sobre prima de seguros
SEGUROS	9	-	12	-	
PERIODISTAS	9	-	6	-	
GRAFICOS	11	-	15	-	
NAVIGACION	9	11	11	12	
Aeronavegantes	11	-	11	-	
COMERCIO	11	-	15	-	
INDUSTRIA	11	-	15	-	
RURALES	6	-	6	-	
SERVICIO DOMESTICO	5	-	-	-	
EMPLEADOS	10	-	-	-	{ 5% aporte del Estado 10% s/aviso oficiales 3% s/letes marítimos
PROFESIONALES	10	-	-	-	
TRABAJADORES INDEPENDIENTES	10	-	-	-	

FUENTE: "Boletín del Instituto Nacional de Previsión Social"; Buenos Aires, Julio 1961

C - Prestaciones

8. El haber de la jubilación ordinaria es equivalente al 82% móvil de la remuneración mensual asignada al cargo de que sea titular el afiliado, a la fecha de la cesación en el servicio, o bien al cargo de mayor jerarquía que hubiese desempeñado ⁽²³⁾. Si el monto del haber jubilatorio fuere mayor de 5.000 pesos, el excedente a abonar de esa suma se determina con sujeción a la siguiente escala acumulativa:

a) de más de \$ 5.000 a 7.000: \$ 5.000 más el 70% del excedente de \$ 5.000.

b) de más de \$ 7.000 a 9.000: \$ 6.400 más el 50% del excedente de \$ 7.000.

c) de \$ 9.000 en adelante: \$ 7.400 más el 20% del excedente de \$ 9.000.

Cuando aplicada la escala precedente el monto supera a \$ 10.000 para el excedente de esa suma sólo se computará el 10% ⁽²⁴⁾.

En cuanto a las pensiones, éstas serán del 75% de la prestación que le hubiere correspondido al causante de conformidad al régimen citado ⁽²⁵⁾, en concepto de jubilación ordinaria.

(23) Ley 14.499, Art. 2° "... A este efecto se requerirá haber empleado en el cargo, oficio o función un período mínimo de 12 meses consecutivos. Si este período fuera menor o si aquellos no guardaron una adecuada relación con la jerarquía de los desempeñados por el agente en su carrera, se promediarán los que hubiesen ocupado durante los 3 años inmediatamente anteriores a la cesación de servicios. Entiéndese por remuneración la asignación fijada por el presupuesto o los convenios colectivos de trabajo, más los suplementos adicionales cualquiera fuere su concepto, siempre que tengan carácter de habituales, regulares y permanentes. Para los casos de remuneraciones establecidas sobre la base de comisiones, el haber jubilatorio será determinado por el promedio de los 12 meses consecutivos más favorables, por los cuales se hubiera aportado a la caja respectiva, y la actualización de las prestaciones se efectuará anualmente mediante la aplicación de los coeficientes en razón del índice del costo de vida, obtenido por la Dirección Nacional de Estadística y Censos...."

(24) Ley N° 14.499, Art. 4°.

(25) Ley N° 14.499, Art. 5°.

CAPITULO SEGUNDO

IMPUESTOS QUE GRAVAN EL COMERCIO EXTERIOR

SECCION I

INTRODUCCION

Analizando brevemente la evolución de los derechos aduaneros desde la declaración de la independencia, puede anotarse que la primera ley de impuestos aduaneros en nuestro país se dictó para la Provincia de Buenos Aires, en 1822. Posteriormente, en 1828, se nacionalizó la aduana. Sin embargo, pocos años después, la aduana vuelve a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, que en 1836 -bajo el gobierno de Rosas- dicta una nueva ley de aduanas.

Hasta el año 1851, los derechos aduaneros siguieron perteneciendo a la Provincia de Buenos Aires. Durante todo el período, estos recursos representaban el ingreso más importante de la provincia. Los gravámenes hasta aquí comentados, recaían sobre la importación de mercaderías; sin embargo, junto a los mismos, existían también derechos sobre la exportación.

Producida la separación de la Provincia de Buenos Aires del resto de la Confederación, en julio de 1856 se sancionan los así llamados derechos diferenciales, con el objetivo de gravar en mayor medida a las mercaderías que se importaban o exportaban a través del puerto de Buenos Aires. En 1875 se sancionaron nuevos derechos que -aunque en forma incipiente- mostraban una tendencia proteccionista, pues las tasas alcanzaban al 40% en el caso de productos similares a los industrializados en el país. (1)

Los derechos de exportación se aplicaron en distintos períodos; así, por ejemplo, de 1862 a 1888, de 1890 hasta 1905 y de 1918 hasta 1923 (2).

En general, los derechos de importación mostraban una orientación liberal hasta la década de 1930, (3) en que se introdujo en nuestro país el sistema de control de cambios.

(1) Enrique Garofa Vázquez, "Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino", en Revista de Ciencias Económicas - Enero/Febrero/Marzo/1961.

(2) Este derecho de exportación se aplicaba sobre la diferencia entre el precio obtenido en la negociación y los precios fijados en la ley. De este modo puede afirmarse que "el fundamento del impuesto era el de percibir parte de los beneficios extraordinarios obtenidos por los productores del país".

(3) Lucio M. Moreno Quintana, "Política Económica", Tomo 2, pág. 55.

A partir de ese momento, aunque se siguen produciendo frecuentes modificaciones en los derechos aduaneros, la política cambiaria reemplaza, en muchos aspectos, a la política aduanera.

Dentro de esta sección introductoria, debe hacerse referencia a las retenciones sobre las exportaciones. Tal tipo de gravamen tuvo poca importancia en nuestro país, si nos atenemos a su carácter tributario. En otras naciones y entre ellas muchas latinoamericanas, el impuesto sobre las exportaciones recayó sobre actividades económicas de cuantioso producto y -en cierta medida- tuvo la misión de reemplazar el impuesto a la renta, inexistente en sistemas tributarios poco evolucionados. Generalmente, la materia imponible es fácilmente determinable por la naturaleza monoexportadora de los países a que se hace mención. En Argentina, por el contrario, los impuestos a la exportación tienen carácter meramente transitorio; su finalidad principal suele residir en captar, a través del mecanismo de las retenciones, las ganancias que realizan los exportadores y algunos sectores productivos, como consecuencia de las sucesivas desvalorizaciones del signo monetario. Ese fue el fundamento de su introducción a fines de 1955 a 1958. Inmediatamente después de su aparición, las retenciones han representado una porción importante de los ingresos fiscales, pero una vez que los costos internos comienzan a elevarse, se reducen o eliminan muchas de ellas, con la consiguiente merma en la recaudación.

El carácter especial de este tipo de gravámenes ha determinado que no se hiciera un análisis detallado de los mismos en el presente capítulo, para poner todo el énfasis en los tributos que recaen sobre la importación. Sin embargo, en el apéndice se transcribe la evolución de las disposiciones vigentes a partir de diciembre de 1958, con el objeto de permitir una rápida apreciación de conjunto.

SECCION II

ESTRUCTURA

A - Consideraciones Generales.

A pesar de los cambios introducidos - parte de los cuales se han comentado en la sección anterior - las normas aplicables a los derechos de importación seguían siendo complejas y no se prestaban para una fácil adecuación a la necesidad de atenuar los desequilibrios de nuestro balance de pagos.

Por ello, cuando a consecuencia de la crisis del año 1930 fue necesario adoptar medidas de control directo, la tarifa aduanera dejó de tener importancia significativa. Durante un largo período, un sistema de cambios múltiples tuvo extraordinaria gravitación para limitar la demanda de divisas.

A partir de 1955 se crea un conjunto de gravámenes (recargos y retenciones) cuyos efectos son equivalentes a los de los derechos de aduana, pero que conforman tributos con características diferentes de las de aquellos. De este modo, en la actualidad existen, al lado de los derechos aduaneros tradicionales, recargos a la importación y retenciones sobre la exportación, siendo la importancia de estos últimos considerablemente mayor desde el punto de vista de la recaudación fiscal. A continuación se efectúa un breve análisis de los derechos aduaneros y los recargos a la importación.

B - Derechos aduaneros.

Hasta la reforma sancionada en 1947, conforme al arancel de derechos aduaneros (lista de alícuotas que correspondía pagar sobre los bienes que importaban al país) se aplicaban derechos específicos y ad-valorem. Para estos últimos el importe a abonar en cada caso se establecía en base a un valor fijado en la así llamada tarifa de avalúos. En la medida en que estos valores no se modifican -en especial en períodos inflacionarios- los derechos ad-valorem (en lo que respecta a sus efectos) se puedan asimilar a los derechos específicos ⁽⁴⁾.

En 1947 se autorizó al Poder Ejecutivo a derogar parcial o totalmente los aforos y exigir que los bienes importados al país, a los efectos del pago de los derechos aduaneros, se consideraran al valor CIF declarado por el importador y "justificado con la exhibición de las facturas originales" ⁽⁵⁾. En base a la mencionada autorización legal, por decreto se derogaron los aforos de todas las mercaderías, excepto cuando se tratase de valores estipulados en tratados internacionales ⁽⁶⁾.

Con relación a este último aspecto, en un estudio efectuado por CEPAL se determinó que la mayor parte de las importaciones corresponden a partidas con derechos negociados -en particular con el Brasil, Chile, los Estados Unidos, Paraguay y el Reino Unido ⁽⁷⁾. Las locomotoras y automóviles constituyen una excepción al tratamiento de los demás bienes con derechos negociados, es decir, que deben calcularse los derechos sobre el valor declarado por el importador, en vez de aplicarse sobre el foro correspondiente.

Como el arancel (cuando se trata de derechos negociados) se aplica sobre el valor fijado en la tarifa de avalúos y ésta se basa en una clasificación distinta a la utilizada en las estadísticas del comercio exterior, es difícil establecer la recaudación efectiva que corresponde a las importaciones según el tipo de arancel empleado en cada caso. Se debió, pues, efectuar un estudio especial (que llevó a cabo CEPAL) para determinar, siquiera aproximadamente, la incidencia de los distintos derechos aduaneros.

El cuadro 1 es indicativo de la estructura general de los impuestos estudiados. El mismo se basa en lo dispuesto por el Decreto 24.156/50 el que sigue vigente en algunos aspectos, pero que ha sufrido y sufre continuas modificaciones en otros. La complejidad del sistema, que surge ante el primer análisis, es injustificada, especialmente si se tiene en cuenta su reducida importancia frente a los recargos cambiarios ⁽⁸⁾.

Finalmente, cabe destacar que existe coincidencia general acerca de la falta de relación de los derechos aduaneros con las necesidades actuales de la economía argentina ⁽⁹⁾.

C - Recargos cambiarios.

1. Características del sistema

El control de cambios -introducido en nuestro país a raíz de la crisis mundial- sufrió

(4) "Derechos aduaneros y otros gravámenes y restricciones a la importación en Países Latinoamericanos y sus niveles promedios de incidencia", Naciones Unidas, E/CN. 12/554.

(5) Ley 11.281, T.O. en 1956, art. 123, inc. c)

(6) Aduana (Importación y Exportación), Régimen aduanero argentino (Cuadernos de Legislación Ordenada N° 4, Ordenación y Comentarios), por Nicolás Orestes V. Cuccarese.

(7) CEPAL, "Derechos aduaneros y otros gravámenes a la importación en países Latinoamericanos y sus niveles promedios de incidencia", Anexo I: Argentina (E/CN. 12/554/Add. 1).

(8) En el ejercicio fiscal 1959/60 la recaudación proveniente de recargos cambiarios sobre la importación fué superior a los 14 mil millones mientras que el ingreso fiscal de los derechos aduaneros a la importación fue de 3.100 millones de pesos.

(9) Informe del Dr. Santiago P. Maccario, experto de CEPAL, texto reproducido en "Panorama de la economía argentina", N° 17 - Vol. III - 1961 - pag. 108.

a través del tiempo profundas transformaciones, que lo hacían cada vez más complejo, creando una multiplicidad de tipos de cambio. Sería difícil establecer su exacta incidencia tributaria en cada caso, pero si se conociera el tipo de cambio, de equilibrio ⁽¹⁰⁾ y la cotización fijada al exportador fuera inferior, estaríamos frente a un gravamen a la exportación; contrariamente si el importador abonara una suma mayor al tipo de equilibrio, tendríamos un caso de gravamen a la importación.

A partir de la reforma de 1955 se observa una tendencia a abandonar el sistema de control de cambios y a crear, en lugar de los tipos de cambio diferenciales, gravámenes a la exportación e importación.

Se estableció entonces una retención sobre las exportaciones (del 10 al 25%) y, por otra parte, se creó un régimen de recargos sobre las importaciones.

En esta forma aparecieron dos tipos de gravámenes: por un lado el recargo cambiario sobre las importaciones que complementa el derecho aduanero típico, pues resulta más adecuado que este último por la insuficiencia del arancel y su rigidez institucional ⁽¹¹⁾; y por otra parte, retenciones sobre las exportaciones, justificadas por la necesidad de captar los beneficios del sector exportador provenientes de las devaluaciones monetarias.

Finalmente, el sistema introducido en 1955 que creó un tipo de cambio oficial y otro libre, fue dejado sin efecto a fines de 1958. Se estableció entonces el tipo de cambio único, determinado, en principio "por el libre juego de las fuerzas del mercado" ⁽¹²⁾, al mismo tiempo se introdujeron retenciones sobre las exportaciones y recargos sobre las importaciones.

Para la aplicación de los recargos, los productos a importar se dividían en los cuatro grupos siguientes:

- i - Productos incluidos en la lista N° 1, o sea, productos no sujetos a recargo.
- ii - Mercaderías incluidas en la lista N° 2, sujetas al recargo del 20%.
- iii - Mercaderías incluidas en la lista N° 3, sujetas a un recargo del 40% y depósitos previos del 150 ó 300% (por 180 días) según el caso.
- iv - Productos no incluidos en ninguna de las listas anteriores sujetos a un recargo del 300% y un depósito previo del 500%.

En la lista N° 1 figuraban esencialmente ciertas materias primas fundamentales, como por ejemplo, carbón de piedra y coke, mineral de hierro, cemento, caucho y petróleo; en la lista N° 2 figuraban una variedad de productos que abarcaba desde ciertos consumos como café y bananas, determinados insumos esenciales para la producción como aluminio en lingotes, estaño, papel para diario, libros, etc. hasta la importación de semovientes para la reproducción. La lista N° 3 también contiene en general productos necesarios para la industria y el comercio, comprendiendo una vasta gama de artículos tales como hierro laminado, algunas herramientas específicas (sierras, imanes, condensadores, llaves, etc.) y máquinas y motores industriales (con exclusión de algunos rubros específicamente señalados). Se creó en aquel momento también una retención del 10 y 20% respectivamente sobre productos de la ganadería, de la agricultura, forestales y minería y algunos otros. Los rubros más importantes gravados con la retención del 10% eran los siguientes: animales vivos,

(10) El precio que equilibraría la oferta y demanda de divisas, en ausencia de restricciones.

(11) Entre esos factores de rigidez sobresalen en particular: la consolidación de derechos a través de los tratados comerciales vigentes, y la necesidad de aprobación parlamentaria para modificar el arancel (CEPAL, informe citado, pag 5)

(12) Decreto N° 11.916 del 30/12/58.

CUADRO N° 1: ARGENTINA: DERECHOS ESTABLECIDOS CONFORME AL DTO. 24.156/59

DERECHOS DEL:	AFFECTADO A:
50%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Artículos de bronce que no sean para fines industriales 2) Confecciones en general 3) Encajes finos de seda o mezcla 4) Plata y electroplata, marfil, ambar, carey y nácar manufacturados.
40%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Especialidades específicos de uso medicinal 2) Impresos 3) Mayólicas, biscuits y terracotas 4) Mosaicos y parquets finos 5) Tejidos de seda
35%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Tejidos de hilo 2) Tornillos
30%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Artículos de caucho o que contengan caucho
15%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Ejes y bujes para carruajes y carros 2) Sulfato de bario
10%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Sulfato de cal
5%	<ol style="list-style-type: none"> 1) Alambres o cables de más de 5 mm. para electricidad e implementos para la instalación de cables subterráneos. 2) Alambre torcido 3) Cuñas, rieles, travesaños de hierro y eclisas para ferrocarriles o tranvías a vapor, a sangre o electricidad. 4) Fibra o pasta de madera 5) Hilo sisal 6) Máquinas 7) Materiales para empresas de tranvías 8) Oxido de cinc y bicromato de potasio 9) Papel en discos destinados exclusivamente a la fabricación de fósforos de papel
Derechos Específicos	<ol style="list-style-type: none"> 1) Aceites comestibles 2) Azúcar 3) Bizcochos 4) Clavos 5) Fieltro en piezas, especial para sombreros 6) Manganeseo 1) Agujas para coser o bordar 2) Armas, equipos o municiones de guerra 3) Herramientas de hierro y acero para artesanos 4) Libros e impresos en general 5) Máquinas y caños maestros para instalación de luz 6) Materiales para la construcción de buques en astilleros del país 7) Moneda metálica 8) Naranjas 9) Papel para diarios 10) Tractores

carne vacuna conservada o enfriada, extractos, cueros pickelados y lanas. Las principales mercaderías sujetas a la retención del 20% eran las que a continuación se indican: carnes vacunas saladas, cueros sin elaborar, cueros ovinos, equinos y vacunos, cerdas y pelos, quesos, subproductos ganaderos, jabón, cereales, trigo, maíz, avena, semillas oleaginosas, aceites vegetales, extracto de quebracho, cemento y arpilleras.

Posteriormente se consideró que era necesario introducir algunas modificaciones en la composición de las listas -sin cambiar en lo fundamental los criterios establecidos- y agregar una categoría intermedia, con un recargo del 100%, a fin de lograr un mejor abastecimiento de la actividad industrial y trasladar a esa categoría muchos productos que estaban sujetos a mayores recargos o fuertes depósitos previos ⁽¹³⁾. Se dictó así el decreto 5439/59 cuyas características esenciales pueden apreciarse en el cuadro N° 2.

Se estableció además en el mencionado decreto, que se mantenía el régimen anterior de recargos para la importación de automóviles y moto-coupes ⁽¹⁴⁾ a lo que debía agregarse un depósito previo del 500% calculado sobre la suma del valor costo y flete.

Se estimó que el valor de las importaciones anuales de los artículos incluidos en la lista N° 4 sólo representaba el 5% del total y el $\frac{1}{2}$ % para los productos de la lista N° 5.

2. Régimen de excepciones

En relación con los gravámenes comentados, debe tenerse presente que existen distintas normas de excepción o franquicias que limitan considerablemente la incidencia real de los gravámenes cambiarios. En el estudio de CEPAL ya citado, se indicaron los siguientes regímenes de excepción: la mayor parte de las importaciones procedentes de los países limítrofes y del Perú, la importación de ciertas maquinarias o bienes de capital destinados a explotaciones agropecuarias, forestales, petrolíferas, carboníferas, de energía, siderurgia, ferrocarriles, planes de fabricación y en general inversiones de capital extranjero, los buques y aeronaves, la mayor parte de las importaciones del estado y de las empresas estatales. Existen, además, recargos reducidos para la importación de piezas y partes para la fabricación de automotores, tractores y motores ⁽¹⁵⁾.

Frecuentemente se establecen gravámenes cuantiosos y aún prohibitivos y luego se facilita la importación mediante la desgravación de los recargos o derechos. Puede explicarse este sistema porque "se trata de controlar u orientar el establecimiento y desarrollo de las distintas industrias, las que en muchos casos sólo gracias al beneficio de la franquicia de importación puedan instalarse o ampliarse ⁽¹⁶⁾.

Como resultado de este conjunto de desgravaciones, la incidencia efectiva es considerablemente inferior a la que surge del examen de las disposiciones en vigor. Para el año 1959, CEPAL estimó que la incidencia teórica de los recargos cambiarios hubiera sido del 47,3% sobre el valor total de la importación; la incidencia real, es decir, en base a la recaudación efectiva alcanzó, en cambio, sólo al 16,6%. El detalle se incluye en el Cuadro N° 3.

3. Las reformas propuestas

Desde el momento en que existe un conjunto de normas de carácter cambiario que se

(13) Comunicado de Prensa del Ministerio de Economía, de fecha 6 de mayo de 1959.

(14) Conforme a las disposiciones del Dto. 9969/59 (17/11/58) el recargo cambiario para moto-coupes era de m\$ 150.000. - Para los automóviles el mismo era de m\$ 500 por Kg. en caso que su peso no fuera superior a los 1.000 Kg. y alcanzaba m\$ 1.000. - por kilo para los de más de 1.500 Kg; se indicó además en este decreto que el recargo en ningún caso podía ser inferior a m\$ 240.000. -

(15) CEPAL, obra citada - Anexo I.

(16) CEPAL, "Derechos Aduaneros".

CUADRO 2: ARGENTINA: CATEGORIAS PARA LA APLICACION DE LOS RECARGOS CAMBIARIOS SEGUN DECRETO 5439/59

Lista	Recargo	Depósito previo	Descripción general de cada categoría según información oficial	Algunos de los principales productos incluidos
1	-	—	Bienes esenciales para la actividad económica	Combustibles líquidos y sólidos, metales principales en forma primaria (cobre, aluminio y estaño) - caucho.
2	20 %	—	Gran número de materias y productos fundamentales para la industria farmacéutica	Papel para diario, libros impresos níquel, magnesio, mercurio, arrabio, palanquilla, películas radiográficas, reproductores de pedigríes y semillas, café, carbón de coque.
3	40 %	—	Elementos que ya tienen un proceso de elaboración previa, algunos utilizados por la industria nacional.	Chapas, maderas, papeles, productos químicos.
4	100 %	—	Productos menos esenciales que los incluidos en las listas anteriores o bienes complementarios de la industria nacional.	Especias, soda cáustica.
5	300 %	—	Elementos cuya elaboración nacional se desea proteger o elementos de esencialidad menor.	Instrumentos musicales, algunas herramientas.
6	a) 40 % b) 100 % c) 300 %	—	Equipo durable para la industria y elementos semejantes. La escala de recargos tiene en cuenta el grado de producción nacional similar.	Máquinas y motores industriales.
-	300 %	depósito previo durante 180 ds. del 500 % sobre su valor costeo y flete más recaudaciones.	Los demás bienes no incluidos en ninguna de las demás listas. Productos considerados prescindibles.	Encajes, puntillas, calzado, casimires, pastas, comestibles, whisky, cognac, cigarrillos, etc.

agrega a las disposiciones en materia aduanera, evidente es que la unificación de estos regímenes puede considerarse conveniente, más si se recuerda que, debido a su antigüedad, los derechos aduaneros no son por sí -por lo menos en su estructura actual- suficientes para orientar la política del balance de pagos en nuestro país.

Muchas veces surgió la idea de unificar ambos sistemas. Muy particularmente parece importante referirse al análisis efectuado por S. P. Maccario ⁽¹⁷⁾.

En el informe citado se señala que "la elaboración de la nueva tarifa aduanera sobre la base de incorporar a ellas los derechos más los recargos aplicados actualmente a las importaciones, es un procedimiento que aunque a primera vista parece sencillo y con fundamento lógico, adolece en realidad de graves defectos y presenta problemas de considerable magnitud".

Se hace hincapié en dicho análisis, en que la unificación podrá traducirse en la cristalización de la estructura vigente y daría un carácter permanente a las distorsiones actuales de derechos y recargos.

Al comentar las distintas categorías de productos se mencionan algunos tales como ciertos artefactos eléctricos, que ya no necesitan protección o que sólo la necesitan en pequeña medida y otros que en la actualidad gozan de un verdadero monopolio, lo que hará aconsejable provocar una competencia de los productos importados, para lograr así una reducción de los precios. Como norma general se expresa que "entendiendo por desarrollo industrial no la proliferación de todo tipo de industrias, sino exclusiva o casi exclusivamente de las industrias que pueden operar de inmediato, o en un plazo prudencial, en condiciones económicas, las excepciones a esta regla deben ser pocas y por razones bien justificadas ..."

La opinión vertida en el párrafo anterior no es aislada, pues repetidas veces se ha dicho que la estructura del sistema de impuestos a la importación en nuestro país es defectuosa y ha favorecido, en algunos casos, a la industria marginal ineficiente.

SECCION III

COMPARACIONES INTERNACIONALES

A - Conceptos generales

En el aspecto formal cabe distinguir entre la mayoría de los países latinoamericanos por un lado y los demás países por el otro. En los primeros, por la rigidez de los derechos aduaneros (propiamente dichos, se ha tendido a sustituirlos por gravámenes equivalentes o aún tipos de cambio múltiples, mientras que los otros han conservado, en general, los derechos aduaneros propiamente dichos. Entre los países que conservan (febrero 1961) el sistema de cambios múltiples cabe mencionar el Brasil; anteriormente el sistema se hallaba relativamente difundido entre los países de América Latina. Aún cuando su implantación deba atribuirse a los problemas vinculados al balance de pagos, no puede dudarse de que tiene una evidente repercusión fiscal, ya sea que proporcione ingresos al Estado o que, en su conjunto, resulte una pérdida para el mismo. La dificultad consiste frecuentemente en determinar el monto exacto de la tributación, pues implicaría conocer el tipo de cambio de paridad para poder determinar el contenido tributario del tipo de cambio que se aplica. Resulta aún más complejo establecer en estos casos la incidencia efectiva que soportan los distintos sectores económicos. ⁽¹⁸⁾

(17) Revista "Panorama de la economía argentina", art. cit. pág. 108 y siguientes.

(18) Véase al respecto, por ejemplo: CEPAL, "Derechos aduaneros y otros gravámenes y restricciones a la importación en países Latinoamericanos y sus niveles promedios de incidencia", Anexo III; Brasil (E/CN. 12/554/Add. 3).

CUADRO 3: ARGENTINA: DISTRIBUCION DE LAS IMPORTACIONES SEGUN EL TIPO DE RECARGO CAMBIARIO, 1959

Tipos de recargo						
	Sin recargo	20 %	40 %	100 %	150 %	Más de 150 %
A. Según recargos aplicables teóricamente						
Valor de la importación según la muestra (millones de dólares)	336	132	228	167	60	9
Porcentaje sobre el total de la muestra	36.0	14.2	24.4	17.9	6.4	1.0
Recaudación teórica (millones de dólares)	-	26.4	91.3	167.1	90.0	66.1
B. Según recargos devengados efectivamente (datos de fuentes no oficiales y estimaciones)						
Valor de la importación (millones de dólares)	664	138	188	12	11	993
Porcentaje sobre el total de la importación	64.8	13.9	18.9	1.2	1.2	100.0
Recaudado o devengado efectivamente (millones de dólares)	66	27.6	75.2	12	50 a/	165.0 a/
Promedio general de incidencia efectiva						16.6 %

a/ Cifras estimadas, suponiendo que el equivalente en dólares del monto total de lo devengado efectivamente en concepto de recargos guarda con respecto al valor en dólares de la importación la misma proporción que hay entre ambos conceptos en pesos (o sea 16.6 por ciento). En la práctica la proporción en dólares puede ser menor, si es que la importación en pesos incluye importaciones efectuadas a principios de 1959 al tipo de cambio del mercado oficial vigente hasta fines de 1958.

FUENTE: CEPAL-Documento E/CN. 12/554/Add. 1, pág. 13.

Aún cuando aquí nos preocupa esencialmente el aspecto tributario de los derechos aduaneros o de otros de efectos equivalentes, es preciso tener presente siempre que su efecto fundamental para un país en proceso de desarrollo es el influir sobre la situación del balance de pagos.

Desde este punto de vista, la mera apreciación de la carga de los derechos aduaneros u otros gravámenes equivalentes (aún incluyendo la incidencia de los tipos de cambio múltiples) no nos proporcionaría una información suficiente, ya que en varios países existen, además de dichos tributos, restricciones cuantitativas que limitan las importaciones que pueden realizarse. Este aspecto debe pues recordarse al analizar la incidencia de los derechos aduaneros o tributos equivalentes.

Como medida que tienda a limitar la demanda de moneda extranjera, es evidente la significación de las restricciones cuantitativas. En efecto, la restricción de las importaciones de determinados bienes representa un costo que puede traducirse en un alza de artículos similares producidos en el país o de los bienes existentes, cuya demanda del exterior se limita (caso de los automóviles durante la guerra y post-guerra en nuestro país).

Puede indicarse que en América Latina, algunos países todavía aplican restricciones directas, tal el caso de Colombia, Ecuador, Venezuela y México (19).

Los cuadros N° 4 y 5 extraídos del mencionado estudio de CEPAL, indican con ciertas limitaciones, la magnitud de la incidencia de los derechos aduaneros y gravámenes equivalentes. El primero de ellos compara la incidencia teórica y real que corresponde a cada país analizado; en otras palabras, el cuadro N° 4 contiene una estimación de la reducción de la carga que se produce por la concesión de franquicias u otras clases de desgravaciones impositivas. El cuadro N° 5 presenta una clasificación de los promedios ponderados de incidencia por países y por categoría de bienes; la diferencia entre las cifras de incidencia total consignadas en uno y otro cuadro, se origina en la inclusión o exclusión de algunos gravámenes de efectos equivalentes a los derechos aduaneros.

En lo que respecta a la estructura de los derechos aduaneros o equivalentes, considerando la distribución por productos se observa que en nuestro país los bienes de consumo duradero se encontraban fuertemente gravados, en cambio era reducida la imposición de los combustibles. Lo que puede llamar la atención es que la importación de bienes de capital -rubro de gran importancia para el desarrollo económico- se hallaba fuertemente gravado. Debe insistirse nuevamente que ésta es una primera aproximación, no sólo por el ya indicado factor de las exenciones, sino también porque se trata de cifras agregadas que no permiten extraer conclusiones demasiado firmes. En efecto, si se desea desalentar una determinada actividad, ello podrá hacerse no sólo restringiendo la demanda sino también la oferta. Esta limitación de la oferta podrá realizarse en forma eficiente si se reduce o impide la importación de bienes de capital necesarios para producirlos. Si se quisiera reducir la producción de un producto de lujo innecesario en general, por ejemplo televisores, ello puede lograrse reduciendo la importación de las maquinarias o equipos requeridos para producir aparatos de televisión. Esta forma de modificar la estructura productiva puede inclusive tener ciertas ventajas, siempre que no haya producción local que pueda reemplazar los bienes de capital que se importen y que estos sean específicos para el producto cuya oferta se desee desalentar. En primer lugar se obtiene la ventaja adicional de reducir la demanda de divisas y por otra parte puede suponerse que la nueva asignación de los recursos productivos que se intenta lograr, se producirá en forma más paulatina, evitando transformaciones bruscas.

B - Reino Unido

Durante muchos años los derechos aduaneros tuvieron un fin primordialmente fiscal, mientras que los derechos proteccionistas son de origen más reciente.

(19) CEPAL, "Derechos Aduaneros", pág. 9.

Los derechos se dividen en 17 grupos, de los cuales 14 son productos específicos (tabaco, bebidas alcohólicas, cerveza, vino, té, cacao, frutas secas, café y achicoria, azúcar y melaza, fósforos y encendedores, seda natural y artificial, petróleo, carne (beef and veal) y otros artículos. Con la excepción de la carne y seda, los productos corresponden aproximadamente con un fin fiscal. Las tasas de estos productos corresponden aproximadamente a las que rigen en los Impuestos Internos dentro del Reino Unido para los productos producidos dentro del país.

Los otros tres grupos son de carácter proteccionistas y son los siguientes: el derecho general ad-valorem, los derechos sobre industrias claves y los "derechos Ottawa". El primer tipo es el más importante teniendo en cuenta la gran cantidad de artículos gravados. Su estructura es muy compleja en lo que respecta a exenciones y alícuotas.

Existen exenciones amplias de los derechos aduaneros para los productos dentro del Commonwealth, colonias y protectorados y además ciertas desgravaciones de conformidad con el convenio de Ginebra (GATT).

Los productos que se gravan sobre una base ad-valorem, se valúan al precio que se hubiera obtenido por su venta en el mercado.

Los principales artículos gravados por los derechos sobre Industrias Claves (Key Industries Duties) son cristales para uso óptico y científico, instrumentos de precisión, lámparas para radios, productos químicos sintéticos, instrumentos para trabajos científicos y de ingeniería. La alícuota es en general del 33% aunque en algunos casos se eleva al 50%.

Los derechos generales ad-valorem gravan todos los artículos no expresamente exentos o gravados en otra forma, con una tasa del 10%.

En lo que respecta al ingreso obtenido, los derechos más importantes son los que gravan al tabaco que representa aproximadamente un 60% de la recaudación proveniente del impuesto aduanero y el que grava el petróleo y sus derivados que representa algo menos del 30%. (20)

C - Australia (21)

Al comentar los derechos aduaneros existentes en este país debe tenerse presente que el sistema de control de cambios introducido en Australia al estallar la segunda guerra europea ha sido mantenido durante la postguerra. Se ha indicado que su finalidad es la de proteger la moneda, el crédito y las reservas de divisas. Desde que se introdujo el sistema se han producido modificaciones según la disponibilidad de moneda extranjera. Así en 1952 el control de las importaciones ha sido limitado, subsistiendo solamente para importaciones provenientes del área del dólar y del Japón, pero debido a dificultades en el balance de pagos se volvió a un sistema de cuotas en 1952.

Están también sujetos a control la salida de capital en forma de oro, dinero o títulos. Para el control de cambios, los bancos comerciales actúan como agentes del Banco del Commonwealth de Australia.

El sistema de restricciones cuantitativas de las importaciones es administrado por el Ministerio de Comercio (Department of Trade) y la Aduana (Department of Customs and Excise). El Departamento de Comercio determina la categoría y cantidad de bienes que puede ser importada

(20) "Taxation in the United Kingdom", World Tax Series, págs. 109-116.

(21) Síntesis extraída de "Taxation in Australia" (World Tax Series), págs. 22/24 y 93/7. Las informaciones corresponden al cierre de la edición del libro indicado (1958).

y la Aduana es la encargada de controlar los permisos de importación.

Existen tres tarifas distintas de acuerdo con el origen de las importaciones: una tarifa preferencial británica, una tarifa intermedia (para países con quienes existen acuerdos comerciales) y la tarifa general.

Dentro de la tarifa se prevee el caso de la importación de ciertos bienes que no se producen en Australia. Para dichos bienes, por vía reglamentaria (by-laws), se pueden otorgar franquicias especiales. Generalmente las franquicias se conceden para la importación de equipos de capital, materiales y combustibles para la industria australiana. Dentro del sistema australiano parece interesante también mencionar los derechos de dumping y de emergencia para proteger a la industria nacional, contra una posible competencia que venda a precios inferiores, al precio de mercado en el país exportador o en caso de emergencia contra importaciones que podrían perjudicar seriamente la industria australiana.

D - India

En este país, al terminar la segunda guerra mundial, se continuó también manteniendo el sistema de control de cambios. Al igual que en el caso de otros países en proceso de desarrollo, la participación de la India en el GATT se ajusta al programa básico de dirigir la estructura del comercio exterior de manera tal de que contribuya a los objetivos del desarrollo. Conforme con este propósito se da preferencia a la importación de bienes ⁽²²⁾ de capital y a los requerimientos de la industria.

Los derechos aduaneros son considerados en general como instrumentos suplementarios del control de las exportaciones e importaciones.

Existen derechos preferenciales para los países del Commonwealth y Birmania y además los derechos normales (estos incluyen también ciertos derechos especiales para algunos productos fijados en el acuerdo del GATT).

La mayoría de los derechos son ad-valorem y su alícuota es en general del 30 al 40%. Sin embargo, las tasas son mayores en el caso de ciertos productos de lujo, no esenciales, o cuya oferta doméstica satisface la demanda. Productos de la industria tabacalera, vinos y bebidas alcohólicas, vestidos de seda, ciertos tejidos, especias y automóviles deben abonar un derecho del 75 al 200%. Algunos productos importantes para la industria, en cambio están exentos de derechos. En la India existen también derechos de exportación que afectan algunos productos.

SECCION IV

CONCLUSIONES

Se ha considerado brevemente los derechos aduaneros conjuntamente con los recargos cambiarios debido a la importancia cuantitativa que tienen -en especial los segundos- dentro del total de la recaudación. Sin embargo, mientras que el sector externo siga siendo un factor de estrangulamiento para nuestra economía - que tiene su manifestación más visible en las periódicas devaluaciones de nuestra moneda- es evidente que las consideraciones atinentes al ingreso fiscal deben tener sólo una segunda prioridad frente a este problema del balance de pagos.

(22) "Taxation in India", pág. 36.

CUADRO 4: INCIDENCIA TEORICA Y EFECTIVA DE LOS DERECHOS
ADUANEROS EN VARIOS PAISES LATINOAMERICANOS

(Porcentajes)

Países	Promedio ponderado de incidencia teórica del gravamen	Promedio aproximado de incidencia efectiva a/	Proporción entre las incidencias efectiva y teórica
Argentina	4.6	2.8	61
Bolivia	47.3	16.6	35
Brasil	13.0
Colombia	25.9	12-12.5	46-48
Chile	28.7 b/	13.7	48
Ecuador	38.2 c/	15.0 d/	39
México	28.7	26.8	90
Paraguay	13.8	10.0	72
Perú	27.8	16-20	56-72
Uruguay	21.2	10-11	47-52
Venezuela	10.0 d/
	20.0 e/	11-12	55-60

a/ Recaudación aduanera efectiva en el año o años más recientes para los cuales se ha dispuesto de datos, como porcentaje del valor total de la importación en esos años.

b/ Derechos vigentes en septiembre de 1959, después de un aumento apreciable de los mismos en mayo de ese año.

c/ Incluido el impuesto ad valorem sobre el valor nacionalizado.

d/ Incluidos los recargos cambiarios vigentes el 15 de julio de 1960.

e/ Incidencia estimada aproximadamente a base de los derechos vigentes antes del 1º de septiembre de 1959; la incidencia calculada sobre los derechos vigentes en febrero de 1960 sube al 28 por ciento sobre el valor CIF.

CUADRO 5: PROMEDIO PONDERADO DE INCIDENCIA TÉCNICA DE DERECHOS ADUANEROS Y OTROS GRAVÁMENES DE EFECTOS EQUIVALENTES SOBRE EL VALOR CIF DE LAS IMPORTACIONES EN VARIOS PAÍSES LATINOAMERICANOS a/ (porcentajes)

País y año o período de importación	Argentina (1959)	Bolivia (1957-58)	Brasil b/ (1957-59)	Colombia (1956-58)	Chile c/ (1957-58)	Ecuador (1959)	México d/ (1957-58)	Paraguay e/ (1957-58)	Paraguay f/ (1957-58)	Perú (1957-58)	Uruguay (1957)	Venezuela (1959)
Gravámenes en vigor al:												
Categoría I-Bienes Primarios												
Grupo 1: Productos alimenticios sin elaborar	18.5	9.2	2.2	28.3	20.2	24.7	4.7	26.8	14.5	14.5	9.4	35.6
Grupo 2: Materias primas	40.6	6.7	1.1	45.6	14.2	23.9	4.1	24.4	12.9	12.9	11.0	20.3
Grupo 3: Combustibles sin elaborar	1.0	16.6	22.0	19.3	16.1	36.2	6.5	50.0	22.7	22.7	12.4	68.1
		12.1	0.8	2/	34.1	2/	1.4	51.5	2/	2/	0.1	2/
Categoría II-Bienes de capital intermedios y de consumo duradero												
Grupo 1: Productos intermedios	64.7	13.4	36.9	28.3	39.6	40.7	14.1	61.9	18.6	18.6	19.3	12.6
Grupo 2: Combustibles elaborados	49.6	7.6	26.1	32.9	40.6	38.0	19.2	54.6	18.6	18.6	15.8	23.2
Grupo 3: Bienes de capital	1.2	14.1	22.8	12.1	40.1	70.2	6.9	76.2	15.4	15.4	15.9	32.0
Grupo 4: Bienes de consumo duradero	78.2	13.3	45.6	22.2	37.3	29.2	11.7	53.1	15.1	15.1	22.3	5.2
	699.7	29.4	79.1	113.7	83.7	75.2	56.2	72.6	33.3	33.3	20.3	14.3
Categoría III-Bienes manufacturados de consumo corriente												
Grupo 1: Productos alimenticios y tabacos elaborados	66.5	34.2	40.4	48.2	56.8	62.1	30.8	59.9	35.9	35.9	19.2	66.3
Grupo 2: Productos químicos y farmacéuticos	142.4	19.1	50.5	160.5	62.8	114.0	132.8	55.4	26.2	26.2	23.3	87.3
Grupo 3: Otros productos de consumo corriente	62.9	20.8	35.4	24.6	14.7	42.0	9.8	49.2	20.4	20.4	9.5	37.5
	63.6	62.6	37.3	41.1	55.1	59.1	24.0	64.6	44.3	44.3	18.4	61.3
Totales	52.8	20.4	28.8	32.1	38.2	46.7	13.8	56.1	21.8	21.8	15.9	28.0

a/ Excepto para Chile, se incluyen en los gravámenes de efectos equivalentes a un derecho de importación el costo de financiamiento de los depósitos previos en los países que aplican este tipo de restricción (Colombia, el Paraguay y Venezuela, las incidencias sobre el valor FOB se han convertido a su equivalente sobre el valor CIF.

b/ No incluye el mayor costo de las divisas para productos importados por la categoría especial ni el costo de financiar el pago anticipado del agio o prima de las divisas compradas en remate.

c/ No incluye la incidencia del costo de financiamiento de los depósitos previos ni del impuesto o recargo adicional, pues no fue posible computarlas por dificultades de equivalencias con la clasificación arancelaria; sí incluye el impuesto ad-valorem del 3 % 6 30 % sobre el valor nacionalizado.

d/ Incidencias promedio sobre el valor estadístico y no sobre el valor recalculado a precios oficiales.

e/ Incluido el impuesto a las ventas, cuya incidencia sobre el valor CIF del total de las importaciones es aproximadamente 8 % en promedio ponderado y 12 % en promedio aritmético simple. Las incidencias están expresadas en sus equivalentes sobre el valor CIF.

f/ No hubo importación de suficiente magnitud para incluirla en la muestra.

Fuente: CEPAL, OP. cit.

Son varios los problemas que surgen si analizamos a los derechos aduaneros y sus equivalentes dentro de este enfoque. En primer lugar debe estudiarse si las restricciones indirectas (de tipo impositivo) son suficientes para evitar un deterioro creciente de nuestra situación cambiaria. Al respecto, cabe apuntar que no existe ninguna restricción para los movimientos de fondos que no se relacionan con salida de mercaderías. Por otra parte, no puede dudarse que cualquier restricción cuantitativa sobre el movimiento de fondos puede ejercer una influencia negativa en el ánimo de posibles inversores extranjeros.

Si nos referimos a la introducción de mercaderías, la eficiencia de las restricciones indirectas depende de la elasticidad -precio de la demanda de los bienes que se deseen importar y cuando dicha demanda es inelástica, se reduce el efecto del gravamen sobre la entrada de esos productos. Sin embargo, aquí debe tenerse presente que si el gravamen se eleva suficientemente, en la práctica sus efectos pueden acercarse o ser iguales a los de una restricción cuantitativa.

De cualquier forma, existe un acuerdo general entre los autores, en el sentido de que las medidas de control cuantitativo sólo pueden ser de aplicación como medidas de emergencia.

El segundo problema se relaciona con la estructura y nivel de los derechos aduaneros y sus equivalentes. Previamente puede plantearse la cuestión - a que ya hemos hecho referencia - de la existencia de dos gravámenes distintos. Es evidente que esta situación no es conveniente y sería mejor unificar ambos gravámenes, siempre y cuando ello no signifique dar permanencia a los derechos existentes, muchos de los cuales o no tienen una base lógica o simplemente se deben a situaciones momentáneas.

Esto nos lleva pues a la cuestión fundamental: cuál debe ser el nivel y la estructura de los derechos? Existe hoy en día un acuerdo casi unánime entre los economistas, en el sentido de que los países deben industrializarse y que a tal fin deben usar los instrumentos necesarios para proteger sus industrias nuevas. Sin embargo, es evidente también que no se puede proteger cualquier industria. Parece que sólo un plan a largo plazo que sirva de orientación a la política económica en su conjunto, que fije prioridades en la inversión y determine el crecimiento de los distintos sectores según una apreciación integral de sus ventajas para la economía en su conjunto, podrá ser una base suficiente para establecer un sistema aduanero consistente y conforme con las necesidades de la economía nacional.

SECCION V

SISTEMA LATINOAMERICANO DE ZONA DE LIBRE COMERCIO

La ley nacional 15.378 ratificó el Tratado de Montevideo que crea la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, suscripto por Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay y abierto a la adhesión de otras naciones de Latino América.

Por este Tratado nuestro país ingresó a un sistema aduanero plurilateral de "zona de libre comercio" que regula totalmente el intercambio mercantil entre los países contratantes (aún cuando a esa totalidad sólo se llegue gradual y progresivamente), manteniendo cada uno de ellos su política comercial independiente frente a países situados fuera de la zona ⁽²³⁾.

(23) CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: "ESTRUCTURA JURIDICA DE LA ASOCIACION LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO", Buenos Aires, 1962, pág. 11.

Durante un período de doce años los mencionados países eliminarán gradualmente los gravámenes y restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cada uno de los estados contratantes.

En materia de impuestos aduaneros, las reducciones se conceden anualmente por cada Estado mediante la formación de las "listas nacionales", debiendo ser equivalente -por lo menos- al 8% de la media ponderada de los gravámenes vigentes para terceros países. Cada tres años se irán formando las "listas comunes", donde ingresan los productos cuya participación en el valor global del comercio entre los países de la ALALC alcance -por lo menos- un porcentaje del 25% durante el primer trienio, 50% en el segundo trienio, 75% en el tercer trienio, y lo "esencial" de ese comercio durante el cuarto trienio.

El estudio estructural de la Zona de Libre Comercio ya ha sido publicado por el C. F. I., teniendo actualmente un equipo especial a su cargo el estudio de la gravitación económica del sistema. Por este motivo el presente trabajo se limita a la simple mención de este importante tema, sin encararlo exhaustivamente.

APENDICE:

CUADRO A: ARGENTINA; DERECHOS ADUANEROS Y GRAVAMENES DE EFECTOS EQUIVALENTES VIGENTES AL 31 DE DICIEMBRE DE 1961.

GRAVAMENES	SE APLICAN A	BASE IMPONIBLE	CUOTAS O PORCENTAJES	OPORTUNIDAD DE LA PERCEPCION
1. FISCALES Derechos ad-valores establecidos en Tarifa de Avalúos y Arancel de Importación (Reforma Impositiva del año 1950). Derechos de naturaleza específica consignados en la Tarifa de Avalúos y Arancel de Importación con arreglo a la Ley 11.281	Todas las mercaderías (excepto las sujetas a Convenios). Las mercaderías sujetas a Convenios.	Valor CIF El valor de Aforo (precio oficial referido a la unidad física) consolidado en pesos oro equivalente a m\$n 2,27.	De 0 a 60% Idem.	Pagos previo a la entrega de las mercaderías. Idem.
Adicionales de naturaleza específica consignados en la Tarifa de Avalúos y Arancel de Importación, con arreglo a la Ley 11.281 y Decreto Ley de 1931 ratificado por Ley N° 11.588.	Las mercaderías sujetas a Convenios.	Idem	2% para mercaderías sujetas a derechos entre el 10 y 20% y 7% cuando el derecho exceda del 20% (art. 7 Ley 11.281. (Además 10% en general (Ley N° 11.588.	Idem.
Recargos ad-valores a la importación establecidos por el Decreto 5439/59, sus modificatorios y/o complementarios.	Todas las mercaderías (excepto los automóviles).	Valor CIF.	0,20, 40, 100, 150 y 200%	Idem.
Recargos específicos a la importación establecidos por Decreto 5439/59.	Automóviles de pasajeros y motos-cupe.	Kilogramo	m\$n 500, 750, 900 y 1.000, según el peso del automóvil. Las motos-cupe m\$n 150.000.	Pago previo a la entrega de la mercadería.
Derecho consular.	Todas las mercaderías	Valor de factura comercial FOB o CIF.	1% sobre valor. Mínimo m\$n 100.	Al efectuarse la visación
Servicio de Estadística	Idem.	CIF	30/00.	Conjuntamente con los derechos aduaneros.
Recargos específicos destinados al "Fondo de Contribución al Desarrollo del Plan Siderúrgico Argentino". Decreto Ley 3762/58.	Determinadas partidas del Arancel.	Kilogramo	m\$n 0,20, 10, 30, 0,40 y 2.00.	Pago previo a la entrega de la mercadería.
Recargos específicos destinados al "Plan de Forestación" Decreto Ley 861/58 y Decreto 5063/59.	Maderas en rollos y aserradas.	m ² con espesor de 0,0254 m.	Rollos m\$n 2,00 Aserradas m\$n 8,00	Idem.

CUADRO B : ARGENTINA ; EVOLUCION DE LOS RECARGOS A LA IMPORTACION. PERIODO DICIEMBRE 1958/ DICIEMBRE 1961.

Número de la lista de importación	Decreto que introdujo recargo (a)				Tipos de productos incluidos en cada lista
	11.917/58	5439/59	10.812/59	17.451/59	
1	Sin recargo	Sin recargo	Sin recargo	Sin recargo	Combustibles y algunas materias primas esenciales
2	20	20	20	20	Materias primas, en general, y productos para la industria farmacéutica.
3	40	40	40	40	Productos esenciales ya elaborados, generalmente de uso intermedio en la industria.
4	-	100	100	100	Especias, soda cáustica y otros productos complementarios para la industria nacional.
5	-	300	300	150	Productos que requieren protección, o de esencialidad menor.
6	-	40	Sin recargo	Sin recargo	Máquinas y motores industriales. Los distintos
6 anx. A	-	100	100	100	recargos tienen en cuenta el grado de producción
6 anx. B	-	300	300	150	nacional similar.
7	-	-	-	200	Bienes prescindibles o de consumo suntuario.
8	300	300	300	150	Restantes mercaderías (bienes no incluidos en las demás listas.)

NOTA: (a)

Las cifras indican porcentajes sobre el valor CIF. Además de los recargos se aplica un sistema de depósitos previos no incluido en el cuadro.

CUADRO C: ARGENTINA: ACTUALIZACION DE LAS DISPOSICIONES SOBRE REGIMEN CAMBIARIO, A PARTIR DEL 1.1.1962 (24).

A partir de enero de 1962, se tomaron algunas medidas que afectaron sustancialmente el régimen cambiario, en especial en lo que se refiere a recargos a las importaciones.

La primera modificación se produce el 24 de enero de 1962, y es la introducida por el decreto 78/62, que dispuso la aplicación de un recargo adicional transitorio del 100% para mercaderías prescindibles o suntuarias. El citado recargo, fue recientemente prorrogado hasta el 31 de diciembre de 1963. Los artículos gravados son los incluidos en la lista N° 7, que antes pagaban el 200% y los productos que no estuvieran en ninguna de las listas de importación, y que antes pagaban el 150% de recargo. De tal manera, este tipo de mercaderías (principalmente bienes de consumo suntuario), actualmente soporta un recargo del 300% ó 250% según que pertenezca o no a la lista de importaciones número 7.

La última modificación, es la dispuesta por el decreto 11.452/62, que estableció un recargo adicional del 5% a todas las importaciones. Solamente están excluidas las mercaderías mencionadas en el decreto 12.108/62, que se refiere a la Zona de Libre Comercio; las que se introduzcan como radicación de capital extranjero o importación de líneas completas de producción (Dto. 13.277/59), y los artículos citados en el Decreto 8525/62, o sea, papel para diario, drogas y especialidades medicinales, fertilizantes, abonos químicos, plaguicidas y demás productos destinados a la sanidad agropecuaria.

CUADRO D: RETENCIONES SOBRE LAS EXPORTACIONES

I. Decreto 11.917/58

LISTA N° 4: Retención 20 por ciento.

1. Productos de la ganadería

a) Animales vivos: equinos para trabajo y consumo.

b) Carnes:

Carnes y menudencias equinas en sus diferentes formas y aplicaciones.
Carnes saladas y/o curadas
Carnes vacunas tipo manufactura, sin hueso congelada
Menudencias vacunas y ovinas

c) Cueros sin elaborar, ovinos, equinos, vacunos y caprinos

d) Cerdas y Pelos

Cerdas yeguarizas sin elaborar
Cerdas vacunas sin elaborar
Pelo de cabra

(24) Las normas transcriptas complementan el sumario contenido en el cuadro B.

e) Quesos

Pasta dura

Pasta semidura y blanda

f) Sub productos ganaderos

Tripas, vegigas, tripones y tragapastos salados y secos; aceite de patas, alimentos para animales a base de carne y hueso, guano, sangre seca, harina de hígado, grasas y cebos, garras, astas y pezuñas trituradas y/o molidas; huesos enteros, quebrados, triturados y/o molidos inclusive calcinados y cenizas, chicharrones en panes o molidos, hiel concentrada o no.

g) Jabón común en todas sus formas

2. Productos de la agricultura

a) Cereales; trigo, maíz, avena sin despuntar, avena despuntada, cebada, centeno, alpiste, miga, sarga, cebadilla, kafir, maíz de guinea.

b) Semillas oleaginosas; lino, girasol, algodón, maní, nabo, nueces de tung.

c) Aceites vegetales: de algodón, girasol, lino, maíz, maní, nabo.

d) Residuos de la extracción de aceites: tortas, expellers, etc. Acidos grasos vegetales. Pastas de jabón, margarinas y oleinas vegetales.

e) Cereales elaborados: harina de trigo, avena pelada y cebada malteada.

f) Subproductos de la elaboración de cereales.

g) Semilla de alfalfa.

3. Productos forestales

Carbón vegetal, leña, extracto de quebracho y urunday rollizos, durmientes.

4. Productos diversos

Cemento Portland, arpillera, bolsas de arpillera, carbón de piedra.

5. Productos de la minería

Fuel-oil, diesel-oil, gas-oil, gas butano, kerosene, nafta aceite mineral, grasa mineral, vaselina, otros derivados del petróleo (excluida parafina).

LISTA N° 5: Retención 10 por ciento

Productos de la ganadería

a) Animales vivos

Ganado vacuno para consumo y/o trabajo

Ganado ovino para consumo

b) Carnes

Carnes vacunas enfriadas, congeladas y oreadas
Carnes vacunas cocidas, congeladas
Lenguas
Carne vacuna conservada
Carne ovina conservada
Carne ovina enfriada, congelada y oreadas
Carne ovina curada y salada

c) Extractos

Concentrado de caldo vacuno
Concentrado de caldo de huesos
Extracto de carne

d) Cueros pickelados

Vacunos y ovinos
Descarnes

e) Lanas

Sucias de cuero
Lavadas, carbonizada y/o cardada
Blousse de lana

II. Listas actualizadas al 31.12.1962

LISTA N° 4: Retención 20 por ciento

1. Productos de la ganadería

Cueros sin elaborar de: Equinos, vacunos y caprinos y subproductos ganaderos ídem que en la lista A de 1958.

2. Productos forestales

Carbón vegetal, leña, extracto de urunday, rollizos

3. Productos diversos

Arpillera, bolsas de arpillera, carbón de piedra

LISTA N° 5: Retención 10 por ciento

1. Productos de la ganadería

Carnes: Lenguas
Cueros sin elaborar: Cueros ovinos
Cueros pickelados: Cueros vacunos y ovinos
Descarnes

2. Productos de la agricultura

Aceites vegetales: de lino

Cereales elaborados: Harina de avena pelada

Residuos de la extracción de Aceite: ácidos grasos vegetales, barra de neutralización, pastas de jabón, margarina y/u oleinas vegetales (Excepto lino). Semillas de alfalfa, semillas oleaginosas: lino, girasol, algodón, maní, nabo, nueces de tung.

III. Exenciones introducidas durante el período Diciembre 1958/Diciembre 1962

D 7921/60	Aceite de girasol, maní y algodón.	
D 14740/60	Cemento Portland	
D 2156/60	Extracto de quebracho	
D 14371/60	Harina de trigo con destino Bolivia	
Res. 156/60	Pelo de oreja vacuna	
D 14155/60	Aceite de maíz y nabo, tortas, expellers harinas, alimentos p/aves a base de semillas, alimentos para ganado a base de semillas, germen de trigo, afrecho y afrechillo de trigo, afrecho de arroz, residuos de maíz, cebada malteada, hez de malta burlanda de maíz, y sorga y otros residuos de cereales y lino.	10%: Trigo, avena sin despuntar, despuntada y pelada, cebada, centeno, alpiste, cebadilla Kafir, maíz de Guinea, semilla de alfalfa, semilla de lino, girasol, algodón, maní, nabo, nueces de Tung y aceite de lino.
D 11718/60		10% para: maíz, mijo y sorgo.
D 8182/61	Carnes y menudencias equinas	
D 6309/61	Carnes y menudencias y subproductos, vacunos y ovinos.	
D 11255/61	Ganado ovino en pie, sus carnes y menudencias	
D 16021/60	Grasas y cebos	
D 4540/61	Petróleo crudo	
D 3150/61	Subproductos denominados blousse	
D 10677/61		10%: Harina de trigo y ácidos grasos vegetales, borra de neutralización, crudas y saponificadas, y pastas de jabón. (Margarinas y/u oleinas vegetales (excepto de lino).

D 2529/62	Cerdas y pelo de cabra
D 4258/62	Ganado vacuno para consumo y/o trabajo y ovino para consumo en pie
D 1462/62	Jabón de lavar
D 7355/62	Lanas sucias de cuero, lavadas, carbonizadas y/o cardadas.
D 986/62	Lenguas equinas, subproductos de la misma especie y tripas.
D 1482/62	Maíz, sorgo, mijo, kafir y maíz de Guinea
D 13078/62	Durmientes
D 14041/62	Trigo, avena sin despuntar, despuntada, cebada, cebadilla, alpiste, centeno y harina de trigo.

CAPITULO TERCERO

IMPUESTO DE SELLOS

SECCION I

INTRODUCCION

A - Naturaleza del Impuesto de Sellos.

La literatura financiera alemana agrupa los impuestos de sellos dentro de los llamados gravámenes a la circulación de la riqueza.

Numerosas son las teorías que han tratado de justificar doctrinariamente esta clase de imposición. La que se basa en el concepto de la capacidad contributiva es sustentada por varios autores y, entre ellos, por Anton Tautscher. Sostienen que ya que estos actos de circulación de la riqueza son condición indispensable para la producción y la distribución y, por lo tanto, para la formación de la renta, se justifica someterlos a imposición ⁽¹⁾.

Otra doctrina que trata de justificar la imposición a la circulación es la que parte del concepto del impuesto sustitutivo o complementario y que ha sido expuesta, entre otros, por Van der Borgh, Conrad y Wagner. Esta teoría supone que cuando en un país los impuestos a las rentas, al patrimonio y a las ganancias de capital entre otros, no han sido suficientemente desarrollados de manera de gravar en forma adecuada todas las manifestaciones de capacidad económica, los impuestos a la circulación de la riqueza vienen a constituirse en un sustituto o un complemento, al gravar una capacidad económica real o presunta que puede evidenciarse en los actos de circulación. Esta explicación coincide, en muchos aspectos, con la teoría según la cual el impuesto a la circulación incide sobre las microrrentas, es decir, sobre los ingresos "que no son susceptibles de captación por otros medios tributarios" ⁽²⁾.

F. Neumark se ha manifestado en favor de la supresión de ciertos tributos, entre ellos la mayoría de los impuestos a los movimientos de capital, tales como los que gravan los con-

(1) Véase, por ejemplo, Friedrich F. Klein: "Impuesto al tráfico" en "Tratado de finanzas", publicado bajo la dirección de W. Gerloff y F. Neumark; cap. 8 tomo II; Buenos Aires, 1961. Basándose en conceptos similares, Klein, en la obra citada, define los impuestos a la circulación como aquellos "cuya función es gravar (la) capacidad económica contributiva que exista verdadera o potencialmente en la realización de un proceso o acto de circulación".

(2) Dino Jarach, "Curso superior de derecho tributario", tomo III, Buenos Aires, 1958; pág. 451.

tratos de sociedad, los títulos y acciones y los pagarés. Este tipo de gravamen, según su opinión, tenía "solamente una limitada razón de existir mientras la política tributaria no estaba todavía en condiciones y/o no estaba dispuesta a gravar el patrimonio mobiliario y sus productos en forma amplia y adecuada" dentro del impuesto a los ingresos, al patrimonio y a las ganancias de capital (3).

Un tercer fundamento se ha querido encontrar en razones pragmáticas sosteniéndose que es práctico y oportuno para el estado, hacer recaer la imposición en el momento de su transferencia o desplazamiento, sea en sentido geográfico o simplemente jurídico (4). Debe anotarse, sin embargo, que las razones apuntadas pueden admitirse como características del gravamen, pero no explican su esencia o naturaleza.

Se ha clasificado a los impuestos a la circulación atendiendo a que si bien tienen un mismo fundamento económico, el nacimiento de la obligación tributaria puede obedecer a motivos diferentes: (5)

a) Impuestos a la circulación por medios de transporte; aquí el impuesto pretende gravar aquella capacidad contributiva, presunta o real, que se exterioriza en hechos o actos de transporte. Las modalidades que puede revestir este tipo de imposición son varias: el gravamen puede aplicarse tomando en consideración las distancias, el peso y calidad de las mercaderías y también el medio de transporte que se utiliza y en este caso, se discrimina en favor de la utilización de determinados medios de transporte influyendo en la competencia que existe entre el transporte carretero, por barcos o por ferrocarril (6).

Otra forma de aplicación de estos impuestos sería mediante el cobro de derechos de peaje por circular por determinadas carreteras, puentes, ríos, etc.; y en estos casos, participan de las características de arancel o tasa retributiva. En cambio, un impuesto aplicado sobre las empresas de transporte en base a los ingresos que obtengan por el ejercicio de la actividad, debe ser considerado un gravamen sobre el volumen de los negocios.

b) Impuestos a la circulación jurídica: este tipo de imposición persigue gravar cierta capacidad que existe, real o presuntivamente, al producirse un cambio en las relaciones económicas que vinculan a las personas con las cosas o derechos, modificación que se opera mediante alteraciones en las relaciones jurídicas. Como los actos jurídicos que modifican relaciones económicas son numerosos, las legislaciones determinan sobre qué clase de actos recae el gravamen. A veces alcanza específica y exclusivamente a los actos jurídicos instrumentados.

De acuerdo a su objeto, los impuestos a la circulación jurídica pueden dividirse en: (1) impuestos a la circulación de capital (tal sería, por ejemplo, el impuesto a los contratos de sociedad, que se liquida en base al capital social; también entrarían dentro de esta clasificación los impuestos sobre las transacciones en la bolsa de acciones, títulos y otros valores fiduciarios); (2) a la adquisición de inmuebles; (3) sobre los seguros; (4) a la circulación monetaria; (que recae sobre los recibos y cheques); (5) al movimiento de créditos (como, por ejemplo, el gravamen que se aplica sobre los pagarés y otros instrumentos de crédito); (6) a los contratos de compra-venta de cosas muebles.

La enumeración precedente es sólo ejemplificativa y no agota las divisiones que puedan efectuarse de los impuestos a la circulación jurídica.

(3) W. Gerloff y F. Neumark, op. cit.

(4) Dino Jarach, op. cit. pág. 451.

(5) N. Gerloff y F. Neumark, op. cit. Como impuesto al tráfico, también tendría cabida el gravamen a la circulación mercantil, pero no lo incluimos por cuanto debe considerárselo un impuesto al volumen de los negocios o a las ventas, sobre los cuales nos remitimos a lo expresado en el capítulo pertinente.

(6) La imposición diferenciada puede responder a objetivos de la política de transportes que se estimen convenientes.

B - El Impuesto de Sellos en Argentina.

La primera ley de sellos fue sancionada en el año 1855 y, desde entonces, se sucedieron numerosas reformas, muchas de las cuales incorporaron nuevos impuestos y tasas a la primitiva ley. Durante más de veinte años se insistió en la necesidad de dar un adecuado ordenamiento al texto legal, pero recién en 1944 se introdujeron una serie de modificaciones tendientes a mejorar su estructura; sin embargo, el impuesto de sellos sigue siendo complejo y, en muchos aspectos, anacrónico.

No es posible, dada la índole de este trabajo, detallar cada uno de los gravámenes, ni tampoco las numerosas particularidades que ofrece su aplicación; sólo se analizarán, pues, aquellos que tienen cierta importancia, ya sea por los ingresos que producen, o bien por la frecuencia con que se los aplica en la actividad económica corriente.

La ley que se comentará es la vigente para la Capital Federal. Las distintas provincias aplican, dentro de su jurisdicción, un impuesto de sellos de carácter local y la recaudación proveniente de los mismos es ponderable dentro del conjunto de ingresos fiscales provinciales (7).

Antes de entrar en el estudio directo de la legislación, es oportuno aclarar que los impuestos de sellos aplicados en nuestro país, en cualquiera de sus jurisdicciones, se encuadran, por su naturaleza, dentro de los gravámenes a la circulación jurídica de la riqueza. Jarach considera que debe eliminarse el calificativo ("jurídica") por cuanto la legislación dispone, específicamente, atender a la naturaleza económica de los actos para determinar el tratamiento fiscal adecuado (8). Sin embargo, puede suponerse que esta disposición es más bien de orden práctica y no cabría extraer de ella, conclusiones de carácter doctrinario. Su finalidad sería, simplemente, obviar los múltiples inconvenientes que originaría la devolución del impuesto en el supuesto de la exigencia de la validez o eficacia jurídica, lo que implicaría una pesada tarea a las autoridades de aplicación.

SECCION II

OBJETO DEL IMPUESTO

A - Objeto

Dentro de la legislación de sellos, el hecho imponible responde a dos conceptos muy distintos: el de impuestos y tasas. Estos sólo tienen de común, que se recaudan generalmente mediante estampillas denominadas fiscales o papel sellado, aunque también se han introducido otros métodos de recaudación (por ejemplo, por declaración jurada).

En la definición del objeto imponible, la legislación ha pretendido abarcar ambos conceptos, al disponer expresamente que:

"Estarán sujetos al pago del impuesto de sellos, cuando ellos versen sobre asuntos o negocios sometidos, por razón del lugar o la naturaleza del acto, a la jurisdicción nacional:

(7) Véase: Consejo Federal de Inversiones, Estudios sobre política fiscal en las provincias argentinas, Buenos Aires, 1960/61/62.

(8) Dino Jarach, op. cit., pág. 453.

- a) los instrumentos públicos o privados por medio de los cuales se formalicen actos, contratos u obligaciones civiles o comerciales;
- b) los escritos presentados ante las autoridades públicas y las actuaciones que ellos originen;
- c) las operaciones especialmente gravadas por esta ley. (9)

El inciso b) se refiere a aquellas actuaciones ante las autoridades públicas que originan, en general, el pago de tasas retributivas. En cambio, los otros dos incisos tratan de definir el objeto de los diversos impuestos contenidos en la legislación; se refieren a una serie de operaciones contempladas en los Códigos Civil y Comercial, que toman la forma de actos jurídicos. Son éstos de tan variada naturaleza e importancia, que hacer recaer el gravamen sobre todos ellos daría lugar a múltiples molestias y situaciones engorrosas. Al respecto, Rabinovich sostiene que "al determinar las diferentes tasas del impuesto, la ley especifica los actos a que se aplica cada una de ellas, lo que da evidentemente a su enumeración carácter taxativo, vale decir, que están gravados solamente aquellos actos jurídicos que la ley menciona en particular" (10).

En general, el impuesto de sellos recae sobre actos u operaciones de carácter oneroso; (11) pero, según algunos autores, en la ley nacional "la única interpretación de que deben serlo resulta en forma negativa de la disposición que exime del impuesto de sellos a los actos gravados por la ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes" (12).

Se crea, así un problema con respecto al tratamiento de los actos exentos del impuesto a la transmisión gratuita. El organismo de aplicación considera que los mismos son alcanzados por el impuesto de sellos. Sin embargo, parte de la doctrina sostiene que no corresponde abonar este gravamen, en virtud de la naturaleza jurídica de gratuidad que tienen las donaciones. El caso más típico en este sentido, es el de la donación de acciones, acto específicamente exento del gravamen a la transmisión gratuita, por caer dentro del ámbito del impuesto sustitutivo.

B - Momento de vinculación.

El impuesto de sellos establece un doble momento de vinculación del objeto imponible con el fisco. El lugar aparece en el instrumento bajo dos aspectos: el lugar en que se firmó y aquél en que debe ser cumplido, ejecutado o surtir efectos. En consecuencia, están sujetos al gravamen aquellos instrumentos extendidos en jurisdicción nacional para producir efectos fuera de ella como también aquellos extendidos en jurisdicción provincial o en el extranjero y que se negocien, ejecuten, cumplan o inscriban en jurisdicción nacional o bien de cuyo texto resulte que deban surtir efecto en jurisdicción nacional. Esta norma sufre una excepción: las operaciones y contratos concertados en las provincias con instituciones o bancos oficiales nacionales ubicados en las mismas, no se encuentran sujetas al pago del gravamen de sellos nacionales y, en cambio, se hallan sometidas a los impuestos de sellos locales (13).

Como las legislaciones provinciales contienen normas similares sobre jurisdicción, la doble imposición es bastante frecuente, no existiendo al respecto normas o convenios entre los diferentes fiscos para impedirlo.

Los casos más frecuentes de doble imposición se relacionan con los movimientos de

(9) Decreto Ley 9432/44 (T. O. 1959), Art. 1.

(10) Marcos Rabinovich: "El impuesto de sellos", Buenos Aires, 1954.

(11) Así, por ejemplo, en la Provincia de Buenos Aires se determina explícitamente que están gravados los actos a título oneroso.

(12) Véase: Dino Jarach, op. cit. pág. 459.

(13) Decreto Ley 9432/44 (T. O. 1959 y sus modificaciones), art. 2, inc. b) último párrafo.

fondos entre distintas plazas; tales el caso de cheques, letras, giros, etc. emitidos en una jurisdicción y que deban ser ejecutados o cobrados en otra; lo mismo acontece con los pagarés fechados en determinada jurisdicción y que deban ser ejecutados en otra.

En cambio, los movimientos de fondos con el exterior han sido exceptuados del gravamen. La desgravación de estas operaciones fue introducida por decreto ley 414/58 al eliminarse de la ley de sellos todas aquellas disposiciones relacionadas con la imposición a tales movimientos de fondos y posteriormente, para evitar cualquier interpretación dudosa al respecto, han sido expresamente exentas al establecerse que: (14)

"Están exentos del impuesto de sellos los contratos e instrumentos que documenten operaciones de cambio sobre o desde el exterior".

C - Carácter instrumental del gravamen.

El gravamen de sellos, salvo contadas excepciones, es de carácter formal, disponiéndose expresamente que: (15)

Los instrumentos quedarán sometidos a impuestos por su sola creación o existencia materia, con abstracción de su validez o eficacia jurídica.

Salvo los casos especialmente previstos ..., el hecho de que queden sin efecto los actos o no se utilicen total o parcialmente los instrumentos, no dará lugar a devolución, imputación, compensación o canje del impuesto pagado.

Al respecto, Rabinovich sostiene que: (16) "Es un principio de derecho fiscal que la imposición de un documento no depende de su validez; de manera que, sea éste válido o ineficaz jurídicamente (nulo o anulable), debe abonar el gravamen si concurren los factores que lo condicionan. La razón de ello radica en el hecho de que para poder pronunciarse sobre la validez de un documento es necesario hacer indagaciones, averiguar hechos, aquilatar pruebas, lo que constituye una actividad ajena a la órbita de la autoridad administrativa".

En general, los instrumentos públicos o privados mediante los cuales se formalicen los actos, contratos u obligaciones civiles o comerciales deben reputarse existentes, y por consiguiente sujetos al gravamen, desde el momento en que son firmados por las partes.

En el caso de contratos por correspondencia, se estatuye expresamente que: (17)

"Será considerado contrato por correspondencia sujeto al pago del impuesto de sellos en el acto de su perfeccionamiento, la carta que por su solo texto, sin necesidad de otro documento, revista los caracteres exteriores de un título jurídico, con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones en ella consignadas, considerándose como tal aquella en la cual al aceptarse una propuesta se transcribe ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales; así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante. Las demás cartas u otros documentos que sin reunir las condiciones arriba expresadas se refieran a obligaciones o actos preexistentes o a crearse, abonarán el impuesto en el momento de ser presentadas en juicio. En estos casos no se pagará más que un solo impuesto por todas las cartas que se refieren a la misma obligación.

(14) Dec. Ley 9432/44 (T. O. 1959 y sus modif.) art. 93, inc. 52. Esta exención fué introducida por la Ley 15.267 del año 1960.

(15) Dec. Ley 9432/44 (T. O. 1959 y sus modif.) art. 4.

(16) Rabinovich, obra citada.

(17) Dec. Ley 9432/44 (T. O. 1959 y sus modif.) art. 6.

Conforme a lo expuesto, para reputarse existente el contrato por correspondencia, el aceptante debe aceptar la oferta transcribiendo íntegramente la propuesta o sus enunciados principales; si no se reúnen estos requisitos, el gravamen se abonará en caso de que tal instrumento se presente en juicio. Mediante aceptaciones generales o no detalladas, en la práctica se consigue evitar el pago del gravamen, aunque pueda argumentarse que una oferta aceptada en tal forma podría no tener plena eficacia jurídica, siendo este un riesgo que corren las partes para tratar de evitar la imposición del gravamen.

Cabe señalar que el decreto 8718/57 modificó el criterio para considerar existente el contrato por correspondencia pues se reputaba como válido el contrato por correspondencia, a los efectos fiscales, cuando la aceptación se hacía mediante una simple referencia de la carta que contenía la propuesta, tal como se ejemplificó en el párrafo anterior. Sin embargo, esta modificación nunca entró en vigencia y posteriormente fue derogada, reimplantándose la norma legal transcrita más arriba ⁽¹⁸⁾.

En cuanto al momento en que se produce el perfeccionamiento de los contratos por correspondencia, la legislación fiscal se ha apartado de las normas del derecho civil. Para la ley civil los contratos por correspondencia quedan perfeccionados desde el momento en que envía la aceptación ⁽¹⁹⁾.

En cambio, para la legislación de sellos se considera perfeccionado el contrato y por consiguiente sujeto a gravamen, por la sola existencia del instrumento mediante el cual se acepta la oferta, no requiriéndose su envío al proponente, tal como lo prescribe el derecho civil.

Justificando el carácter instrumental del gravamen de sellos, Scotti expresa "... es posible que pudiera elaborarse un gravamen más justo haciendo prevalecer la "realidad económica" sobre la "aparición formal" pero la justificación técnica de sellos frente a otros gravámenes más modernos depende muy especialmente de que se circunscriba al campo instrumental, único territorio donde no se producen superposiciones" ⁽²⁰⁾.

D - Legislación comparada.

En la legislación comparada, el impuesto de sellos generalmente presenta una complejidad y heterogeneidad mayores que en cualquier otro impuesto. Por ese motivo, tanto en lo que se refiere al objeto como a estructura y tasas, se ha preferido analizar las normas vigentes en sólo tres países, evitando extender innecesariamente las respectivas secciones.

a) SUECIA

Se incluye en este impuesto una larga serie de gravámenes, que se pagan mediante el uso de estampillas fiscales, aún cuando otros impuestos importantes y legislados separadamente (como el que grava las sucesiones) se abonan también a través de sellos. ⁽²¹⁾

(18) El decreto ley 8718/57 en su art. 5° punto 3 al modificar el art. 6° de la ley de sellos (dec. ley 9432/44 T. O. 1959 y sus modificaciones) dispuso que:

"Será considerado contrato por correspondencia, sujeto al pago del impuesto de sellos, la carta o telegrama mediante los que se acepte total o parcialmente una propuesta así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante. ..."

Esta norma fue dejada en suspenso por el decreto 9986 del 23/8/57 y finalmente derogada desde su vigencia por la Ley N° 15.267/60.

(19) Código Civil: art. 1154.

(20) Scotti, Nicolás Juan: "Carácter instrumental del impuesto de sellos". Revista de Ciencias Económicas Serie III N° 61, Buenos Aires 1956.

(21) World Tax Series, "Taxation in Sweden", pág. 151.

b) AUSTRALIA

El impuesto de sellos lo aplica cada uno de los estados australianos. Al no ser aplicado en jurisdicción federal, se presenta la extraña situación de que los documentos ejecutados dentro de los límites de la capital no son alcanzados por el gravamen.

New South Wales es el estado que ha desarrollado más extensamente el impuesto que se comenta y al que se hará inferencia en lo que sigue.

No recae sobre actos o transacciones determinadas, sino, más bien, sobre los documentos que los instrumentan.

La materia imponible es amplia, pues se grava a los documentos ejecutables en S. N. Wales -cualquiera sea la ubicación del objeto o el sujeto- y a los que se ejecutan en otros estados pero se refieren a cosas ubicadas (o transacciones a ser realizados) en N. S. Wales ⁽²²⁾.

Los arrendamientos pagan 3,5 por mil de importe a la venta anual. Si se contrató por término indefinido paga impuesto fijo.

Las pólizas de seguro están sujetas a una tasa del 0,375 por mil del monto asegurado.

c) MEJICO

En Méjico, el impuesto federal de sellos presenta la particularidad de que únicamente se aplica sobre aquellos documentos originados en transacciones no comerciales, siendo la única excepción al respecto las transacciones de inmuebles cuya compra-venta se encuentra gravada aún cuando tenga su origen en operaciones de carácter comercial.

Salvo menores casos, el requisito de la instrumentación es básico para la aplicación del gravamen, que se efectúa mediante estampillas que se adhieren a los documentos.

En general, el gravamen recae sobre las siguientes transacciones:

1. Contratos y documentos provenientes de operaciones no comerciales que tienen lugar en Méjico;
2. Contratos y documentos provenientes de transacciones no comerciales emitidos fuera de la jurisdicción mejicana pero que surten efecto en Méjico.
3. Ventas y rentas de propiedad inmobiliaria situadas en Méjico y otros ingresos provenientes de tales fuentes, aún cuando una o ambas partes intervinientes en el contrato sean comerciales. ⁽²³⁾

(22) World Tax Series, "Taxation in Australia", pág. 83.

(23) World Tax Series, "Taxation in México".

SECCION III

ESTRUCTURA Y TASAS DEL IMPUESTO

A - Estructura

Los distintos gravámenes contenidos en la legislación de sellos han sido agrupados en tres títulos con las siguientes denominaciones:

Impuesto proporcional	(Título II)
Impuesto fijo	(Título III)
Impuesto a las actuaciones judiciales	(Título IV)

En estas disposiciones se encuentran confundidos dos conceptos muy diferentes; impuestos y tasas retributivas. En el curso de la presente exposición nos ocuparemos exclusivamente de los impuestos, mientras que las tasas retributivas serán tratadas más adelante en forma breve.

La legislación de sellos utiliza dos métodos para computar el gravamen:

- a) impuesto proporcional o "ad-valorem". Este tipo de imposición es el más importante, computándose como un porcentaje del monto de la operación.
- b) impuesto fijo: debe considerarse de que el hecho de que se lo denomine impuesto fijo, no significa que en todos los casos en que se aplica, carezca de importancia el monto de la operación, sino que entre determinados importes el gravamen se mantiene constante, tal como se aplica a los recibos de dinero. Asimismo, el impuesto fijo se aplica para gravar las fojas siguientes a la primera de ciertos instrumentos o bien, sobre operaciones de valor indeterminable (24).

Pasaremos a ocuparnos de algunos casos generales en la aplicación del gravamen de sellos.

En el caso de que en un mismo instrumento se encuentren formalizados por las mismas partes varios contratos u obligaciones que guarden relación de interdependencia entre sí y que se refieran al mismo objeto, se debe abonar únicamente el gravamen que corresponda al contrato u obligación que brinde mayor ingreso fiscal. Es decir, que la legislación impositiva considera que aquí se ha realizado una sola operación y aplica el principio del mayor rendimiento fiscal. Por el contrario, en caso de no reunirse las condiciones de interdependencia señaladas, el impuesto grave cada uno de los contratos u obligaciones contenidos en el mismo instrumento (25).

Para establecer la interdependencia deben examinarse las operaciones conforme a los usos y costumbres de la vida económica, ya que bien puede suceder que las prestaciones definidas en el instrumento no encuadren dentro de las figuras jurídicas reglamentadas por el derecho privado.

(24) Con la última reforma a la ley de sellos (Ley 16.450) prácticamente se eliminó el impuesto fijo, ya que sólo continúan vigentes el impuesto a los cheques de \$0,20 por cada uno y el impuesto sobre operaciones de valor indeterminable; habiéndose eliminado el impuesto fijo a los:

1) recibos

2) giros

3) instrumentos Públicos y Privados en general (boletos o promesas de venta, contratos de sociedad, etc.)

4) Actuaciones Notariales, Administrativas y Documentación Aduanera y Portuaria

(25) Dec. ley 9432/44 (T. O. 1961 y sus modificaciones), art. 9°.

Tal es el caso de los contratos innominados ⁽²⁶⁾. En consecuencia, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan las partes, desechándose las formas jurídicas escogidas, cuando éstas no sirvan para configurar la realidad económica del acto.

En los casos de instrumentos sometidos a impuestos proporcional, en que no surja el valor del acto, a los efectos de la aplicación del gravamen deben considerarse dos situaciones:

- a) el valor de la operación puede ser determinable, o bien
- b) que sea indeterminable.

En el primer caso, las partes deberán asignar un valor en el mismo instrumento, estimándolo en base a convenios similares anteriores, si los hubiere, o bien, a otros elementos de juicio existentes a la fecha de la operación. Cuando no sea posible efectuar la estimación en la forma precedente, por carecer de antecedentes y elementos de juicio, el instrumento es gravado por un impuesto fijo ⁽²⁷⁾

Las obligaciones sujetas a condición deben considerarse como puras y simples a los efectos de la aplicación del gravamen. Asimismo, debe abonar nuevamente el impuesto toda prórroga expresa de un contrato u obligación ⁽²⁸⁾.

B - Impuestos

1. Gravamen a los contratos de sociedad.

La alícuota es del 6 por mil y se aplica sobre el capital social.

Las modificaciones del contrato que no importen cambio de la razón social no pagan nuevo impuesto; en caso de ampliación de capital el gravamen se aplica sobre el importe del aumento. Las sociedades anónimas, pueden abonar el gravamen a medida que se emitan las series de su capital, siempre que se haya establecido en los estatutos que la emisión de cada serie debe efectuarse mediante escritura pública. En cambio, las sociedades cooperativas, están exentas del impuesto.

2. Papeles y contratos de comercio en general.

Están sujetos a un gravamen del 6 por mil

- a) los contratos de compraventa de cosas muebles,
- b) los vales, billetes, pagarés, letras de cambio y giros;
- c) los reconocimientos de deuda y los contratos de mútuo;
- d) los contratos de emisión de debentures;
- e) los contratos de transferencia de negocios;

(26) El Código Civil en su art. 1197 consagra la autonomía de la voluntad al establecer que "Las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma". La consecuencia de este principio es la plena validez de los contratos no previstos en el código, siendo, además, válidos todos los pactos o cláusulas que no están prohibidas por la ley.

(27) Dec. Ley 9432/44 (T. O. 1961 y sus modificaciones) art. 20.

(28) Dec. Ley 9432/44 (T. O. 1961 y sus modificaciones) art. 4º.

- f) contratos de locación o sublocación de cosas, de derechos, de servicios y de obras;
- g) contratos de permuta que no versen sobre inmuebles;
- h) las órdenes de pago.

Se ha exceptuado del gravamen a los endosos que se efectúan en documentos comerciales y en los warrants y certificados de depósito.

Por su parte, los recibos y giros hasta cinco días vista, están sujetos a un impuesto fijo, cuyo monto varía de acuerdo al importe de los documentos. La escala del impuesto va de m\$ 1. - hasta m\$ 10. - que se aplica a los citados documentos de más de m\$ 100.000 (29).

3. Operaciones sobre inmuebles

Están sujetas a un gravamen del 15 por mil las operaciones de compra-venta de inmuebles, como también aquellas por las cuales se constituyan o prorroguen derechos reales sobre inmuebles.

4. Operaciones monetarias que devenguen interés

La concesión o apertura de créditos en descubierto, siempre que se encuentren documentados, están sujetas a un gravamen del 0,50 por mil que se liquida por cada mes o fracción sobre el importe acordado.

Por su parte, la utilización de créditos en descubierto y los depósitos monetarios que devenguen interés están sujetos a un gravamen del 8 por ciento anual.

5. Operaciones en bolsas y mercados

Están sujetos a un gravamen del 4 por diez mil por cada parte, las operaciones de compra-venta, al contado o a plazos, de mercaderías, cereales, oleaginosos, productos o subproductos de la ganadería o agricultura, títulos, acciones, debentures y valores fiduciarios en general. Es requisito que tales operaciones se lleven a cabo en bolsas y mercados autorizados a funcionar como tales, que sean formalizadas por las partes o comisionistas autorizados y que se inscriban en los libros de operaciones de las bolsas. Por su parte, las transacciones señaladas que se efectúen en los mercados a término están gravadas con una alícuota del 8 por diez mil por cada parte.

6. Operaciones de seguros

En general, los contratos de seguro abonan un impuesto del 1 por ciento sobre el monto de la prima convenida durante la vigencia total del contrato; excepto los seguros de vida, que pagan un gravamen del 1 por mil sobre el monto asegurado (30). Por su parte, se hallan exentos del gravamen los seguros agrícolas-ganaderos, como también los que cubran riesgos sobre bienes situados en el extranjero y los que se refieren a accidentes personales.

7. Operaciones de capitalización y ahorro

Los títulos de capitalización o ahorro que otorguen derechos o beneficios mediante sorteos, deben abonar un gravamen del 4 por mil que se calculará sobre el capital suscripto (31).

(29) Derogado por ley 16.450 desde el 24 de febrero de 1962.

(30) Los contratos de seguros de vida individuales o colectivos, fueron declarados exentos a partir del 24 de febrero de 1962. (Ley 16.450).

(31) Esta disposición también fue derogada por la Ley 16.450.

C - Tasas retributivas de servicios y aranceles

Bajo el nombre de impuestos, la legislación aplica una serie de gravámenes que responden al concepto de tasas retributivas y que a continuación enumeramos brevemente.

1. Actuaciones notariales

Se aplica a las fojas de los cuadernos de protocolo como también a cada foja de los testimonios de escritura pública, actuaciones o certificados expedidos por escribanos ⁽³²⁾.

2. Actuaciones administrativas

Esta tasa se origina en las presentaciones efectuadas ante las autoridades públicas y en las actuaciones que de ellas deriven. En general, se debe abonar m\$ 5. - por cada foja de demanda, petición, escrito, etc., que se interponga ante las autoridades nacionales. El importe a abonar por foja varía también de acuerdo a la petición que se formule, pudiendo llegar a m\$ 2.000. - en el caso de solicitudes de concesión para explotar líneas ferroviarias, puertos, canales u otras vías de comunicación ⁽³³⁾.

3. Documentación aduanera y portuaria

Las tasas de sellado se aplican sobre:

- a) los manifiestos de entrada de buques: la tasa se gradúa de diversas maneras, tomándose en cuenta, entre otros factores el tonelaje y la procedencia (puertos de cabotaje o de ultramar). Los manifiestos de los buques afectados al comercio de cabotaje están sujetos a una tasa de hasta m\$ 6. - mientras que, en el segundo caso, las tasas pueden llegar hasta m\$ 600. -
- b) Además de las tasas mencionadas, la legislación establece una prolija descripción de la documentación aduanera y portuaria como también de las distintas tasas que deben abonar ⁽³⁴⁾

4. Tasas originadas por actuaciones judiciales

Las tasas originadas en las actuaciones judiciales se abonan en dos formas:

- i) mediante una suma fija por cada foja del escrito, y que varía de acuerdo al monto del juicio, de la instancia y competencia del tribunal. La tasa a abonar por cada foja varía de m\$ 4. - que se aplica a los escritos presentados ante los jueces nacionales de primera instancia de paz y trabajo, hasta, m\$ 14. - para aquellos presentados ante la Suprema Corte ⁽³⁵⁾.
- ii) Además de dicha tasa, se aplica un gravamen que la legislación denomina impuesto de justicia y que varía de acuerdo a la naturaleza de los juicios. Pasaremos a señalar algunas de estas tasas:
 - a) juicios por sumas de dinero: sobre el importe reclamado se debe abonar el 10 por mil en los juicios ordinarios y el 6 por mil en los ejecutivos y de apremio.
 - b) juicios de quiebra, liquidación sin quiebra o concurso civil: el gravamen es del 4 por

(32) y (33) Derogados por la Ley 16.450, a partir del 24/2/62.

(34) Derogados por ley 16.450, a partir del 24/2/62.

(35) La tasa a abonar por reposición de fojas ha sido modificada por la Ley 16.450, reemplazándose el sellado por foja, por el 25 por ciento del impuesto de justicia, no pudiendo ser menor de \$ 200. -, ni mayor de \$ 5.000. -

mil sobre el importe que arroje la liquidación de los bienes del concurso.

- c) juicios de convocatoria de acreedores: en caso de aprobarse el concordato, se debe abonar el 2 por mil sobre el monto total de los créditos no privilegiados verificados.

D - Legislación comparada

a) SUECIA

A continuación se mencionan las transacciones y tasas de mayor relevancia:

Las transferencias de inmuebles pagan 1 por ciento, emisión de acciones por sociedades anónimas suecas (1 por mil), transferencia de acciones (3 por mil), transferencia de barcos o participación en los mismos (1 por ciento por montos mayores de 6.000 coronas), derechos al cobro de rentas o anualidades (4 por mil sobre el capital) arrendamientos (2,4 por mil) hipotecas (4 por mil) reconocimientos de deuda (0,4 por mil), letras de cambio (2,5 por mil sobre el valor inscripto) (36).

b) AUSTRALIA

El impuesto fijo oscila entre $\frac{1}{2}$ penique y £ 1 10 chelines y grava principalmente a recibos letra de cambio pagadera a la vista, cheques, cartas de crédito, etc. La mayoría de estos documentos pagan 3 peniques.

Los compromisos de ventas, transferencias de propiedad, etc. pagan 12 chelines 6 peniques, para valores de hasta £ 50 y £ 1 5 chelines por cada £ 100 o fracción en exceso de £ 50.

Los arrendamientos pagan 3,5 por mil del importe de la renta anual. Si se contrató por tiempo indefinido, paga impuesto fijo.

Las pólizas de seguro están sujetas a una tasa del 0,375 por mil del monto asegurado (37).

c) MEXICO

Existen tres tipos de impuesto: el proporcional al valor de la operación gravada, el que se liquida de acuerdo al número de fojas del documento pertinente; y el impuesto fijo.

Las tasas son generalmente fijas, excediendo sólo excepcionalmente el 2 por ciento del valor de la transacción.

Las ventas de bienes muebles pagan el 2 por ciento. Las promesas de compra o de venta son gravadas con una tasa del 0,25 por ciento si se las efectúa mediante instrumento público; en cambio, si el contrato es formulado en un instrumento privado, la tasa es del 0,2 por ciento.

En las ventas de propiedad inmueble urbana el gravamen se computa de acuerdo a una

(36) World Tax Series: "Taxation in Sweden", pág. 151.

Todas las tasas enunciadas no son exactamente proporcionales, puesto que se aplican por escalas. El impuesto sobre transferencias de inmuebles - por ejemplo - consiste en el pago de 1 corona por cada 100 coronas de precio de venta; en el texto se transcribió simplemente 1% para facilitar la lectura y comparación de cada tipo de transacción gravada.

(37) "Taxation in Australia", pág. 83.

tasa progresiva que oscila entre 2 por ciento y $3\frac{1}{2}$ por ciento, según el monto de la venta; contrariamente, la venta de inmuebles rurales es alcanzada por un impuesto proporcional del 2 por ciento.

Las rentas de bienes muebles e inmuebles pagan una tasa del 1 por ciento que se aplica sobre el monto de las rentas. De acuerdo a la duración del contrato, se han establecido diferentes métodos para computar el total de renta sobre la que recae el gravamen (38).

(38) "Taxation in Mexico".

PARTE SEGUNDA

ASPECTOS TRIBUTARIOS INTERJURISDICCIONALES

La ejecución de esta
parte del trabajo fue
encomendada al
Sr. Jorge Macón

TITULO PRIMERO

ANALISIS DEL REGIMEN DE PARTICIPACION DE LAS PROVINCIAS EN LOS IMPUESTOS NACIONALES

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

El propósito de este capítulo de la investigación, consiste exclusivamente en efectuar un análisis del régimen de distribución entre las Provincias, de la recaudación de impuestos nacionales, habitualmente denominado co-participación. Sin embargo, creemos que para enfocar adecuadamente esta cuestión, se requiere ampliar o mejor dicho generalizar el tratamiento hasta el punto en que sea necesario, para que resulten inteligibles los problemas subyacentes que trata de solucionar el aludido régimen y la estructura financiera que le da cabida, sin que esta ampliación se extienda hasta el punto en que la consideración de numerosos temas haga desaparecer la importancia de la cuestión fundamental. Creemos que un adecuado término medio, lo constituye la consideración en su conjunto de las relaciones tributarias que se producen entre los estados nacional y provinciales y entre los estados provinciales entre sí, en nuestro régimen federal de gobierno. Entre estas relaciones tributarias se destacará con el relieve necesario, el régimen de coparticipación.

El método expositivo que utilizaremos, consiste en tratar de definir primero nuestro régimen federal de gobierno, tal como nos lo ha dado la Constitución, para luego señalar -partiendo de esa definición- los diversos problemas fiscales a que da origen, en contraposición con un régimen unitario. Luego vendrá una descripción de los métodos que usualmente se indican para superar esos inconvenientes, para más tarde describir el uso que en la Argentina se ha hecho de dichos métodos y por último señalar un procedimiento adecuado para el desarrollo del país.

Una última observación: a todo lo largo de este capítulo, aceptaremos como premisa que las finanzas públicas pueden y aún deben ejercer influencia en el ritmo y modalidades del desarrollo. No debería haber ninguna dificultad en aceptar esta premisa, ya que la aceptación general de la idea de que el desarrollo económico constituye una importante responsabilidad del Estado, ha sido un fenómeno muy visible del pensamiento económico operado en el segundo tercio del presente siglo (1).

(1) Hicks, J. R.: "The Nature and Basis of Economic Growth - Federalism and Economic Growth - A symposium", pág. 82, Londres, 1961.

CAPITULO SEGUNDO

EL REGIMEN CONSTITUCIONAL

El artículo 1º de la Constitución Nacional proclama que la Nación Argentina adopta para su gobierno la forma federal. El significado primario de esta sintética expresión, consiste en que el país está constituido por la reunión de una serie de unidades autónomas con funciones definidas.

Tenemos en la expresión anterior tres elementos que juzgamos importantes y que conviene destacar:

1. Que se trata de una reunión de unidades.
2. Que dichas unidades son autónomas.
3. Que poseen funciones definidas.

En realidad, estrictamente, el concepto de "autónomo" es el más importante de los tres y puede admitirse que encierra a los dos restantes. En efecto, el hecho de tratarse de una "reunión de unidades", alude al origen histórico del conjunto - es decir de la Nación - al cual, las unidades que lo componen, son preexistentes. No es ésta una condición "sine qua non" de un régimen federal, puesto que puede haber unidades creadas "a posteriori" pero evidentemente el hecho de la preexistencia configura la índole de las atribuciones de las unidades componentes.

Por otra parte, el hecho de poseer funciones definidas es "inherente" a la autonomía, con el agregado de que - como veremos con más detalle - dichas funciones se definen negativamente, es decir no se expresa qué funciones poseen las unidades componentes sino sólo aquéllas de las que se desprenden en beneficio del conjunto.

Interesa entonces definir con claridad el concepto de "autónomo" para poder comprender la índole de las relaciones que se establecen. Juzgamos que ello se logrará más efectivamente enfrentando el concepto de "autónomo" con otros dos de parecida índole, "soberano" y "autárquico". Los tres se refieren a distintos grados de independencia en las decisiones de gobierno y/o administración, pero como veremos, existen entre ellos límites sumamente definidos.

Ihering ha definido la soberanía como una potestad que está por sobre toda otra autoridad dentro del Estado. Bielsa aclara el concepto diciendo que el término soberanía expresa la idea del Estado como una personalidad que trasciende al orden internacional. No se es soberano en la

propia Nación o Estado sino respecto de otras Naciones o Estados ⁽¹⁾.

En resumen, desde el punto de vista que nos interesa, soberanía implica la facultad de tomar todas las decisiones con la más absoluta independencia. Para Bielsa también ⁽²⁾ la autonomía consiste en darse sus propias normas de gobierno y con mayor razón las de administración, con independencia de todo otro poder. Es decir que las normas dictadas por un poder autónomo tienen vigor desde que este poder lo declara así, sin revisión ni aprobación previa de otra autoridad; pero ese poder y esas normas deben conformarse a otras superiores que son las de la Constitución.

El artículo 105 de la Constitución Nacional, confirma claramente lo expresado al disponer que las provincias "... se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas". Eligen sus "gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia sin intervención del gobierno federal".

Otro artículo de la Constitución, el 104, nos ayuda a redondear el concepto al disponer que: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

Consecuentemente, podemos concluir - y sin que sea necesario a estos efectos afinar el análisis - que autonomía significa un grado muy avanzado de independencia en las decisiones, pero no absoluto. Los entes autónomos preexistentes, con el objeto de proveer a determinadas funciones que hacen al bienestar común, constituyen una entidad nueva que no consiste en la suma de las entidades que la forman, sino un nuevo ente de índole totalmente distinta, para lo cual delegan en él determinados poderes que hacen a las aludidas funciones, conservando todo el poder no delegado expresamente.

La autarquía, en cambio, implica un grado menor de independencia en las decisiones. En la autonomía son los entes autónomos los que concurren a formar el órgano de superior nivel, en tanto que en la autarquía es el ente superior quien crea el ente autárquico.

Este hecho deriva en consecuencias jurídicas de singular importancia, ya que mientras el órgano autónomo conserva todo el poder no delegado expresamente, el autárquico posee solamente el delegado expresamente. Como ejemplo existen en nuestro país varios casos de entidades autárquicas, entre ellas podemos citar las municipalidades (autarquía territorial), Universidades, Obras Sanitarias de la Nación, etc. (autarquía institucional). ⁽³⁾

El país está constituido pues, por la reunión de una serie de unidades autónomas, denominadas - impropriamente, según Bielsa - provincias, que poseen un considerable grado de independencia en las decisiones no sujetas a control ni revisión por parte del Estado Federal y solamente limitadas por las delegaciones expresas en aquél, establecidas taxativamente en la Constitución Nacional.

Si bien el transcurso del tiempo y la evolución social y política ha tendido a destacar la importancia de algunas funciones atribuidas al Gobierno Federal, sobre todo en materia económica hasta el punto en que el carácter dominante de esas funciones muestra una tendencia a hacer desaparecer la fisonomía federalista del país, es evidente que la libertad de decisión por parte de las provincias, subsiste en diversos ámbitos de singular importancia.

Entre estos últimos se cuenta la política fiscal, y si bien, como veremos más adelante,

(1) Bielsa, Rafael; "Derecho Constitucional", pág. 100. Bs. As., 1954.

(2) Bielsa, Rafael: op. cit., pág. 623.

(3) Bielsa, Rafael: "Derecho Administrativo", Tomo II, pág. 8 y ss. Buenos Aires, 1957.

la aparición de nuevos métodos de imposición, por su complejidad, ha determinado que sean aplicados por la Nación, estableciendo por otra parte una serie de leyes-convenio entre los estados provinciales y la Nación, en respeto, al menos parcial, de las disposiciones constitucionales, no cabe duda que las provincias conservan buena parte de su autonomía financiera, manejando independientemente sus presupuestos y la legislación atinente.

CAPITULO TERCERO

LOS PROBLEMAS

Determinadas ya las estructuras políticas que debemos considerar dadas para nuestro análisis, nos toca ahora ponderar su valor en lo que se refiere a su eficacia para cumplir las funciones tributarias que requieren para su supervivencia y para el cumplimiento de sus fines, tanto desde el punto de vista del costo de administración de los tributos, como de la repercusión en la economía y la equidad.

Desde un punto de vista estrictamente tributario, un régimen de gobierno federal como el descrito, posee una serie de desventajas frente a otro de decisión centralizada o unitario. Alguna vez pudo afirmarse que la administración de algunos tributos, como el que recae sobre la propiedad inmueble, podía ser más eficientemente administrado en escala provincial y que las autoridades federales poseían un menor conocimiento de las particularidades locales, pero el actual estado de las técnicas administrativas y los progresos de las comunicaciones así como de la propia técnica tributaria, permiten afirmar que dichas particularidades tienden a desaparecer.

No importa lo expresado un juicio de valor desfavorable con respecto al régimen federal de gobierno, las ventajas que posee se evidencian en otras esferas de la acción gubernativa y la menor eficiencia en materia tributaria puede computarse como el costo que es necesario pagar por la individualidad política. Otro tanto ocurre en escala internacional, donde los fenómenos que analizaremos de superposición, distribución ineficiente de los factores productivos, etc., se dan en apreciable medida, sin que - al menos por ahora - se piense en objetar la organización del mundo en naciones soberanas (1). Lo que podría discutirse eventualmente es el mismo régimen federal y si éste es adecuado o no al país, pero esta cuestión, además de estar al margen de nuestro objetivo, ha sido ya suficientemente analizada y la conclusión ya indiscutida y adoptada, como hemos visto, por la Constitución Nacional, consiste en la adopción del régimen federal de gobierno.

Nuestra tarea no es otra que aceptar este régimen como premisa dada, señalar sus defectos desde el punto de vista tributario y luego indicar las medidas convenientes para minimizar las consecuencias de dichos defectos.

Dado que hemos admitido, como delimitación básica de trabajo atenernos solamente a estudiar las relaciones tributarias, prescindiremos aquí de considerar las funciones que realiza cada nivel de gobierno y que se traducen en gasto público, aunque entraremos en este tema parcialmente

(1) Musgrave, Richard A. : "The Theory of Public Finance", pág. 179 y ss. New York, 1959.

más adelante. Las funciones atribuidas a la Nación (Defensa, Relaciones exteriores, enseñanza universitaria, etc.), las provinciales (Educación primaria, Policía de seguridad, etc.) y las concurrentes (Enseñanza Media, Salud Pública, etc.) serán consideradas como dadas y por lo tanto no haremos consideración alguna en torno a la eficiencia o conveniencia de realizar dichas funciones en uno u otro nivel.

Señalamos a continuación las que juzgamos desventajas más importantes:

A - INTERFERENCIA CON LA OPTIMA DISTRIBUCION DE LOS RECURSOS ECONOMICOS

Una entidad financiera centralizada, está en condiciones de elaborar un plan impositivo consistente, en el cual mediante diferenciaciones regionales en la intensidad del gravamen, incentive la localización de los recursos de trabajo y capital en las zonas técnicamente más aptas para maximizar su rendimiento, al mismo tiempo que desaliente su instalación donde su rendimiento sea menor. La descentralización de dicha autoridad y la elaboración de planes impositivos en base a consideraciones puramente locales, puede interferir en la óptima distribución de los recursos, en la medida en que los tributos influyan o puedan influir en ella.

Un adecuado ejemplo lo constituye el caso del cultivo de alguna especie que tenga un "habitat" sumamente favorable en una provincia determinada, donde además por diversas circunstancias su rendimiento social sea muy alto, en tanto que en otra se pueda cultivar con un grado menor de rendimiento social.

Una política fiscal centralizada, probablemente tratará de orientar los recursos aplicados a ese cultivo, hacia la zona de mayor rendimiento en tanto que la descentralización puede significar que las autoridades de ambas provincias, traten de fomentar la especie, ofreciendo, digamos, exenciones impositivas de tal modo que el rendimiento privado sea igual en ambas, lo cual determinará que los recursos se dividan, entre la producción más y la menos eficiente, lo cual determinará localizaciones en la provincia de menor rendimiento social.

Este punto, desde nuestro punto de vista, es el más importante, puesto que hace fundamentalmente a nuestro objetivo central, el desarrollo (2).

B - SUPERPOSICION DE TRIBUTOS ENTRE ESTADOS DE DISTINTO NIVEL

Existiendo más de un nivel gubernamental y por lo tanto más de una autoridad tributaria en un mismo territorio, se hace posible e incluso probable que los gravámenes se superponga, sobre todo teniendo en cuenta que las manifestaciones de riqueza que reúnen adecuadas características para ser gravadas con eficiencia administrativa, rendimiento y equidad, son limitadas. El empleo de un determinado gravamen por más de un plano gubernamental, no es necesariamente objetable; si el impuesto es preferible a otros que podrían usarse, si puede administrarse eficientemente por ambos planos gubernamentales, si es usado de modo que no interfiera en la óptima distribución de los recursos, puede justificarse su empleo múltiple, pero en todo caso redundará en una duplicación administrativa que hace más onerosa la recaudación del gravamen (3).

Lo expresado eliminaría, en principio, este ítem como desventaja. No obstante, en nuestro país es generalmente considerado como inconveniente, aun a pesar de que ni la Constitución ni ninguna interpretación constitucional, establecen prohibición alguna al respecto, admitiendo por el contrario en algunos casos como el de los impuestos indirectos que no sean aduaneros, la concurrencia de facultades impositivas, es decir la superposición (4).

(2) Musgrave, Richard A.: op. cit., pag. 180 y ss.

(3) Due, John F.: "Análisis Económico de Impuestos", pág. 395 y ss. Bs. As.

(4) Jarach, Dino: "Curso superior de derecho tributario". Tomo I, pág. 57. Bs. As., 1957.

C - SUPERPOSICION DE GRAVAMENES ENTRE ESTADOS DE IGUAL NIVEL

Es frecuente que la mayor parte de los tributos, especialmente los más eficaces, no tengan su fuente suficientemente definida dentro de los límites de una provincia. Este es un inconveniente que no sufren los impuestos que recaen sobre la propiedad inmueble, pero si excluimos éste, encontramos que la mayor parte de los tributos padecen de esta dificultad en menor o mayor medida.

De ello resulta que se da el caso de contribuyentes que se encuentran de un modo u otro, incluidos en el ámbito de imposición de más de una provincia y reciben la percusión del gravamen más de una vez, sin que exista razón económica o fiscal alguna para ello; más aún, por lo general este hecho es producto de circunstancias puramente fortuitas, al margen de los propósitos de las leyes fiscales, que pueden tener como consecuencia importantes perjuicios desde el punto de vista de la equidad. Un ejemplo adecuado - frecuente también en escala internacional - consiste, en el supuesto de que se apliquen impuestos a los réditos provinciales, en el caso de un contribuyente radicado en una provincia y con utilidades generadas parcialmente en varias otras.

La determinación de la materia imponible que corresponde a cada jurisdicción, por lo común es sumamente difícil y debe ser resuelta por procedimientos arbitrarios (5).

En nuestro país existe en el ámbito del impuesto a las actividades lucrativas, un caso sumamente ilustrativo resuelto inteligentemente, cuyo análisis dejamos para más adelante.

D - FALTA DE CORRELACION ENTRE FUNCIONES Y FUENTES DE RECURSOS

Las fuentes de recursos impositivos de las provincias - habitualmente constituidas, por razones de simplicidad de administración, por impuestos inmobiliarios, a los que se agregan en la Argentina los que recaen sobre las actividades lucrativas, los actos jurídicos y las transmisiones gratuitas de bienes - son generalmente de bajo rendimiento. En unos casos porque recaen sobre manifestaciones de capacidad contributiva sumamente imperfectas, que no hacen aconsejable llevar la presión fiscal más allá de cierto límite: un adecuado ejemplo, lo constituye el impuesto inmobiliario, que al gravar una forma parcial de patrimonio - la propiedad inmueble - deja al margen del tributo los bienes muebles - muy importantes en la actualidad contrariamente con lo que ocurría en el siglo pasado - circunstancia que puede pasar desapercibida en la medida en que la alícuota sea baja, pero que se pone al descubierto una vez que ésta supere cierto nivel (6).

En otros casos - típicamente el impuesto a la transmisión gratuita de bienes - si bien la manifestación de riqueza es prácticamente perfecta, se trata de tributos circunstanciales, no periódicos, que por lo tanto no representan ingresos de importancia suficiente.

Por otra parte, las funciones que suponen gastos, atribuidos a las provincias, son discernidas sobre la base de criterios diferentes a los que determinan las fuentes de recursos. Estas están limitadas por las pautas señaladas en el párrafo anterior; aquéllas son establecidas sobre la base de razones tradicionales o de eficiencia que no respetan las posibilidades de obtención de los recursos necesarios.

Es por ello que la mayor parte de las federaciones - entre las que podemos señalar los Estados Unidos, Canadá y Australia - optaron desde el principio por subvencionar a los estados (7).

(5) Sanders, W. B.: "Interstate conflicts from the standpoint of business" y Kassell, Mortimer: "Interstate conflicts from administrative viewpoint" Federal-State-Local Tax Correlation (A Symposium), Tax Institute, Princeton, 1954.

(6) Existen, sin embargo, importantes excepciones tales como gravámenes con propósitos de estimular la productividad.

(7) Birch, A. H.: "Intergovernmental Financial Relations in New Federation - Federalism and Economic Growth in underdeveloped countries" (A Symposium), pág. 114. Londres, 1961.

E - DESPROPORCION ENTRE LAS NECESIDADES INDIVISIBLES DE LA POBLACION Y SUS RECURSOS IMPOSITIVOS

Por razones obvias, los recursos impositivos a los que pueden acudir los gobiernos locales, son menores en los estados más pobres. Ello determina que la posibilidad de brindar servicios públicos sea menor precisamente en aquellas provincias que más lo necesitan. Los fiscos de menores recursos son los que corresponden a poblaciones de menor renta y por ello deben efectuar mayores gastos "per cápita" en funciones tales como salud pública y educación, mientras que los posibilitados por los recursos disponibles quizá ni siquiera los habiliten para igualar las erogaciones "per cápita" de las demás provincias.

No es que estemos fijando un tope máximo a las posibilidades de tributación, ya que un límite definido cualquiera, carece de sentido. Pero es evidente que con frecuencia existen límites, si no de carácter económico, al menos de índole política, que inhibe a los gobiernos llevar a la carga tributaria más allá de un nivel dado. Podría encontrarse quizá un parentesco entre lo tratado aquí y el punto anterior, pero se trata de una similitud sólo aparente.

En el punto D, nos hemos referido a los gravámenes que pueden recaudar eficazmente las provincias y las funciones que le atribuyen la costumbre o el criterio de distribución óptima, en tanto que aquí nos referimos a las posibilidades de recaudación frente al grado de crecimiento económico y a la intensidad con que se realicen las funciones en base a las necesidades y requerimientos peculiares de la población ⁽⁸⁾.

Existe un sexto problema que origina frecuentes críticas al federalismo, que surge del poder de decisión independiente de las provincias. Este poder de decisión admite que la presión tributaria sea distinta y por lo tanto que contribuyentes en igualdad de circunstancias paguen distintos montos de gravamen, en tanto estén radicados en diferentes provincias. Este hecho viola el principio de equidad, igual tratamiento para iguales. Sin embargo, estrictamente no puede decirse que éste sea un inconveniente, puesto que precisamente el verdadero propósito del federalismo consiste en permitir que diferentes grupos, que viven en distintas provincias, puedan expresar diferentes preferencias por servicios públicos y esto inevitablemente nos lleva a diferencias en los niveles de gravamen "per cápita". Puede admitirse entonces que el federalismo no hace otra cosa que lo que se le pide. Esto en lo que se refiere al nivel de servicios o su equivalente, la presión fiscal "per cápita". Donde la cuestión se agrava es en el ámbito de los efectos distributivos de las finanzas públicas. En efecto, un estado provincial puede elegir pautas de distribución distintas de las que establezcan los demás y aún diferentes del modelo federal. Podría afirmarse que nos encontramos nuevamente ante un efecto buscado. Así como el régimen federal permite elegir distintos niveles de servicios públicos, también puede admitir distintos modelos de distribución. Sin embargo, ésta es una cuestión demasiado importante desde un punto de vista político y el Estado Federal podría considerarse en el deber de intervenir a través de su propio sistema impositivo a fin de procurar los ajustes necesarios para uniformar las pautas distributivas. Si el gobierno provincial insistiera en su propio modelo, efectuando a su vez un nuevo ajuste a través de sus leyes fiscales, quedaría planteado un verdadero conflicto basado en diferentes premisas de valor ⁽⁹⁾.

Sin embargo, una cuestión de hecho nos induce a abandonar, a estos efectos, la cuestión planteada. El régimen impositivo provincial argentino, posee características que - al menos hasta ahora - no han presentado conflictos significativos de esa índole. En primer lugar es prácticamente uniforme en todo el país, tanto en estructura como en alícuotas. En segundo lugar, sus características distributivas no son muy sensibles. Por último, su importancia en el conjunto es relativamente menor, lo que determina que sus escasos lineamientos distributivos pierden todavía significación.

(8) C. Lowell Harris: "Comments to a Fiscal Theory of Political Federalism - Public Finances: Needs, Sources and Utilization", A Report of the National Bureau of Economic Research, pág. 129 y ss. Princeton, 1961.

(9) Musgrave, R. A.: obra citada, pág. 181.

CAPITULO CUARTO

LAS SOLUCIONES QUE PROPONE LA TECNICA

En el apartado anterior, nos hemos ocupado de señalar los problemas a que da origen la existencia de estados en dos niveles, característica del régimen federal de gobierno. En el presente apartado, trataremos de describir los diversos tipos de soluciones a las que ha acudido la técnica tributaria, entre las que se inscribe la que es objeto del presente capítulo, la coparticipación. Estos sistemas son básicamente cinco:

1. Separación de fuentes
2. Coparticipación
3. Cuotas suplementarias
4. Asignaciones globales
5. Asignaciones condicionadas

Analizaremos cada uno de estos sistemas por separado, pero es necesario tener presente que de ninguno de ellos sólo, es posible esperar una solución global que atienda a la equidad, al desarrollo y el respeto por las estructuras políticas vigentes. Por el contrario, todo cuerpo coherente, deberá atender las peculiaridades de la estructura financiera actual, especialmente los impuestos y porvenir de la aplicación de varios sistemas a la vez, e incluso de la creación de procedimientos híbridos. Resulta improbable que sea posible y conveniente, aplicar un solo sistema y aplicarlo tal como lo definimos, a todo el régimen impositivo.

En primer lugar, porque es improbable que las provincias cedan la totalidad de sus recursos para que sean administrados por un ente centralizado, lo cual sería necesario en caso de adoptarse cualquiera de los cuatro últimos y en segundo término porque todos aquellos tienen virtudes que pueden ser aprovechadas. En tal sentido se ha orientado -como veremos- casi toda la experiencia internacional.

De todos modos debe quedar claro que la división que hemos efectuado es puramente convencional y al solo efecto de la claridad expositiva, puesto que es posible realizar toda clase de combinaciones adoptando distintos sistemas para distintos grupos de gravámenes e introduciendo características de unos en otros.

1. Separación de fuentes.

Este sistema es el más elemental de nuestra serie y constituye precisamente el que ha adoptado originariamente nuestra Constitución. Consiste esencialmente en establecer con claridad -en nuestro caso en la Carta Constitucional- las manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravadas por impuestos administrados por cada nivel de gobierno.

La experiencia internacional en la materia es bastante variable. En el Cuadro I se muestra un esquema panorámico de la forma en que se distribuyen algunas fuentes impositivas corrientes en la Argentina en varios países de régimen federal.

Interesa comentar el comportamiento de este sistema frente a los problemas señalados en el apartado anterior.

- a) Con respecto a esta cuestión -interferencia con la óptima distribución de los recursos- es evidente que deja el problema intacto. En efecto, el hecho de dividir el campo de imposición entre la Nación y las Provincias, no significa poner límite alguno a las alícuotas que se fijen y por lo tanto -a menos que el campo de imposición en manos de las provincias sea mínimo- deja totalmente en descubierto este aspecto de la cuestión.
- b) En lo que se refiere a este punto -superposición entre estados de distinto nivel, está claro que el objetivo fundamental del sistema consiste en obviar este inconveniente y que -al menos teóricamente- lo logra.
Sin embargo -como ya hemos anotado- la superposición impositiva que se produce entre estados de distinto nivel no es un problema serio.
- c) No ocurre lo mismo en el ámbito de este problema -superposición entre estados de igual nivel- la separación de fuentes tributarias entre la Nación y las provincias no impide que las provincias entre sí, se invadan campos de imposición, lo cual como vimos puede redundar en sensibles inequidades (1).
- d) y f) En la consideración de estos puntos que se refieren fundamentalmente a la escasez de recursos frente a los gastos que se realizan por las funciones asignadas y a los que se deberían realizar por las necesidades de la población, es donde se da uno de los defectos más importantes del sistema.

En efecto, en épocas anteriores, en que los niveles de gastos públicos eran relativamente menores, los problemas de las relaciones fiscales intergubernamentales se reducían a un mínimo, mediante la utilización del sistema en consideración, pero a medida que fue transcurriendo el tiempo, las crecientes funciones asignadas al Estado requirieron la creación de gravámenes distintos, técnicamente más complejos, de mayor rendimiento y más equitativos. Las características fundamentales de estos nuevos gravámenes, determinan que difícilmente puedan ser aplicados por los estados locales, por dos razones principales. En primer lugar, una de las características más destacadas de todos estos tributos en su alta complejidad, inevitable por otra parte, si se desea respetar el principio de equidad; este hecho determina que las tareas de recaudación, deben estar a cargo de un organismo administrativo altamente tecnificado, que requiere personal idóneo sumamente especializado, y el aporte de fuertes sumas de dinero, lo que frecuentemente está fuera del alcance de las provincias. En segundo término, en este tipo de gravámenes se presenta más que nunca un inconveniente que ya hemos señalado; la dificultad de definir dentro de los límites territoriales de una provincia la base imponible que le corresponde; por ejemplo, en el impuesto a los réditos sería difícil determinar la parte de los beneficios que corresponde a una jurisdicción, ya que ello ofrece algunos inconvenientes teóricos que deben ser superados arbitrariamente, además de una cuantiosa

(1) Ver Capítulo III.

labor administrativa; este hecho complica notablemente la gestión recaudadora y determina que la fiscalización y control de los impuestos de esta naturaleza sea más difícil en provincias que en la Nación.

Es claro que el mismo inconveniente se presenta en escala internacional, pero en este campo los intereses afectados son menores en número, dado que las relaciones comerciales son más limitadas. En resumen, este modo de encarar los problemas que contiene el manejo de las relaciones tributarias en más de un nivel estatal, sólo soluciona los problemas inherentes a la superposición de gravámenes entre estados de distinto nivel, que además, como hemos podido apreciar al tratar el punto B) del apartado anterior, no es el inconveniente más importante.

2. Coparticipación.

Los muy importantes inconvenientes señalados para el régimen de separación de fuentes, sobre todo los señalados en último término, dieron origen, más que nada, al impulso de las necesidades financieras de hecho, al régimen de coparticipación, que consiste -en su estado puro- que la autoridad central se hace cargo de la recaudación de los gravámenes y distribuye todo o parte del producido entre los estados provinciales, sobre la base de lo que le corresponda a cada uno de ellos, por su contribución a la formación de la base imponible.

Como comúnmente la obtención de este último dato es costosa y difícil, se suelen utilizar números índices, que reflejan con menor o mayor aproximación las cifras reales de contribución a la formación de la base imponible (2). Estos índices suelen ser: la recaudación de los impuestos en coparticipación en cada jurisdicción; la población; el consumo o la producción de artículos gravados; y la magnitud de las finanzas provinciales (presupuesto total, recaudación propia, etc.).

En realidad, estrictamente pueden existir dos tipos de coparticipación 1) la ley es dictada por cada uno de los estados locales y lo único que se centraliza es la recaudación; 2) el estado central dicta una ley uniforme para todo el país. El primer sistema se aproxima mucho al que analizaremos más tarde bajo el título de "cuotas suplementarias" y por lo tanto, prescindiremos de considerarlo aquí. En cuanto al segundo, se trata del que tradicionalmente se denomina coparticipación.

La primera crítica que se le hace a este sistema consiste en que aumenta la dependencia de las unidades menores de las de mayor importancia, ya que les quita en parte la administración de sus propios recursos. Creemos que éste es un precio relativamente bajo para las ventajas que ofrece, pero suele comúnmente considerarse como una objeción, en especial, por quienes recalcan la importancia de la autonomía provincial.

Analizado el sistema frente a los cinco inconvenientes señalados en el apartado III, tenemos, con respecto a cada uno de ellos:

- a) En lo referente a la óptima distribución de los recursos, es evidente que admite la superación de la dificultad señalada, dependiendo todo de la forma en que se encare el sistema impositivo central. En efecto, si la política impositiva federal descuida entre sus objetivos la óptima distribución de los recursos, ello no sería imputable -estando todos los tributos o la mayoría de ellos en coparticipación- a la administración fiscal en dos niveles.
- b) Con respecto a la superposición de tributos entre estados de distinto nivel, también puede señalarse que el inconveniente es superado en el campo de imposición que abarca, ya que

(2) Riggert Duane, W. "Federal Grants-in-aid-and Shared Revenues Briefly Defined", National Tax Journal, March 1961; pág. 104 y ss.

DISTRIBUCION DE FUENTES IMPOSITIVAS DE RECURSOS EN ALGUNOS ESTADOS FEDERALES

	Imp. de aduanas	Imp. s/ réditos	Imp. s/ganan- cias de capital (ganan. event.)	Imp. s/ ventas	Imp. s/ consu- mos es- pecíficos (internos energía eléctr.)	Imp. s/ salar. (Educ. Técnica)	Imp. de sello	Imp. s/ transf. gratui- ta de bienes	Imp. Inmobi- liarios	Imp. s/ingr. brutos (Act. Lu- crativ.)	Imp. a los automo- tores
Argentina	F	F	F	F	A	F	P	P	P	P	R
Australia	F	F	-	F	F	F	P	A	P	-	P
Brasil	A	F	F	P	F	-	A	P	P	-	-
Canadá	F	A	-	A	A	-	-	A	P	-	P
EE. UU.	F	A	F	P	A	A	-	A	P	-	P
India	F	F	F	A	A	-	F=	F	P	-	P
México	F	A	-	-	F	-	F	A	P	A	-

F: recaudado a nivel federal; P: recaudado a nivel provincial; A: recaudado por ambos niveles.

NOTA: El presente cuadro, persigue una visión panorámica de los niveles en que son recaudados gravámenes similares a los vigentes en nuestro país. Para ello, se adoptó la terminología argentina, rectificándola en los casos en que se la consideró inapropiada o poco genérica. Obviamente, ha sido necesario acudir a generalizaciones y simplificaciones que pasan por alto algunas diferencias de cierta importancia, tales como diversos tipos de sujetos alcanzados, como ocurre con el impuesto a los réditos estaduales en EE. UU., que comprende en la mayor parte de los casos ingresos provenientes del trabajo solamente; regímenes que incluyen impuestos que en la Argentina son independientes, como ocurre con el impuesto a las ganancias de capital de India y Brasil que se halla comprendido en el impuesto a los réditos; las diversas formas de recaudar el impuesto a las ventas; la amplia gama de variación que existe en los artículos gravados en los impuestos a los consumos específicos; distinta materia imponible, como sucede en Canadá y EE. UU. con el impuesto inmobiliario (estrictamente impuesto general a la propiedad) al incluir algunos bienes muebles; o casos en que el impuesto estadual es aplicado por unas jurisdicciones y no por otras, como ocurre con el impuesto a los réditos del Canadá que sólo es utilizado por el estado de Quebec, o en la Argentina donde el impuesto a los réditos del Canadá que sólo es utilizado por el estado de Quebec, o en la Argentina donde el impuesto a los automotores sólo es recaudado por algunas provincias, etc.

FUENTE: Duo, John F.; "Government Finance" y Harvard Law School - World Tax Series.

frente al contribuyente se encuentra un solo órgano recaudador, siempre que éste tome las previsiones requeridas.

- c) En lo que se refiere a este problema, podemos apuntar que también es superado, por idénticas razones a las señaladas en b).
- d) En lo que respecta a la falta de correlación entre gastos y recursos, la coparticipación también elimina el problema, puesto que al poner en manos de una autoridad centralizada la recaudación admite -a través de economías de escala- que las provincias más pequeñas tengan acceso a la recaudación de los gravámenes más complicados. Sin embargo, si el régimen impositivo centralizado ha de proveer a la localización óptima de los recursos económicos, es de esperar que establezca distinciones regionales en la presión tributaria, lo que puede redundar, si la diferenciación es suficientemente notable y dado que supone- mos una distribución en función de lo aportado por los habitantes de cada provincia, en deficiencias o excesos de recursos con respecto a los servicios que se deben prestar a nivel local.
- e) Distribuyéndose el producido en función de lo efectivamente aportado por cada provincia, es evidente que el sistema de coparticipación no aporta ninguna solución a este aspecto de la cuestión. El estado de subdesarrollo de una determinada región, con el estado de pobreza e incapacidad de efectuar aportes al erario público que lleva implícito, no puede ser mejorado por la simple colaboración en la administración tributaria. Ha de provenir, más bien, de aportes efectivos del Estado Federal.

No obstante no solucionar importantes problemas, el régimen de coparticipación tiene afortunadamente un importante mérito, que consiste en la elasticidad de adaptación de los índices de distribución. En efecto, la posibilidad de incluir cualquier criterio distributivo -aunque ello signifique un apartamiento del criterio ortodoxo- es prácticamente infinita, además de admitir combinaciones de diversos índices. Este hecho fundamental es lo que la convierte en el tema central de este capítulo.

La experiencia internacional en materia de coparticipación es numerosa y variada. Australia distribuye parte de su impuesto a los réditos federal sobre la base de la población. Anteriormente la distribución era efectuada sobre la base de la recaudación efectiva en cada estado, pero posteriormente fué modificando esa estructura para llegar al procedimiento actual en 1957 ⁽³⁾.

La India distribuye el 60% del producido del impuesto a los réditos -personal y a las sociedades- entre los estados locales, basándose, el 10%, sobre la recaudación en cada estado y el resto sobre la población; algo similar ocurre con el 25% de los impuestos a los consumos específicos ⁽⁴⁾.

3. Cuotas suplementarias.

Como ya hemos anticipado, este sistema tiene profundas similitudes con el de coparticipación, en el que la propia autoridad local dicta la ley. Por este sistema, la unidad central recauda, además de su propio gravamen, uno suplementario para aquellas jurisdicciones menores que así lo deseen ⁽⁵⁾.

La ventaja más importante consiste en la eliminación de la duplicación en la administración del impuesto.

(3) "Harvard Law School - Taxation in Australia", pág. 31 y ss. Boston 1958.

(4) "Harvard Law School - Taxation in India", pág. 49 y ss. Boston 1960.

(5) Due, J. F.: obra citada, pág. 412 y ss.

Considerado frente a los cinco inconvenientes que hemos señalado en el apartado anterior, tenemos que:

- a) Quedando intacta la autoridad local para establecer las alícuotas que juzgue conveniente, es natural que continúe legislando en base a criterios puramente locales, con lo que subsistirá la probable distribución no óptima de los recursos.
- b) Siendo que dos jurisdicciones de distinto nivel recaen sobre la misma manifestación de riqueza declarada sólo a una de ellas, resulta claro que no sólo evita este problema, sino que, por el contrario, lo promueve y sistematiza. Sin embargo, ya habíamos concluido que la superposición de gravámenes entre estados de distinto nivel no es un inconveniente serio, salvo en lo que respecta a la duplicación de la tarea administrativa y, por lo tanto, podemos afirmar que, si bien no evita la superposición, en cambio supera su defecto fundamental.
- c) Respondiendo el contribuyente sólo ante una de las jurisdicciones, es absolutamente improbable, al menos si se prevén los recaudos técnicos necesarios, que se produzca superposición entre estados de igual nivel.
- d) El sistema de cuotas suplementarias, al igual que el de coparticipación, pone al alcance de los estados menores las ventajas técnicas de los impuestos más complejos y por lo tanto, contribuye a eliminar la desproporción entre recursos y gastos.
- e) La falta de posibilidades de establecer o aumentar gravámenes no es remediada por el sistema de cuotas suplementarias, salvo en la medida en que la utilización por las pequeñas provincias de impuestos más complejos, a través de la estructura administrativa que les ofrece el estado central, les permite el acceso a gravámenes más equitativos que, por lo tanto, son más aceptables por la población.

Suecia es, probablemente, el país que más ha experimentado este procedimiento, hasta el punto que su régimen impositivo puede considerarse prácticamente integrado en una sola administración. En efecto, el estado central recauda gravámenes de todo tipo, en tanto que las administraciones comunales perciben a través del régimen bajo examen, casi exclusivamente impuestos a los réditos, además del que recauda el gobierno central. En su mayor parte, un grupo de leyes gobierna la determinación del rédito para los dos niveles. Una sola administración maneja ambos tributos. Una sola declaración jurada cubre la deuda con ambos gobiernos, siempre que el contribuyente perciba réditos de jurisdicciones distintas de aquélla en que reside.

En caso contrario, y de acuerdo con reglas definidas de determinación de la fuente, existen declaraciones juradas suplementarias. Se efectúa un solo pago, un solo control, una sola inspección; se recurre ante una misma administración y se apela en un mismo tribunal (6).

4. Asignaciones globales

Se trata de ayuda dada por el estado federal a las provincias para cubrir parte de sus gastos, sin especificación de los fines para los que debe ser usada y consecuentemente, sin supervisión. El gobierno que las recibe se halla libre de usarlas como desea. El único requisito que suele establecerse, es el de adherirse a ciertos lineamientos generales, como, por ejemplo, la renuncia al empleo de ciertos impuestos por períodos temporarios (7). Por otra parte, se diferencia del sistema de coparticipación en el hecho de que éste último se encuentra ligado a uno o varios impuestos determinados y es de producido un poco más incierto.

(6) "Harvard Law School - Taxation in Sweden - World Tax Series"; pág. 519, Boston 1959.

(7) Mushkin, Selma "Federal Grants and Federal Expenditures", pág. 193 y ss., National Tax Journal, September 1957.

En la medida en que se ha empleado, el sistema elimina, al desaparecer las autoridades locales como administradoras y legisladoras de tributos, los inconvenientes a), b) y c), en tanto que es uno de los más satisfactorios para resolver los problemas d) y e). En efecto, la centralización de la recaudación permite, como en el caso de coparticipación, elaborar planes impositivos coherentes y evita todo tipo de superposición; además, permite distribuir los recursos con criterio racional, de acuerdo con los gastos que se requieran y las necesidades de mayores servicios.

De acuerdo con lo expresado, este sistema sería uno de los más satisfactorios, aunque puede señalarse que priva a las provincias de la administración de sus propios recursos, lo que puede redundar en una pérdida de autonomía y esto, en algunos casos, tiene una singular importancia política.

En realidad, existe un pronunciado parentesco entre el régimen de asignaciones globales y el de coparticipación. En la medida en que la coparticipación abandona, al distribuir los recursos, la recaudación efectiva en cada estado o los índices que se le aproximen, para adoptar otro tipo de índices, es decir, al intentar algún tipo de redistribución entre provincias se acerca paulatinamente al régimen de asignaciones globales. La experiencia internacional en materia de asignaciones globales, es numerosa y variada. Australia posee un sistema de ayuda especial a los estados financieramente más pobres, definidos como aquéllos que están incapacitados para prestar eficientemente los servicios a que los obligan sus funciones y el monto de las asignaciones está determinado por la suma de ayuda necesaria para hacer posible que dichos estados funcionen a un "standard" no apreciablemente menor que los demás estados (8). La India acuerda también, al margen de la coparticipación, ayuda a los gobiernos locales con el propósito de habilitarlos financieramente para hacer frente a los requerimientos de los planes quinquenales, en la medida en que no puedan hacerlo con sus propios recursos (9).

Los estados mexicanos derivan la parte más importante de sus ingresos totales de las asignaciones acordadas por el gobierno federal (10). El sistema canadiense de asignaciones globales es sumamente complicado; establecidas generalmente a raíz de la cesión de los estados locales de sus derechos para imponer determinados tributos -en 1867, al establecerse la federación, cedieron sus impuestos indirectos y en 1941 el gobierno federal exigió y obtuvo la recaudación del impuesto a los réditos, considerado esencial para el esfuerzo bélico- se acuerdan por lo general sobre la base de dos principios: la equiparación financiera, por el cual reciben sumas relativamente más importantes los estados de menores recursos y los aportes a la formación de la base imponible, recibiendo los estados una suma aproximadamente proporcional a la que hubieran obtenido recaudando por sí los tributos (11).

5. Asignaciones condicionadas

Este sistema, es enteramente similar al de asignaciones globales, con la sola diferencia de que la entrega de los fondos está sujeta a una condición que deben cumplir las provincias, mucho más concreta que las que hemos señalado en el punto anterior. La condición, comúnmente consiste en que el gobierno local, para recibir ayuda debe realizar un determinado tipo de gastos, de modo que una parte de esos gastos queda costeadada por el gobierno federal. El objetivo de tal condición es evidente, se trata de que el Estado central pueda orientar la estructura de los presupuestos locales, de modo de adecuarlos a una política económica uniforme y orientada sobre la base de pau-

(8) Harvard Law School "Taxation in Australia", pág. 31 y ss., Boston, 1958.

(9) Harvard Law School "Taxation in India", pág. 49 y ss., Boston 1960.

(10) Harvard Law School "Taxation in México", pág. 49 y ss. Boston 1957.

(11) Perry, J.H. "Intergovernmental Fiscal Arrangements in Canada - Federal-State-Local Correlation (A Symposium)", Tax Institute Princeton 1954, pág. 53 y 55.

tas de interés nacional y no puramente local (12).

Este sistema soluciona los cinco problemas señalados en el apartado anterior, en la misma medida que las asignaciones globales, pero además, tiene en su haber una ventaja muy importante, consistente en la posibilidad de realizar una política uniforme, no sólo en la faz recaudación del régimen financiero, sino también en la faz gasto público. Esta cuestión no surgió cuando analizábamos los inconvenientes de la administración financiera realizada en régimen federal de gobierno, porque entonces nos limitamos a considerar el aspecto impositivo de la cuestión, y sus repercusiones por las razones que destacamos en la introducción, pero el régimen financiero constituye una unidad y es evidente que no podemos perder de vista las consecuencias que se operan al gastar y prestar atención sólo a las que se producen al recaudar. Constituye un objetivo de singular importancia, tratar de orientar las asignaciones entregadas a las provincias, en el sentido que les fijen los objetivos de política económica, por ejemplo el desarrollo, la educación, la sanidad, etc., con el agregado que -dado que sólo una parte del servicio o inversión es costeadada por el Estado Nacional y por lo tanto el resto debe ser pagado con fondos provinciales- las asignaciones condicionadas son también útiles para orientar los recursos provinciales, maximizando los fondos afectados a objetivos considerados de prioridad. La desventaja de este régimen, radica en que implica a una ingerencia del Estado Nacional en los asuntos de las provincias, mayor aún que en el caso de las asignaciones globales.

En términos generales, las ventajas que se desprenden de este sistema son las que corresponden a una orientación centralizada, sea del Estado Nacional o de cualquier otro organismo federal. La cuestión que por lo común se plantea, es, si el impacto de la condición fijada es realmente eficaz en la modificación de la estructura de los presupuestos.

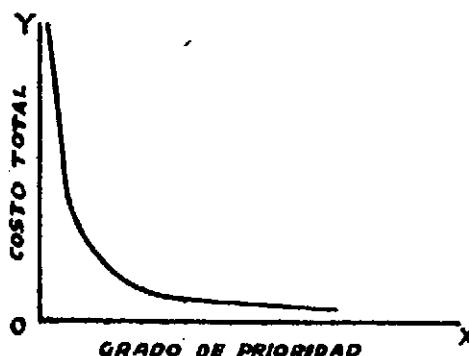
Esta cuestión fué analizada en un informe preparado para la Comisión Bicameral sobre Relaciones Intergubernamentales de los Estados Unidos, titulado "Informe sobre el impacto de las asignaciones condicionadas federales en la estructura y funciones de los gobiernos estatales y municipales" en el que se afirma que dichas asignaciones han producido cambios en las políticas estatales. En algunas circunstancias se introdujeron servicios que no se hubieran prestado sin la ayuda federal. En otras se comprobó que las funciones fueron iniciadas con mayor celeridad y se hicieron más extensivas de lo que hubieran sido sin ayuda. Se encontró también, que, al menos en los estados pobres, las solicitudes para servicios que no contaban con ayuda federal, tendieron a ser pasados por alto. El caso más obvio de distorsión, se encontró en el campo de la asistencia pública, donde la categoría de asistencia general no recibía ayuda federal. Los estados ricos, que pudieron no haber distorsionado sus gastos, gastaron dos o tres veces más para asistencia a la vejez -que recibía ayuda federal- que para asistencia general; los estados pobres, sin embargo, gastaron de 75 a 100 veces más (13).

Estas conclusiones obtenidas de casos concretos, son, por otra parte, evidentes a primera vista. En términos generales, no es previsible que cuando los funcionarios de una provincia encaren la posibilidad de distribuir los recursos de que disponen, deban decidir entre el sí absoluto y el no absoluto; por el contrario, lo más probable es que comúnmente decidan -quizás intuitivamente- que los gastos a efectuar están a distintos grados de prioridad. Enfrentados los grados de prioridad de cada función con su costo, surgirá la decisión respecto de qué gastos se efectúan y cuáles no. Si el estado federal, concurre con parte del costo de un determinado servicio, influye en la decisión inclinando la balanza en el sentido de que el gasto se efectúa.

Gráficamente, el sencillo concepto expresado se puede definir del siguiente modo:

(12) Due, J. F.: obra citada, pág. 407 y ss.

(13) Maxwell, James A.: "The Report of the Commission of Intergovernmental Relations", National Tax Journal, pág. 55 y ss. March 1956.



Si tenemos en consideración los dos elementos que concurren a decidir si una función se va a realizar o no, es decir, el grado de prioridad por una parte y el costo por otra, y si medimos la primera en el eje horizontal y la segunda en el vertical, veremos que las funciones se realizarán cuando tengan un costo menor o un grado de prioridad más alto; a un grado de prioridad dado se realizarán todas las funciones que tengan un costo también dado y todas aquellas cuyo costo sea menor, la función resultante de los expresados criterios será probablemente una hipérbole equilátera referida a sus asíntotas; la función se acercará al eje vertical sin tocarlo, por cuando habrá funciones cuyo costo será tan alto que no podrán ser realizados por elevado que sea su grado de prioridad y por otra parte, se acercará constantemente al eje horizontal sin tocarlo nunca, por cuanto habrá funciones cuyo grado de prioridad será tan secundario que no interesará realizarlos, por muy bajo que sea su costo. En tales condiciones, la introducción del elemento extraño, es decir, la ayuda federal, condicionada a la prestación del servicio, disminuirá el costo de la función a que apunta y por lo tanto, la hará realizable con la autoridad provincial, aún cuando para ella tenga un grado de prioridad secundaria.

Sin lugar a dudas, el país donde se ha dado el mayor desarrollo y experiencia en este sistema, han sido los Estados Unidos. Numerosos tipos de gastos son incentivados en ese país, a través de asignaciones condicionadas. El primer ensayo efectuado data de 1879, cuando se dispuso la ayuda federal a los estados para la distribución de materiales educativos para ciegos. Actualmente se encuentra, sujetos a tal tipo de política fiscal, ítems tan significativos y dispares como investigación agrícola, construcción de carreteras, educación vocacional, donación de excedentes agrícolas, servicios de empleo, seguro de desocupación, meriendas escolares, servicios a niños listados, salud maternal, asistencia a la vejez, control de la tuberculosis, salud mental, control de cáncer, control de las enfermedades del corazón, control de las enfermedades venéreas, restauración de la fauna, construcción de casas de bajo alquiler, construcción de aeropuertos, construcción de hospitales, socorro para inundaciones, grandes incendios y huracanes, supresión de barrios bajos y renovación urbana, defensa civil, construcción de escuelas, prevención de las inundaciones, planeamiento urbano, servicio de biblioteca para áreas rurales, control de contaminación de las aguas, educación para la defensa, etc. (14).

(14) Mushkin Selma, J.: "Barriers to a System of Federal Grants-in-aid", National Tax Journal, pág. 201 y ss., September, 1960.

CAPITULO QUINTO

LA EXPERIENCIA ARGENTINA

En el apartado anterior hemos efectuado un análisis de los cinco procedimientos que indica la técnica tributaria, para eliminar, o al menos minimizar, los inconvenientes que se derivan del ejercicio del poder tributario en más de un nivel, es decir, un régimen federal de gobierno. En el presente apartado, centraremos nuestra atención en la experiencia que de dichos sistemas se hace en nuestro país.

De los cinco sistemas señalados, dos no se han experimentado prácticamente en nuestro país: el de cuotas suplementarias y el de asignaciones condicionadas, a pesar de que ofrecen características excelentes para nuestro régimen de gobierno. Nos dedicaremos, por lo tanto, al estudio de los restantes, de los cuales, dos, cuentan con abundante experiencia, la separación de fuentes y la coparticipación.

Al efectuar el análisis de los cinco sistemas, hemos tratado de describirlos en su formulación teórica más pura, al solo efecto de la claridad expositiva. Sin embargo, como era de prever, en su aplicación práctica estos sistemas no se dan en esa forma, al menos corrientemente, sino que, por el contrario, se dan modalidades modificadas o híbridas que contienen elementos de dos o más sistemas. Las aplicaciones prácticas que se han dado en nuestro país no son una excepción de esta regla, no obstante lo cual los trataremos bajo el rubro que les ha adjudicado la costumbre.

a) Separación de Fuentes:

El artículo 4º de la Constitución Nacional, establece el régimen financiero del gobierno federal y enumera taxativamente los rubros de los cuales extrae sus ingresos, en los términos que expresamos a continuación:

- 1) Del producto de derechos de importación y exportación.
- 2) De la venta o locación de tierras de propiedad nacional.
- 3) De la renta de correos.
- 4) De las demás contribuciones que, equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general.

- 5) De los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional.

Esta enumeración está complementada por lo dispuesto en los artículos Nos. 9, 10 y 11, que prohíben terminantemente a las provincias, la percepción de derechos de aduana, tránsito y similares.

Las disposiciones glosadas tienen singular importancia, no sólo porque establecen el régimen financiero de la Nación, sino también por su carácter taxativo, ya que, a raíz de lo dispuesto por el artículo 104, en el sentido de que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal, resulta que todas las fuentes de recursos no enumeradas expresamente continúan en poder de las provincias ⁽¹⁾.

Existe en la lista de recursos adjudicados a la Nación, una serie de instituciones adecuadas al grado de evolución de la ciencia financiera y de la economía del país de la época en que fueron dictadas, pero que con el correr del tiempo se han vuelto un poco anacrónicas. En efecto, los rubros señalados con los números 1), 2) y 3) han perdido radicalmente importancia cuantitativa, salvo en lo que se refiere a los derechos de importación y exportación, si incluimos bajo esta denominación los denominados recargos y retenciones cambiarios, en tanto que los indicados en 5) están en la esfera de los recursos más bien potenciales. En la actualidad puede decirse que la mayor parte de las rentas de la Nación están provistas por los rubros que se incluyen en el que hemos señalado como número 4). Es esta una denominación genérica que ha suscitado múltiples discusiones que aún hoy no han terminado, ya que es sumamente difícil afirmar cuál ha sido la intención de los constituyentes, ni a través de las Bases de Alberdi, ni leyendo las discusiones habidas en la Asamblea Constituyente, ni la exposición que hizo en defensa de este artículo el Convencional Gorostiaga.

Surge en primer lugar una duda respecto a qué debe entenderse por "contribución"; debe interpretarse lo que se entiende actualmente bajo dicho término, o se ha querido referir a un concepto más general? Dado que - en su acepción actual - las contribuciones son una institución de campo de acción muy limitado, destinado a financiar parte de proyectos específicos de obras públicas, cabe concluir que los constituyentes no emplearon el vocablo en ese sentido. En general, hay un acuerdo en admitir el término "contribución" como usado en nuestra Constitución en el sentido de "impuesto".

Las Constituciones liberales, de fines del siglo XVIII y principios del XIX, tendieron a reemplazar el término "impuesto", que recuerda la fuerza, el poder de imperio, por el de contribución, que da la idea de consentimiento por parte de los ciudadanos afectados ⁽²⁾. El artículo 4º debería bastarse en cuanto a establecer el poder financiero que las provincias delegan en la Nación. No ha ocurrido así, sin embargo, en la interpretación jurisprudencial y doctrinaria. Desde los primeros tiempos en que se debatieron estas cuestiones, la interpretación del artículo 4º, o sea el contenido del poder fiscal de la Nación, se hace a través de la vinculación de dicho artículo con la disposición del artículo 67 inc. 2º. En el artículo 4º se dice cómo se forma el Tesoro de la Nación; en el artículo 67 se establecen las facultades del Congreso. El paralelismo entre ambos artículos surge de la redacción de la disposición del artículo 4º, que habla de las demás contribuciones, equitativa y proporcionalmente a la población que imponga el Congreso General. El inc. 2º del artículo 67, establece que corresponde al Congreso, "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan". En la interpretación paralela de ambos artículos es donde surgen las dudas. En efecto, el artículo 4º habla de contribuciones, en tanto que el artículo 67 inc. 2º se refiere a contribuciones directas, por tiempo indeterminado, y para casos de emergencia na-

(1) Linares, Quintana, S. V.: "Gobierno y Administración de la República Argentina", Buenos Aires, 1946.

(2) Jarach, D.: "Curso Superior de Derecho Tributario". Tomo I, pág. 15, Buenos Aires, 1957.

cional.

En realidad, dada la estructura orgánica de la Constitución, la cuestión bien pudo haberse planteado en torno a la falta de órgano político que estableciera las contribuciones que no reúnen las condiciones fijadas por el inciso 2º del artículo 67, es decir, las indirectas, las por tiempo indeterminado y las que no se justifiquen para el caso de emergencia nacional, pero en términos generales, la jurisprudencia y la doctrina han preferido analizar esta cuestión considerando la existencia del paralelismo entre ambos artículos basándose en la posición que sostienen Alberdi y el Convencional Gorostiaga, al fundamentar el aludido artículo 4º ⁽³⁾.

Sobre la base del paralelismo entre ambos artículos, se han sostenido cuatro interpretaciones distintas:

- 1) La primera de ellas interpreta que "las demás contribuciones del artículo 4º son las mismas que menciona el artículo 67, inc. 2. Correlaciona ambos preceptos constitucionales y, por ende, concluye que, tanto las contribuciones indirectas como las directas, no constituyen recursos permanentes de la Nación, pero pueden establecerse por tiempo determinado y cuando lo requieran circunstancias de emergencia nacional.
- 2) La segunda interpretación entiende que la disposición del inciso 2º del artículo 67, es la que delimita los poderes de la Nación y sostiene, por lo tanto, que ésta ha sido privada de las contribuciones indirectas -a excepción de los recursos aduaneros- y que, por lo tanto, puede establecerse solamente contribuciones directas por tiempo determinado y para casos de emergencia nacional.
- 3) La tercera interpretación, mucho más amplia, sostiene que la Nación posee amplios poderes impositivos, tanto en tributos directos como indirectos. Esta corriente ha entendido que los textos constitucionales no podían encerrarse en una hermenéutica restringida y desestimado el método histórico al que se muestra proclive la casi totalidad de los comentaristas -ha adaptado el invariable precepto legal a la realidad siempre cambiante de la vida nacional ⁽⁴⁾.
- 4) Una última interpretación, sostiene que el artículo 4º habla de las contribuciones sin ninguna limitación, pero el artículo 67 expresa que en cuanto se establezcan contribuciones directas, éstas sólo serán por tiempo determinado y cuando así lo exijan la defensa nacional, la seguridad interior y el bienestar general. En otros términos, la Nación puede establecer contribuciones directas o indirectas, pero si son directas, sólo puede hacerlo por tiempo determinado.

Los impuestos indirectos pertenecen a la Nación y siguen perteneciendo a las provincias, porque éstas en ningún momento han delegado esos impuestos en la Nación en forma exclusiva, como ocurre en el caso de los gravámenes a la exportación e importación; es decir, se trata de un caso de facultades concurrentes. Los directos, por el contrario, resultan exclusivamente provinciales, pero son fuentes de recursos utilizables por la Nación durante un plazo limitado ⁽⁵⁾.

Esta es la interpretación que ha prevalecido en la doctrina, la jurisprudencia y la legislación positiva y será por lo tanto la que adoptaremos, al margen de las críticas que pueda ser objeto por parte de los juristas.

Sin embargo, la solución que hemos aceptado, no hace otra cosa que plantearnos un

(3) Jarach, D.: obra citada, pág. 45 y ss.

(4) Amaya, Adolfo A. "Separación Impositiva entre la Nación y las Provincias", Tomo VI, pág. 337 y ss. Derecho Fiscal.

(5) Jarach, D.: obra citada, pág. 61 y ss.

nuevo problema, que consiste en determinar cuáles son los impuestos directos y cuáles indirectos. Parece ser que cuando los Constituyentes hablaban de contribuciones directas, lo hacían únicamente en oposición a los impuestos aduaneros. Todos los impuestos que no eran aduaneros tenían el carácter de directos. Desde luego, la doctrina a este respecto ha cambiado notablemente y hoy sería difícil sostener que gravámenes como el impuesto a las ventas, o los llamados impuestos internos, son directos. En esta cuestión, como en otras, no existe acuerdo cierto sobre la clasificación, pero, en general, la teoría más aceptable es la que sostiene que son impuestos directos aquéllos que recaen sobre manifestaciones de riqueza que se evidencian por sus elementos ciertos, es decir, renta y patrimonio o, en otros términos, riqueza en sus aspectos dinámico y estático, en tanto que son impuestos indirectos todos aquéllos en que no se toma como base de la imposición, la riqueza en sí, sino manifestaciones presuntas de la misma, como por ejemplo, los consumos y transferencias (6).

Es decir, en otros términos, que el carácter directo o indirecto de un gravamen está dado por la intención del legislador, revelada por la estructura de la legislación que dicta, lo cual nos acerca mucho a admitir que se trata de una clasificación puramente convencional.

No es probable que ésta sea la clasificación que tuvieron en cuenta los constituyentes al redactar la Constitución, ya que se trata de una elaboración de la doctrina reciente, pero de todos modos, se trata de la clasificación que se acepta habitualmente y por lo tanto, a ella nos ceñiremos; de acuerdo con los criterios enunciados, obtendríamos la siguiente clasificación de los recursos tributarios que pertenecen a la Nación de acuerdo a la legislación positiva vigente:

1) Impuestos Nacionales en exclusividad:

Impuesto aduaneros.

Recargos cambiarios.

2) Impuestos que pertenecen concurrentemente a la Nación y a las Provincias:

Impuesto a las ventas.

Impuestos internos.

3) Impuestos que pertenecen originariamente a las provincias y que pueden ser establecidos por la Nación por tiempo determinado y cuando lo justifiquen circunstancias de emergencia nacional:

Impuestos a los réditos.

Impuesto a las ganancias eventuales.

Impuesto a los beneficios extraordinarios.

Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

Desde luego, la transitoriedad ya deja de ser tal; en efecto, el impuesto a los réditos, por ejemplo, rige desde hace 30 años, lo cual difícilmente nos permitirá admitir que se trata de un gravamen transitorio. Este problema ha sido resuelto formalmente en la legislación estableciendo éstos gravámenes por tiempo determinado y prorrogándolos reiteradamente.

(6) Jarach, D. : obra citada, pag. 51 y ss.

Hasta ahora nos hemos referido a la separación de fuentes entre el nivel Nación y el nivel provincias, pero existe otra forma de separación de fuentes, también importante, que es necesario considerar. Se trata de la que se opera entre Estados del mismo nivel, es decir, entre provincias, destinado a obviar la superposición que se produce entre tales jurisdicciones, y que hemos señalado en el punto c) del apartado III.

En efecto, entre las provincias se producen casos de superposición similares a los no menos importantes que aparecen en escala internacional, pero mucho más numerosos, por cuanto las relaciones económicas entre provincias son mucho más estrechas que entre naciones y menos definibles administrativamente, por no existir aduanas.

La legislación impositiva local —es decir, la de las provincias, y la de la capital federal, nacional y municipal— está compuesta, fundamentalmente, por cuatro gravámenes principales: impuesto inmobiliario; a la transmisión gratuita de bienes; de sellos; y, a las actividades lucrativas. El primero de los tributos mencionados, es, desde este punto de vista, el ideal. En efecto, siendo su objeto la propiedad inmueble, es evidente que no puede pedirse una base imponible mejor configurada territorialmente. En lo que se refiere al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, tampoco existe, por lo general, problema, ya que en los casos en que pudiera haberlo, se han establecido convenios tácitos para evitar la superposición. En años pasados surgió una cuestión muy importante en el caso en que los beneficiarios y por lo tanto sujetos del impuesto, recibían acciones de sociedades anónimas. Se planteó la duda sobre quien tenía derecho de gravar esa transmisión: el Estado en el cual se encontraban depositados los títulos o aquél en que se encontraban radicados los bienes que dichos títulos representaban. Pero la cuestión carece de efectos prácticos desde 1951, cuando se estableció el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, que, por su carácter nacional y por su peculiar forma de ser recaudado y distribuido, determinó por acuerdo de las provincias interesadas, la exención definitiva de las transmisiones gratuitas de acciones.

El impuesto de sellos, que en términos generales puede caracterizarse como el que grava documentos en los cuales se exterioricen actos jurídicos, contiene en la legislación que lo regula, al menos en la mayor parte de los casos, una disposición que establece que cada jurisdicción grave los documentos extendidos en otras provincias, cuando de su texto resulte que deban ser cumplidos en ella. En consecuencia, en estos casos, el documento tributa en ambas provincias, en la que es omitido y en la que es cumplido. Sin embargo, la importancia cuantitativa de esta cuestión, en la práctica carece de magnitud apreciable. El caso más interesante, lo constituye el impuesto a las actividades lucrativas. Este gravamen engendró desde el comienzo de su aplicación un tipo de superposición entre Estados de igual nivel, sumamente importante y muy ingeniosamente resuelto. Su característica fundamental consiste en que identifica como hecho imponible, es decir, como manifestación de riqueza gravable, la realización de una actividad lucrativa y que define como base imponible, es decir, como medida del monto del impuesto, los ingresos brutos del sujeto. Poco tiempo después de establecido, en casi todas las jurisdicciones locales, se advirtió que en muchos casos se realizaba una actividad económicamente inseparable en dos o más jurisdicciones: como todas habían adoptado el ingreso bruto como base de medición del gravamen, se producía una seria contradicción, que consistía en que en numerosos casos se daba actividad y no ingreso, porque la actividad se realizaba en una jurisdicción y el ingreso se percibía en otra. Un ejemplo muy típico de este tipo de contradicción, lo constituye la presencia de una fábrica en una jurisdicción y de su oficina de ventas en otra, en cuyo caso, dicha oficina de ventas percibe todo el ingreso y realiza una parte relativamente pequeña de la actividad, en tanto que la fábrica realiza la mayor parte de la actividad sin percibir ingreso.

Desde luego, ante esa circunstancia, los Estados donde los contribuyentes realizaban actividad sin obtener ingresos, indicaban otro tipo de índices para cuantificar el impuesto, con inmediatas consecuencias de superposición, ya que el Estado donde se percibían los ingresos gravaban la totalidad de ellos. Fue preciso encontrar un sistema mediante el cual las distintas jurisdicciones obtuvieran una cuota determinada de los ingresos brutos de esos contribuyentes. El sistema ideado consistió en que los distintos fiscos se repartieran esos ingresos brutos en proporción a los gastos

realizados en su territorio. Se entendió acertadamente, que los gastos que cada contribuyente soportaba en cada jurisdicción, daba un índice aproximado de la magnitud relativa de la actividad que realizaba en ella (7).

b) Coparticipación:

El régimen de coparticipación ha sido extensamente experimentado en nuestro país a partir de los primeros años de la década del treinta.

En la actualidad está compuesta sustancialmente por los cuatro regímenes que incluyen los gravámenes que enumeramos a continuación:

- 1) Impuestos a los réditos, a las ganancias eventuales, a los beneficios extraordinarios y a las ventas (Ley 14.788).
- 2) Impuestos internos (Ley 14.390).
- 3) Impuestos sustitutivos del gravamen a la transmisión gratuita de bienes (Ley 14.060).
- 4) Fondo Nacional de Vialidad (compuesto principalmente por el gravamen que recae sobre los combustibles de automotores) (Decreto Ley 505/58).

En realidad, de los cuatro regímenes mencionados, como veremos en detalle más adelante, uno solo reúne las características del régimen de coparticipación puro, tal como lo hemos definido en el apartado IV. Se trata del que hemos designado en tercer término, único que se distribuye de acuerdo con la contribución que hace cada provincia a la formación de la base imponible.

Los restantes son distribuidos en base a índices diversos, que sólo en algunos casos contemplan parcialmente las pautas indicadas, de modo tal, que más bien participan de las características del régimen de asignaciones globales, con la sola diferencia de que están ligados a impuestos determinados. Sin embargo, la costumbre los ha denominado con el título genérico de coparticipación; por ello, preferimos analizarlo bajo este título.

Estos regímenes de coparticipación, han sido establecidos por leyes nacionales llamadas leyes-convenio, por el hecho de que normalmente las provincias, adhieran al régimen, ya sea explícitamente a través de una ley especial, o tácitamente, incluyendo en sus presupuestos respectivos los recursos previstos por el régimen en cuestión.

La constitucionalidad de estas leyes-convenio, ha sido puesta en tela de juicio. En realidad, no existe ninguna prohibición constitucional que impida que la Nación y las provincias establezcan acuerdos en materia tributaria; sin embargo, es probable que una prohibición de esta naturaleza esté contenida implícitamente en el conjunto de la Constitución Nacional, porque las facultades impositivas son propias de las provincias y de carácter irrenunciable, porque hacen a la esencia del poder estatal, como es irrenunciable el poder estatal mismo. Un Estado que delegue o prorrogue su jurisdicción en materia de ejercicio de sus poderes, renuncia a algo que hace a la esencia del poder público. En general, se sostiene que los acuerdos por los cuales las provincias delegan en la Nación ciertas facultades y aceptan que ella legisle sobre los tributos y recaude para el fondo común de acuerdo con los principios establecidos por el Congreso de la Nación, no están dentro de la Constitución y probablemente estén en contra de la Constitución.

En realidad, la cuestión importante no se plantea en la delegación de la recaudación del tributo mismo, sino cuando la Nación legisla sobre los impuestos modificando la ley en el aspecto

(7) Larrosa, Ricardo "El impuesto a las Actividades Lucrativas", pág. 217 y ss. Buenos Aires, 1954.

to jurídico o en el económico, en el sentido de hacer más o menos gravoso determinado impuesto, alterando la materia imponible, estableciendo exenciones, etc.

En tal caso, nunca pide la adhesión de las provincias. La Nación legisla por sí y ante sí. Existe, por lo tanto, una verdadera delegación en blanco. Sobre la base de las circunstancias señaladas, es difícil afirmar que este régimen signifique un ejercicio común del poder fiscal delegado por las provincias en la Nación (8).

No obstante las razones aducidas -no muy concluyentes por otra parte- la evolución de las instituciones ha sido más fuerte y el régimen de coparticipación impositiva impuesto por la realidad, tiene ya 30 años de vigencia, sin que en ningún caso haya sido impugnado seriamente y es muy probable que deba ser considerado ya como definitivamente incorporado al régimen financiero argentino y ser incluido en una próxima reforma constitucional.

Describiremos a continuación, uno por uno, los cuatro regímenes mencionados:

1) Impuesto a los réditos, a las ventas, a los beneficios extraordinarios, y a las ganancias eventuales.

El más importante de los regímenes de coparticipación está constituido por el que incluye los impuestos de título, establecido por ley N° 14.788, sancionada a principios de 1959 y con vigencia desde el 1° de enero de ese año hasta el 31 de diciembre de 1963, que, por otra parte, se ha hecho extensivo con posterioridad al impuesto -de carácter circunstancial- a la revaluación de activos.

La aludida ley establece la participación de la Nación y las provincias y determina que la Nación, de la parte que le corresponde, hará partícipe a la Capital Federal. La parte correspondiente a la Municipalidad de la Capital Federal se fija en el 6%, quedando, por lo tanto, la distribución a los aludidos años de vigencia, en la siguiente forma:

Año 1959:	Nación	66%
	Capital Federal	6%
	Provincias	28%
Año 1960:	Nación	64%
	Capital Federal	6%
	Provincias	30%
Año 1961:	Nación	62%
	Capital Federal	6%
	Provincias	32%
Año 1962:	Nación	60%
	Capital Federal	6%
	Provincias	34%
Año 1963:	Nación	58%
	Capital Federal	6%
	Provincias	36%

La parte correspondiente a las provincias se divide del siguiente modo:

(8) Jarach, D.: obra citada, pág. 60 y ss.

- a) 25% de acuerdo a la población que a cada provincia asigne la Dirección Nacional de Estadística y Censos.
- b) 25% de acuerdo con los recursos percibidos por cada provincia, excluyendo los provenientes del crédito, los correspondientes a la coparticipación en los impuestos de la ley en consideración y los aportes federales.
- c) 25% de acuerdo con el monto de los gastos realizados por cada provincia.
- d) 25% por partes iguales.

Los índices de distribución que se obtengan tienen una validez bienal y son determinados sobre la base de la información correspondiente al último año calendario completo inmediato anterior a la fecha de iniciación de su vigencia, salvo los índices correspondientes al bienio 1959/60, que se determinaron con arreglo a las cifras del ejercicio 1959. El derecho a la participación en el producido de estos impuestos, quedaba sujeto a la adhesión expresa de cada una de las provincias.

La Nación se obliga a mantener el régimen, para todos los impuestos enumerados que rigen en la actualidad, así como para los análogos que en el futuro se establezcan, en tanto que las provincias deben aceptar el régimen de la ley sin limitaciones ni reservas; no aplicar gravámenes locales análogos a los establecidos por la Nación, que se sujetan a este régimen, derogando los gravámenes provinciales y promoviendo la derogación de los tributos municipales que resulten en pugna con los cuatro gravámenes incluidos.

Con el objeto de controlar la aplicación de la ley, aprobar los índices que se utilicen, y decidir a petición de la Nación las provincias, las municipalidades o los contribuyentes, la existencia de analogías con los gravámenes locales, se crea un cuerpo colegiado llamado Comisión de Contralor e Índices, constituido por un representante de la Nación y uno de cada provincia, pero que tendrá quorum para funcionar con el representante de la Nación y por lo menos seis de las provincias.

En las disposiciones glosadas, existen dos que juzgamos fundamentales:

- 1) la que establece la parte de la recaudación que corresponde a la Nación y la que se atribuye al conjunto de las Provincias;
- 2) la que determina los índices que se utilizarán, para distribuir la participación de las provincias entre ellas.

En lo referente a la primera, no es posible hallar orientación alguna que permita determinar qué elementos técnicos se tuvieron en cuenta para establecer los porcentajes sancionados, ni aún pasando revista a las discusiones que tuvieron lugar en la Conferencia de Ministros de Hacienda de setiembre de 1958, en la que se discutió el asunto, pero del contexto de dichas discusiones y de los considerandos de las recomendaciones, puede deducirse que aquéllos sólo fueron producto del poder de negociación de las partes. En efecto, las provincias exigieron en dicha oportunidad, participar en el 50%, la representación federal hizo varias ofertas menores hasta llegar a la que luego se incluyó en la ley 14.788 que hemos transcripto, lo que dio como resultado dos recomendaciones diferentes de la Conferencia, de las cuales, la que correspondió a la ponencia de la Nación, se envió al Congreso, donde fue aprobada.

Tampoco es posible encontrar fundamentaciones muy explícitas en lo que respecta a los índices de distribución, pero de acuerdo con algunos discursos, especialmente el del Sr. Secre-

tario de Hacienda (Dr. Lumi) y con la opinión de un conocido autor (9), en general, se buscaron dos objetivos. En primer lugar, el grupo más importante de índices, "gastos", "recursos" y "población", busca reflejar el aporte de cada provincia a la formación de la base imponible, es decir, al acercamiento a lo que hemos denominado "coparticipación" en versión pura. El último índice -por partes iguales- pretendería lograr una forma de igualación financiera, con el objeto de ayudar a las provincias más pequeñas a desarrollar sus recursos y proveer más servicios.

Sin embargo, si se pasa revista a los índices que pretenden reflejar el aporte de las provincias a la formación de la base imponible, puede advertirse que todos ellos merecen serias objeciones en ese sentido. En cada caso existen multitud de razones para las cuales el índice se aparta de lo que se pretende obtener. Es cierto que se ha adoptado tal temperamento en vista de las severas dificultades que ofrece obtener lo que corresponde, y es por ello que la ley 14.788, en su artículo 14, dispone que el Banco Central deberá obtener las cifras de ingreso nacional discriminado por provincia, con la evidente intención de utilizarlas para determinar índices -que probablemente tampoco sean perfectos- pero de todos modos, nuestra intención no es formular una crítica a los índices utilizados, sino solamente, señalar las razones por las que hemos afirmado que nuestro régimen de coparticipación se aproxima más al de asignaciones globales que al de coparticipación pura.

La filosofía que podría haber inspirado los criterios de distribución, puede -con algún esfuerzo- considerarse vinculada a la solución de algunos de los problemas causados por la administración fiscal en régimen federal que hemos señalado en el apartado III, aunque en forma bastante rudimentaria.

La cuarta parte que se distribuye en función de la población, probablemente pueda referirse a la dificultad que hemos señalado con la letra E, es decir, a la falta de correlación entre gastos y fuentes de recursos.

La cuarta parte siguiente, distribuida en función de los recursos percibidos, en su mayor parte tributarios, es en realidad la más difícil de justificar. Quizá debiera admitirse que al acordar recursos a quien recauda más, se quiso seguir el principio de ayudar a quien se ayuda: pero juzgamos evidente que el aludido principio resulta demasiado abstracto para la materia en consideración; la distribución de los impuestos puede estar sujeta a consideraciones de eficiencia, equidad y respeto por las estructuras políticas y no a un concepto ético claramente aplicable a otros casos.

Otra alternativa parece ser que se ha tratado de incentivar el aumento de la presión tributaria provincial. Sin emitir juicio alguno en torno a las ventajas que pueda ofrecer una presión tributaria alta o baja, creemos que no debe admitirse que se incentive su aumento indiscriminadamente, menos aún, en un régimen de larga vigencia como éste, ya que en determinadas circunstancias puede ser conveniente una alta presión fiscal y en otros, inconveniente. Por otra parte, aún admitiendo ese objetivo, parece difícil que pudiera lograrse algún resultado; el nivel de presión tributaria tiene límites convencionales por razones casi siempre extra-económicas, que, por lo común se encuentran cubiertas y son difíciles de superar por incentivos de esta naturaleza, al menos a nivel provincial.

El siguiente 25% distribuido de acuerdo con el monto de los gastos realizados por cada provincia, puede responder a la solución del problema que hemos señalado con la letra E, es decir, la insuficiencia de las fuentes de recursos con respecto a los gastos. Este índice parece razonable, pero creemos que es posible perfeccionarlo.

La última cuarta parte se distribuye por partes iguales entre todas las provincias.

(9) Larrosa, Ricardo; "Coparticipación y distribución de impuestos entre la Nación y las provincias" (Ley 14.788) Tomo VIII, pág. 521 y ss., Derecho Fiscal.

Evidentemente, este sector del índice se propone fines de igualación de las provincias más atrasadas con respecto a las demás, pero estimamos que es irracional, debido, sobre todo, a las grandes diferencias de magnitud, población, renta, etc., que existen entre las distintas provincias, que dan origen a problemas de disparidad de las necesidades con los recursos disponibles, al punto que podría darse el caso de provincias demasiado pequeñas, cuya estructura administrativa simplemente no pudiera absorber los fondos girados por la Nación, o que los absorbiera mediante el derroche, en tanto que otras tuvieran necesidades reales no cubiertas.

El régimen vigente hasta 1955 inclusive, era sensiblemente más desfavorable para las provincias, dado que atribuía un 79% a la Nación, en tanto que el 21% restante debía ser distribuido entre las jurisdicciones locales, inclusive la Municipalidad de la Capital Federal.

Esos 21 puntos que correspondían a jurisdicciones locales, incluso la Capital Federal, se distribuían en la siguiente forma:

- 5,7 puntos de acuerdo a la población que a cada jurisdicción asigne el último censo Nacional aprobado por Ley;
- 5,7 puntos de acuerdo con el monto de los gastos ordinarios presupuestados por cada jurisdicción en el año inmediato anterior, con exclusión de los provenientes del crédito.
- 5,7 puntos de acuerdo con los recursos percibidos por la jurisdicción en cada año inmediato anterior, con exclusión de los provenientes del crédito.
- 1,9 puntos de acuerdo con la recaudación dentro de las jurisdicciones de cada provincia de los impuestos incluidos en la ley.
- 2,0 en razón inversamente proporcional a la población.

En la redacción de esta ley no se preveía la formación de ningún cuerpo colegiado, pero las provincias debían obligarse a no aplicar gravámenes locales de naturaleza igual y a distribuir entre las Municipalidades de su jurisdicción, no menos del 10% de la participación que recibían de la Nación.

Ya hemos observado que este régimen de coparticipación tiene sensibles características que lo acercan a un régimen de asignaciones globales.

Sin embargo, en el sistema vigente hasta 1955, se notan algunas distorsiones en este concepto. En primer lugar, existe casi un 2% del total que distribuyen de acuerdo con la recaudación obtenida dentro de la jurisdicción de cada provincia, lo cual lo hace acercarse bastante al régimen de coparticipación puro, al menos en esa pequeña parte, pero es necesario hacer notar que -obviamente- la recaudación obtenida dentro de cada provincia no coincide con su contribución a la formación de la materia imponible. En segundo lugar, en un aspecto parcial el sistema parece que -acerca- al de asignaciones condicionadas. Por ley 13.343 se estableció, a partir de 1949, un aumento en el impuesto a las ventas, que entonces sólo llegaba a 1.1/4 %, de tres puntos. La participación de las provincias en ese aumento se condicionó a que ellas destinaran a fines educacionales los recursos provenientes de ese incremento; otro tanto ocurrió con un otro aumento de 3.1/4 puntos en el mismo gravamen, cuya participación se condicionó a que las provincias acordaran pensiones a la vejez, aunque en este caso, las condiciones eran mucho menos rígidas, ya que se admitía que dichas pensiones deberían ser acordadas "en la forma que lo permitan los recursos provinciales".

El régimen vigente entre las leyes 12.956 y 14.788, es decir, los años 1956, 1957 y 1958, fue previsto por los decretos-leyes 3675/55 y 770/57, que prorrogó el régimen de la ley 12.956, con algunas modificaciones de escasa importancia, que incluían la incorporación de las

nuevas provincias al régimen de coparticipación, con cargo a la parte correspondiente a la Nación, de tal modo que la parte de ésta quedó reducida del 79% al 75,1% (10).

2) Impuestos internos (a los consumos específicos).

El régimen de distribución de este gravamen está establecido por la ley 14.390, sancionada a fines de 1954 y tiene vigencia desde el primero de enero de 1955 hasta el 31 de diciembre de 1964.

La parte que corresponde a la Nación, por una parte, y al conjunto de las provincias por otra, se determina en forma directamente proporcional a la población total del país y a la población del conjunto de las provincias, quedando excluida la Municipalidad de la Capital Federal; de modo que la parte correspondiente a la Nación llega aproximadamente a un 55% del total. El 45% restante, es decir, lo que corresponde a las provincias, se distribuyen entre ellas en su mayor parte, -98%- en base a dos índices fundamentales; en proporción a la población, el 80% y en proporción a la producción de bienes gravados, el 20%. El 2% restante, se reparte en razón inversa al monto por habitante, de la participación que a cada provincia corresponda en la distribución anterior.

A la cifra indicada de distribución: 80% en función de la población y 20% en función de la producción de productos gravados, se llegó progresivamente, puesto que en 1955 los porcentajes fueron 84 y 16 y en 1956, 82 y 18; recién a partir de 1957 se llegó a 80 y 20.

Por esta ley, la Nación se obliga a mantener el régimen de distribución, previsto para todos los impuestos internos que rigen en la actualidad o que en el futuro se establezcan, en tanto que las provincias deben aceptar el régimen sin limitaciones ni reservas, no gravar y que los organismos municipales de su jurisdicción no graven, por vía de impuesto, tasa, contribución u otro tributo cualquiera fuera su característica o denominación, las materias impondibles sujetas a impuesto interno nacional, las materias primas usadas en su elaboración y los productos alimenticios en estado natural o manufacturado.

La provincia se obliga también, durante el término de vigencia de la ley, a que las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, venta, expendio, consumo de los artículos sujetos a impuesto interno nacional, las materias primas o sus productos alimenticios y los envases destinados a contener unos u otros, no sean gravados por la provincia ni por los organismos administrativos y de su jurisdicción, con una imposición proporcionalmente mayor, cualquiera fuera su característica o denominación, a la aplicada a actividades, bienes y elementos análogos, vinculados a productos no comprendidos en la ley (11), con la sola excepción del expendio de vino, sidras, cervezas y bebidas alcohólicas al por menor, que podrá ser objeto de una imposición diferencial en la jurisdicción local. Se obliga además, durante el término de vigencia de la ley, a derogar gravámenes provinciales y a promover la derogación de los tributos municipales que resulten en pugna con el régimen de la ley. Asimismo, se deroga de hecho, luego de la adhesión provincial a la ley, una serie de gravámenes que desde ya se consideran en pugna con ella y que se mencionan en lista aparte.

Por la ley se crea un organismo colegiado denominado Tribunal Arbitral, con atribuciones similares a las mencionadas en el punto anterior para la Comisión de Contralor e Índices, aunque su composición es distinta, ya que se integra con un presidente y cuatro vocales de los cuales el presidente es el Procurador del Tesoro de la Nación y dos vocales permanentes son nombrados por el Ministerio de Hacienda de la Nación, en tanto que los dos vocales rotativos son designados cada dos años por las provincias de acuerdo a un orden de lista.

(10) Conferencia de Ministros de Hacienda 4 de septiembre de 1958. Discurso del Secretario de Hacienda de la Nación Dr. Ricardo Lumí.

(11) El objeto de esta medida consiste en evitar que se viole la prohibición de gravar localmente la materia imponible comprendida en la ley, mediante el arbitrio de hacer tributar a bienes complementarios de aquélla.

En este caso, parece haberse acudido una cierta lógica formal, al tribuir a la Nación y al conjunto de las provincias, la parte que les corresponde.

En cambio, en lo referente a los índices adoptados para distribuir la parte correspondiente a las provincias, nos encontramos nuevamente con un intento de obtener cifras que reflejen el aporte de cada jurisdicción a la formación de la base imponible.

La parte que se distribuye en función de la población, el 80% es admitida como aproximadamente proporcional al consumo de bienes gravados. Sus defectos en este aspecto son obvios, ya que sólo puede admitirse como aproximación que el consumo de productos gravados es proporcional a la población. La distribución del 20% restante, atribuido a las provincias productoras, parece tratar de señalar que es en esa medida en que el impuesto incide en los productores. Si fuera así, es evidente que esto resulta un tanto arbitrario, por cuanto dicha incidencia es extremadamente variable entre los distintos productos e incluso, variables en el tiempo con los vaivenes del Mercado. Podría admitirse, sin embargo, como una solución y aceptarse que se trata de la medida correcta en que el tributo incide en las provincias productoras. No obstante ello, la doctrina ha objetado esta parte del gravamen como inconstitucional; en efecto, el hecho de que las provincias productoras gravan los bienes que envían a las provincias restantes, significa, de hecho, el establecimiento de aduanas internas (12).

Este régimen de distribución fué establecido originariamente por ley 12.139 a partir del 1° de enero de 1935. Anteriormente a esa fecha, las provincias aplicaban por sí el gravamen, pero se consideró necesaria la unificación a los efectos de evitar las obvias superposiciones que se producían. Como consecuencia de ello, el régimen de coparticipación, originariamente, fué establecido sobre las bases de la recaudación propia de las provincias durante los años 1929 a 1933, previéndose en la propia ley una reducción progresiva de las participaciones en esa forma, que se iría distribuyendo en función de la población, hasta llegar a una distribución prácticamente total en función de este último índice.

3) Impuesto Sustitutivo del gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes

Este régimen de coparticipación, fué establecido por la ley 14.050, de 1951. Se trata de un gravamen que recae prácticamente sobre el capital de las sociedades anónimas, aunque formalmente se dispone que reemplaza a la transmisión gratuita de bienes -de carácter local en nuestro país- que recae sobre las acciones de las sociedades anónimas. Dado el carácter local del gravamen que teóricamente sustituye, se establece en la legislación pertinente, que, para percibir la parte que le corresponde en la recaudación, las provincias deben eximir en su respectiva jurisdicción, las acciones de sociedades anónimas.

El régimen de coparticipación de este impuesto, revela el ejemplo más puro del sistema coparticipación, dado que la propia ley establece que el producido de este impuesto se distribuirá entre la Nación y las provincias sobre la base del principio de la radicación económica de los bienes objetos del tributo.

Como consecuencia de ello, cada contribuyente debe agregar, como anexo a su declaración jurada, una planilla en la cual se tabula la materia imponible, es decir, el capital de la empresa.

Estas planillas, luego de compiladas, arrojan las cifras de gravamen que le corresponde a cada provincia. Consecuentemente, la Nación sólo percibe el tributo que corresponde a los bienes radicados en la Capital Federal y en el territorio nacional de Tierra del Fuego.

(12) Jarach, D.; obra citada, pág. 69.

4) Fondo Nacional de Vialidad.

Este fondo, dedicado a la construcción de caminos, está constituido en su mayor parte por gravámenes derivados del petróleo, especialmente combustibles para automotores y está legislado por el Dec. Ley N° 505/58.

El producido se atribuye en un 65% a la Nación, destinado al sistema troncal de caminos nacionales, en tanto que el restante 35%, se distribuye entre las provincias de acuerdo con los siguientes índices:

- 30% en partes iguales.
- 20% en proporción a la población.
- 20% en proporción a la inversión de recursos viales propios de cada una de ellas.
- 30% en proporción al consumo de nafta y gas oil en cada provincia.

Para gozar de la participación, las provincias tienen que sujetarse a varias condiciones, entre las que resultan:

- 1) La institución de un organismo dotado de autarquía administrativa técnica y financiera encargado de todo lo referente a vialidad provincial en general y en particular de la administración e inversión de los recursos asignados por esta ley y de los fondos provinciales de caminos.
- 2) La creación de un fondo provincial destinado especial y exclusivamente al estudio, proyecto, construcción, reconstrucción, mejora y conservación de caminos con recursos propios -; entre los que se cuentan: a) el producido de los impuestos provinciales existentes o a establecerse sobre nafta y gas oil con un máximo del 15% de su precio de venta al público y a los demás combustibles líquidos; y, b) la contribución de mejoras;
- 3) El compromiso de no establecer otros gravámenes locales sobre combustibles líquidos que los mencionados.

Entre los índices de distribución adoptados, el único que puede recibir el título de coparticipación pura es el del 30% en proporción al consumo de nafta y gas-oil, en tanto que el 30% en partes iguales podría considerarse como un intento de solución del problema de la desproporción entre las necesidades indivisibles de la población y los recursos impositivos, es decir, el problema e) y el 20% en proporción a la población, como un intento de solución del problema d) falta de correlación entre gastos y fuentes de recursos.

Párrafo aparte merece la distribución del 20% en proporción a la inversión de recursos viales propios de cada una de las provincias. En efecto, este ítem trata evidentemente de incentivar las inversiones en caminos y a pesar de tratarse de un régimen de coparticipación, puede considerarse que en él apunta un principio de asignaciones condicionadas, ya que, en cierto modo, este índice se orienta a la distorsión de la estructura de los presupuestos provinciales.

El régimen vigente con anterioridad a 1958 fué establecido por ley 11.658 sancionada en 1932 y posteriormente, ligeramente modificada por la ley 12.625 de 1939. La estructura de coparticipación establecida por esta ley no difiere sustancialmente de la vigente, salvo en alguna pequeña medida, en lo que se refiere a los porcentajes establecidos. En realidad, lo sustancial de la modificación operada en 1958, no se refiere al tema que nos ocupa, sino al volumen del gravámen, que en el régimen antiguo fué establecido en una cuota determinada y que al producirse el fenómeno inflacio-

nario, fué perdiendo significación económica, en tanto que en la ley vigente se ha establecido una alcuota que, al acomodar la recaudación a la fluctuación del precio de los combustibles, permite mantener la significación del régimen, aún cuando continúe el proceso inflacionario.

Una crítica genérica a los regímenes de coparticipación está constituida por su multiplicidad. En efecto, no parecen existir razones valederas, para que, por ejemplo, gravámenes como el impuesto a las ventas y los llamados impuestos internos, de características muy similares, se distribuyen sobre la base de índices diferentes. Ello ocurre así por razones históricas, pero resulta conveniente propiciar una tendencia a la unificación en aras de la simplificación, al menos en lo que respecta a los regímenes instituidos por las leyes 14.788, 14.380 y 14.060.

c) Asignaciones Globales

El régimen de asignaciones globales tiene, en el régimen jurídico argentino, estado constitucional. En efecto, el artículo 67, que se refiere a las atribuciones del Congreso, establece, en su inciso 8º, que corresponde al Congreso "acordar subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios". El Congreso de la Nación ha ejercido esa facultad a través de la ley de presupuesto, es decir con carácter anual, mediante autorizaciones al Poder Ejecutivo para que, en la medida de las posibilidades del Tesoro Nacional, contribuyan a la financiación de los déficits presupuestarios de las provincias y de la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, entregándoles fondos con cargo de reintegro.

Por ley de presupuesto, también, se establece un régimen de ayuda a las provincias con destino a obras públicas, cuyo cumplimiento, como en el caso anterior, queda sujeto a la voluntad del Poder Ejecutivo Nacional. La suma total destinada a este fin, durante el ejercicio fiscal nacional 1961/62, asciende a la suma de 1.200 millones de pesos.

También por autorización de la ley de presupuesto, la Nación concurre en algunas oportunidades a financiar los servicios de la deuda, aunque en cantidades poco importantes.

Los aportes a las provincias que consagran las tres disposiciones comentadas tienen el carácter de préstamo, lo cual, en principio, las eliminaría como materia de nuestro análisis. Sin embargo, el hecho de que se hayan concebido en condiciones particularmente benígnas de plaza —en la mayor parte de los casos, 54 años —e interés— entre el 5% y el 8%— nos mueve a comentarlas y a incluirlas en los cuadros que acompañamos como si fueran un aporte definitivo.

Un caso especial de asignaciones con características de asignaciones condicionadas, está constituido por la ley nacional N° 15.336 de 1960, que establece el régimen legal de la energía eléctrica. Por esta ley se crea el Fondo Nacional de la Energía Eléctrica, constituido especialmente por gravámenes que inciden sobre dicha energía. El fondo se distribuye, adjudicando el 80% a la Nación y el resto a un Fondo Especial de Desarrollo Eléctrico del Interior, que es administrado por la Secretaría de Energía y Combustible de la Nación y se aplica a aportes y préstamos a las provincias para sus planes de electrificación, siempre que se encuadren en los planes aprobados con intervención del Consejo Federal de Energía Eléctrica —creado por la misma ley— y que las provincias no graven el consumo de electricidad para otros fines que no sean exclusivamente desarrollo de la energía eléctrica. Dado lo reciente de su sanción, no existe suficiente experiencia de este régimen, pero a través de la redacción de la norma, resulta evidente que tiene características excelentes para establecer una orientación de las inversiones, aunque con la inevitable mella en la autonomía provincial.

En 1959, a raíz de haberse equiparado las remuneraciones de docentes provinciales con respecto a los nacionales —entonces sensiblemente superiores— la Nación contribuyó, por única vez, con parte de las sumas requeridas para hacer frente a las mayores erogaciones que se originaban por ese concepto.

Al margen de las disposiciones glosadas, la Nación ha acudido circunstancialmente en ayuda de las provincias, con bastante frecuencia sobre todo a través de condonación de deudas, o haciéndose cargo de deudas provinciales. Adecuados ejemplos de lo expresado lo constituyen la ley 12.139 -que por otra parte estableció la unificación y coparticipación argentina- y el Decreto-ley 770/57 que también prorrogó la ley de coparticipación N° 12.956, por las cuales se condonan diversas deudas provinciales.

Como ha podido apreciarse, los regímenes descriptos tienen en mayor o menor medida carácter circunstancial y asistemático, lo cual nos permite considerar que su interés, para la cuestión en estudio, es escaso.

CAPITULO SEXTO

PROPOSICIONES

En el curso del presente capítulo hemos analizado, teórica e históricamente, los cinco procedimientos que habitualmente se utilizan para enfrentar los problemas que se originan a raíz de la administración fiscal organizada en dos niveles. Uno de dichos sistemas: el de coparticipación, constituye la esencia del trabajo; otros dos, asignaciones globales y asignaciones condicionadas, tienen en la experiencia argentina y extranjera algunos puntos de contacto con la coparticipación: la separación de fuentes no resuelve prácticamente problema alguno. Nos queda el sistema de cuotas suplementarias, que tiene excelentes condiciones para ser aplicado en el país, con sensibles ventajas en el orden de los gastos de administración, cuyo análisis postergaremos para el próximo capítulo.

En lo sucesivo, nos dedicaremos exclusivamente a tratar de elaborar las bases de una modificación del sistema de coparticipación, sin apartarnos de los puntos de contacto que mantienen con las asignaciones, ya sean globales o condicionadas. El sistema que se proponga, deberá reunir las siguientes condiciones:

a) Respeto por las Estructuras Políticas Vigentes

El sistema político argentino, como es notorio, está condicionado históricamente y culturalmente por un régimen federal del gobierno. Es cierto que a todo lo largo de la historia constitucional del país, las estructuras políticas han tendido constantemente a la centralización. Si no en la Constitución, prácticamente intacta desde 1853 -al menos en la legislación- se nota una constante tendencia a cimentar el poder del Estado Federal. Sin embargo, la vieja tesis-antítesis, unitarismo-federalismo, que signa los albores de nuestra historia y que se trató de sintetizar constitucionalmente mediante un federalismo sensiblemente limitado, ha pasado a formar parte de nuestras tradiciones como una tendencia manifiesta a considerar las instituciones federales como las más convenientes a nuestro país. Es por ello que, a pesar de las limitaciones que el federalismo argentino contiene, tanto en la evolución institucional de los últimos años, como en la Constitución misma, el consenso público ha admitido definitivamente las bases federales como estructura política del país. Es por ello que en el presente trabajo, adoptaremos como una de las premisas básicas, este precedente cultural.

Sin embargo, como ya hemos anotado, la administración fiscal en régimen federal implica algunas desventajas que deben ser superadas o, al menos, minimizadas. Desde luego, todo intento en ese sentido implica, de hecho, alguna especie de cesión de atributos, sin que ello signifique concesión en lo que respecta a los poderes irrenunciables. Un criterio de esta naturaleza, ha de estar presidido por una tendencia hacia un "Federalismo cooperativo" que hace recomendable la

presencia de algún organismo colegiado que intervenga en la formación de la política fiscal federal, ya sea en lo que se refiere a la relación entre el Estado Nacional y los contribuyentes, como en las relaciones interprovinciales. Esta recomendación coincide con la que formulara el presidente de los E. E. U. U. a la comisión bicameral de Relaciones Intergubernamentales ⁽¹⁾.

En nuestro país existen organismos de este tipo. Podemos citar el Consejo Federal de Inversiones, la Comisión de Contralor e Indices y el Tribunal Arbitral. Convendría tratar de unificar las funciones de estos organismos, al menos en lo que se refiere al aspecto fiscal y acordarles un estatuto legal que les signifique funciones más significativas en la determinación de la política fiscal. El establecimiento de un organismo o la reforma de los existentes, de tal modo que pueda intervenir eficazmente en todo lo que corresponde y se refiere a los intereses comunes, puede permitir llevar a la práctica del ideal de federalismo cooperativo, puesto que por encima de los intereses financieros circunstanciales que están en oposición, se encuentran los objetivos económicos permanentes que son complementarios.

b) Fomento de un Desarrollo Intensivo y Equilibrado

Este es, desde luego, el objetivo principal del trabajo, pero, antes de continuar, se hace necesario precisar mejor los fines. La primera condición, consiste en que el desarrollo sea intensivo. Como ya se ha señalado en el capítulo introductorio, en general los economistas están de acuerdo en que lo que diferencia un país rico de otro pobre, consiste, entre otras cosas, en la magnitud de la oferta de capital per cápita, mayor en el primero. De modo que la primera condición de una intensificación del desarrollo, consistiría en formar el ahorro ⁽²⁾. Sin embargo, esta característica no basta. Suele ocurrir -y en nuestro país el fenómeno es bastante notorio- que la elección de las prioridades de inversión -en el espacio y en las actividades productivas- no es adecuada para lograr la maximización del rendimiento de los recursos ⁽³⁾.

La segunda condición de la promoción del desarrollo económico, consistiría, en consecuencia, en la orientación de los recursos en el sentido de mayor rendimiento.

Otra condición se refiere al equilibrio del crecimiento. Si por crecimiento equilibrado se entiende cierta proporcionalidad en la asignación de los recursos de capital y trabajo, de tal modo que en las actividades económicas resultantes no se produzcan estrangulamientos a lo largo del proceso productivo, ⁽⁴⁾ es evidente que la condición está en buena medida cumplida por la orientación de los recursos en el sentido de mayor rendimiento; puesto que la ausencia de estrangulamientos es condición fundamental del rendimiento. Si por el contrario, por crecimiento equilibrado, entendemos un aumento uniforme de la actividad económica, de tal manera que cree su propia demanda ⁽⁵⁾ nos encontramos ante un nuevo requerimiento de ausencia de estrangulamientos, esta vez en el sector demanda.

Sin embargo, debemos considerar otro tipo de equilibrio, el que tal vez podamos denominar "equilibrio geográfico-social" con el que queremos referirnos a la igualdad del "ingreso per cápita" en todas las regiones del país. Las condiciones señaladas más arriba, implican la búsqueda de combinaciones óptimas de los factores trabajo y capital con el factor tierra y por lo tanto -dado que las condiciones de receptividad del factor tierra son variables en las distintas regiones del país- significan provincias con un grado de desarrollo mayor que otras. En otros términos, sobre esta base resulta posible que determinados grupos de la población obtengan un mayor bienestar

(1) Maxwell J. A.; ob. cit., pág. 57 y ss.

(2) Hicks J. R.; "The Nature and Basis of Economic Growth-Federalism and Economic Growth" (A Symposium), pág. 91 y ss.; Londres 1961.

(3) Ver: CEPAL: "El Desarrollo Económico de la Argentina", México 1959 en general y Tomo I de este trabajo.

(4) Oliveira Campos, Roberto de; "Inflación y crecimiento equilibrado", Tomo XXVII, pág. 91 y ss., Trimestre Económico.

(5) Nurske Ragnar; "Problemas de Formación de Capital", pag. 21 y ss. México, 1960.

que otros, por el solo hecho de estar radicados en una zona determinada del país. Esto ocurre en la vida real y probablemente transcurre mucho tiempo antes de que pueda corregirse. Nuestra inquietud se dirige más bien a preguntar, si tal objetivo puede darse por sentado como premisa en un plan de desarrollo. No es ésta una cuestión fácil de resolver y depende más bien de consideraciones políticas, pero si la filosofía general del desarrollo sostiene que los países atrasados tienen un "derecho" a progresar, sería muy difícil denegar ese mismo derecho a las regiones atrasadas de un mismo país (6). De todas maneras, no es nuestra misión resolver esta cuestión, por lo cual, en nuestra propuesta incluiremos elementos con suficiente elasticidad para admitir ambos tipos de alternativa o cualquier combinación de ambas.

Denominaremos a estas alternativas:

- 1) Función incremento del ingreso per cápita.
- 2) Función igualación del ingreso per cápita.

De todos modos, queda determinado que los fines fundamentales de toda política de desarrollo, consisten en forzar el ahorro y en orientar las inversiones y procede analizar ahora de qué modo pueden las finanzas públicas en general y un régimen de coparticipación en particular, incidir positivamente en la obtención de estas metas.

Partiendo de la división clásica de las finanzas públicas -recursos y gastos- podemos señalar que, por una parte, la política impositiva puede colaborar en la obtención de ambas metas a través de la obtención de ingresos corrientes superiores a gastos corrientes y de la orientación de la percusión de los impuestos, en tanto que la política de gastos sólo puede influir -al menos directamente, en la orientación de las inversiones. Descartamos aquí la primera, por encontrarse nuestro tema, -la coparticipación- al margen de las relaciones Estado-contribuyente, en tanto que la segunda recibirá toda nuestra atención.

El papel que juega la política fiscal -supuesto un régimen de iniciativa privada y una vez definida la localización de las distintas actividades- consiste en crear los servicios y realizar las inversiones necesarias para que la actividad económica se desarrolle con eficiencia. Energía, transporte, enseñanza técnica y común, saneamiento de suelos, organismos crediticios, etc., constituyen adecuados ejemplos de las bases que pueden proveer las finanzas públicas, desde el punto de vista del gasto al desarrollo.

c) Utilización de las Estructuras legales Existentes

Hace alrededor de treinta años que en nuestro país se viene experimentando el régimen de coparticipación, con las alternativas que hemos indicado, en tanto que desde hace ocho años que funcionan diversos cuerpos colegiados en materia financiera. Esta experiencia tiene un valor inapreciable para el desenvolvimiento de las futuras relaciones intergubernamentales. Su mera existencia y supervivencia, consagran su aceptabilidad por las partes contratantes.

Ello nos mueve a postular la no ruptura con los sistemas vigentes, en la medida en que ello no sea necesario. Es esencial a toda proposición que se efectúe con miras al éxito práctico, que sea aceptada de buen grado por las partes. Es por ello que creemos que, en la medida en que se respeten los sistemas existentes, se asegurará el éxito de la proposición. Es necesario no perder de vista el hecho de que la forma de reglar las relaciones intergubernamentales, constituye, en última instancia, una relación jurídica y que el derecho no es la creación arbitraria y antojadiza del legislador dotado de cierta fantasía, ni tampoco una construcción racional nueva, sino la expresión

(6) Hicks J. R.; obra citada.

de un estado de conciencia político-social en un determinado período histórico. La racionalidad es un elemento fundamental de todo lo que es reforma legislativa, pero no debe ser el elemento preponderante: hay otro factor, el de la evolución histórica de la vida de un pueblo. (7) Un sistema revolucionario, por eficiente que sea, hallará seguramente trabas de toda índole, para ser puesto en práctica.

Los propósitos de la Administración Federal Argentina en materia de desarrollo económico, parecen consistir en el fomento de la actividad privada, mediante la provisión de las estructuras básicas de servicios e inversiones públicas. Si dicha política ha de llevarse a sus extremos, se hace preciso que las finanzas provinciales -cuantitativamente menos importantes, pero de todos modos apreciables- refuercen los efectos que sobre el desarrollo ejercen las finanzas federales, seleccionando sus gastos e inversiones, en base a los méritos que posean frente al objetivo señalado (8).

La característica fundamental de un régimen federal de gobierno, ya lo hemos señalado, consiste en el manejo de la política presupuestaria en forma autónoma por ambos niveles de gobierno, lo cual determina que probablemente las provincias elaboren sus presupuestos sobre la base de criterios predominantemente locales, que pueden diferir de los criterios de prioridad nacionales, los que, por abarcar un espacio geográficamente más amplio, son necesariamente más válidos desde el punto de vista de la eficiencia. Por ejemplo: frente al territorio de toda la Nación como ámbito de operación, puede juzgarse concerniente la radicación de una actividad económica determinada en una provincia -por la presencia de mano de obra especializada, de facilidades de transporte, de energía, etc., - en tanto que desde el punto de vista local, varias o todas las provincias pueden tratar de incentivar el desarrollo de esa actividad en su jurisdicción, con la consiguiente dispersión de esfuerzos. Resulta, pues, claro, que las prioridades en gastos e inversiones han de manejarse con criterio nacional, aunque no necesariamente por el Gobierno Federal, contra lo cual conspiran las políticas financieras autónomas.

Se aparece evidente, en consecuencia, la necesidad de algún procedimiento que uniforme en alguna medida los presupuestos provinciales, de modo de condicionarlos a prioridades establecidas para todo el país, aunque sin llevar dicha uniformidad tan lejos, que desnaturalice, la peculiaridad de los estados locales. Este régimen no puede ser otro que el que hemos designado asignaciones condicionadas.

Ya hemos visto que este sistema, además de solucionar todos los problemas provocados por la administración fiscal en dos niveles, ha probado en su campo de aplicación más amplio, los Estados Unidos, que modifica en buena medida los presupuestos provinciales.

Se hace ahora necesario establecer la menra en que las asignaciones condicionadas puedan encajar en el régimen constitucional argentino, frente a los sentimientos autónomos de las provincias.

Como ya hemos visto, la peculiaridad que poseen las asignaciones condicionadas, consiste en que costean una parte de los gastos que realizan las provincias en determinados conceptos, de tal modo que se establezca un incentivo a incrementar las erogaciones por tales conceptos. Si en los índices que se utilizan para distribuir el producto de los impuestos en coparticipación, se introdujeran distribuciones en función de los gastos en conceptos, que interesa incentivar, es muy probable que las autoridades locales se vieran impulsadas a aumentar dichos gastos, con el propósito de mejorar su participación en el total disponible. Nuestra legislación no carece de antecedentes de este tipo de índices; sirven como ejemplo, los establecidos por la ley nacional de vialidad y por la ley 13.343 que ya hemos comentado (9).

(7) Jarach, D.; obra citada, pág. 31.

(8) Ross William, D.; "State-local-Fiscal Policy and Economic Growth - National Tax Journal", pág. 67 y ss., March, 1957.

(9) Ver Capítulo V, b), 1 y 4.

Hemos llegado ya a lo que consideramos nuestra conclusión fundamental. Interesa ahora profundizar un poco más en sus consecuencias.

Distribuida una parte de la recaudación en función de los gastos en determinado concepto, resultará que dicho concepto, será cubierto por las remesas federales en una determinada proporción, que será uniforme en todas las provincias. Desde cierto punto de vista esto podrá considerarse equitativo, pero lo cierto es que los efectos -incentivo de tal régimen serán poco uniformes, sobre todo en los casos -como el nuestro- en que las diferencias en capacidad financiera entre las provincias son muy notables. En efecto, puede ocurrir que algunas provincias sean demasiado pobres para establecer o mejorar un servicio, aun cuando parte de las erogaciones correspondientes sean cubiertas por fondos federales, en tanto que otras tal vez incrementen dicho servicio en medida mayor de la deseable.

Si esta disparidad se debiera solamente a las diferencias de capacidad financiera, podría haber una solución mediante el uso de coeficientes de ponderación inversamente proporcionales a los presupuestos totales. Pero existen otros inconvenientes. En efecto, la capacidad financiera de cada unidad autónoma nada indica con respecto a la índole de sus prioridades, entendiendo prioridades por las que se refieren a las dos funciones fundamentales, igualación e incremento del ingreso per cápita; es decir lo que se considere adecuado gastar en cada caso con el objeto de proveer servicios o promover el desarrollo. Es cierto que quizá exista una cierta proporcionalidad inversa entre la capacidad financiera y los requerimientos, ya que probablemente las provincias de fisco más rico, sean las que menos necesitan de la ayuda federal, para desarrollar sus recursos y mejorar el nivel de servicios; sin embargo, esta proporcionalidad no tiene porqué ser perfecta y en los hechos seguramente no lo es. Existen dos dificultades fundamentales para proponer índices automáticos permanentes que reflejen los complejos factores indicados. En primer lugar, algunos de los factores a considerar son sumamente difíciles de ponderar numéricamente; sería fácil, por ejemplo, señalar la población de cada provincia de seis a quince años de edad como un índice de la necesidad de educación primario o el número de delitos en un período dado, como indicador de la necesidad de policía de seguridad, pero en cambio resultaría difícil indicar a través de coeficientes automáticos las prioridades que hacen al desarrollo, íntimamente ligados -por otra parte- a las necesidades de servicios, ya que ello implicaría el conocimiento de datos tan poco accesibles como la evaluación del factor productivo "tierra", capital social básica existente o calidades intelectuales de la población, que determinarían la medida en que la región es desarrollable. En segundo lugar, aun cuando los datos requeridos pudieran ser obtenidos, restaría solucionar el problema del sensible dinamismo que caracteriza los elementos en juego, los índices imperfectos pueden irse perfeccionando por mejoramientos teóricos o por la habilitación de nuevas fuentes estadísticas, los objetivos de los planes públicos pueden variar en plazos relativamente breves, etc.

Es por ello que resulta conveniente establecer con carácter firme, la distribución en base a gastos particularizados, en tanto que la adopción de coeficientes correctivos, han de tener una mayor elasticidad, estableciéndose y rectificándose con una periodicidad relativamente breve, por ejemplo a través de uno de los órganos que representan a las provincias.

Un defecto del sistema propuesto, frente al de asignaciones condicionadas en su estado puro, consiste en que en este último el estado central va girando los fondos a medida que los mayores gastos se realizan o al menos a medida que son presupuestados, mientras que en nuestro caso los gastos realizados sirven de elementos de formación de índices futuros, de modo que para que el incentivo cause su efecto se requiere una especulación más compleja y a más largo plazo.

Sin embargo, esta dificultad puede ser obviada, al menos parcialmente, restringiendo al máximo posible el período que transcurre entre la realización del gasto y la utilización de éste, como elemento de formación de los índices.

La buena marcha de un sistema como el propuesto requiere la presencia de un órgano

fiscalizador, apoyado por cláusulas penales, papel para el que ha de descartarse el Gobierno Federal, pero que puede ser desempeñado adecuadamente por una institución formada por las provincias.

El establecimiento de la proporción de la recaudación que ha de distribuirse en función de cada gasto, así como la elaboración de los coeficientes correctores, ha de estar sujeto a la previa formulación de un plan económico correcto.

Ahora bien, cabe preguntarse qué ocurriría si tal plan no existe. La formulación de un plan económico, en última instancia no es otra cosa que señalar prioridades, con un mayor grado de perfección que la que puede apreciarse a primera vista, de modo que siempre es posible indicar la orientación que debe darse al gasto, aun sin la presencia de un plan formalmente elaborado, es claro que en este caso las medidas serán seguramente menos acertadas. La falta de un plan orgánico redundará en errores de apreciación más o menos importantes, pero no hará impracticable el sistema.

Hasta ahora, nos hemos referido constantemente a la distribución entre las provincias de la parte que se les atribuye, pero no hemos mencionado un punto que en las Conferencias de Ministros de Hacienda, sobre todo las más recientes, se ha destacado mucho más. Se trata de la magnitud que ha de tener la participación de las provincias.

A pesar de las preferencias evidenciadas en las discusiones, creemos que el punto verdaderamente importante a dilucidar, desde el punto de vista de la intensificación del desarrollo económico, es la distribución, ya que ella se refiere a la forma de asignar de la manera más eficiente posible, una suma de recursos limitada, lo que implica un problema técnico, en tanto que el problema que nos ocupa hace hincapié en una cuestión que más bien se acerca al conflicto de intereses. En tal sentido se han desarrollado -como hemos visto en la sección V, b)- las discusiones de la Conferencia de Ministros de Hacienda de septiembre de 1958, de la cual salió una ley-convenio sensiblemente más favorable a las provincias, pero ello no ocurrió a raíz de consideraciones de carácter técnico, sino como consecuencia de una concesión del Gobierno Federal, frente a la enérgica presión que ejercieron las provincias. Sin embargo, del contexto de las opiniones vertidas en esa conferencia, se deduce que uno de los argumentos fundamentales que esgrimieron ambas partes consistió en la magnitud de las funciones que tenían a su cargo, como consecuencia de las prescripciones constitucionales. Juzgamos evidente que éste es el único criterio que puede tenerse en cuenta a estos efectos.

Lo que puede -en todo caso- ser objeto de consideraciones de carácter científico, es la propia atribución de funciones, para determinar su distribución en función de criterios de eficiencia o de preferencia culturales, pero una vez definitivamente establecidas -y tal es nuestro caso- el único criterio que cabe seguir consiste en la asignación de recursos en proporción de las funciones afectadas a los niveles gubernamentales.

APENDICE ESTADISTICO

En algunos casos se verifican diferencias entre las cifras de este apéndice y las que figuran en la cuarta parte (título II) y quinta parte del estudio, debido a que en el primer caso se tomó como base el año calendario y en el segundo el ejercicio fiscal

CUADRO I: FONDOS PERCIBIDOS DE LA NACION
Año 1957
(millones de pesos corrientes)

	COPARTICIPACION				ASIGNACIONES GLOBALES					TOTAL
	Réditos Eventuales Ventas y Extraordi- narios	Internos	Sustitutivo	Fondode Vialidad (1)	Sub- TOTAL	Aportes a Obras Públicas	Aportes al Déficit Presupues- tario.	Aporte a Gastos	Sub- TOTAL	
Buenos Aires	868,0	608,4	107,5	-	1.583,9	110,0	-	-	110,0	1.693,9
Catamarca	49,3	21,4	0,2	-	70,9	67,7	30,8	-	98,5	169,4
Córdoba	195,6	198,4	10,4	-	404,4	35,4	50,0	-	85,4	489,8
Cortientes	75,9	113,2	2,6	-	191,7	22,1	40,0	-	62,1	253,8
Chaco	81,8	72,5	5,9	-	160,2	23,4	30,0	-	53,4	213,6
Chubut	-	-	-	-	-	21,6	33,4	-	55,0	55,0
Entre Rios	116,4	104,3	5,6	-	226,3	26,6	50,0	-	76,6	302,9
Formosa	-	-	-	-	-	20,7	4,3	-	25,0	25,0
Jujuy	63,1	68,6	5,4	-	137,1	20,6	30,0	-	50,6	187,7
La Pampa	68,0	22,0	1,0	-	91,0	20,7	30,0	-	50,7	141,7
La Rioja	55,8	16,5	0,2	-	72,5	40,8	30,0	15,0	85,8	158,3
Mendoza	133,3	139,6	10,6	-	283,5	28,5	100,0	-	128,5	412,0
Misiones	65,6	49,5	2,1	-	117,2	20,6	20,0	-	40,6	157,8
Neuquén	-	-	-	-	-	20,8	9,2	-	30,0	30,0
Rio Negro	-	-	-	-	-	20,4	31,1	-	51,5	51,5
Salta	59,4	108,6	5,1	-	173,1	20,2	35,0	-	55,2	228,3
San Juan	72,2	59,0	4,1	-	135,3	21,7	40,9	10,0	72,6	207,9
San Luis	49,1	24,8	1,0	-	74,9	19,1	35,3	-	54,4	129,3
Santa Cruz	-	-	-	-	-	18,0	5,0	-	23,0	23,0
Santa Fe	289,5	228,4	22,9	-	540,8	45,8	70,0	38,5	154,3	695,1
Sgo. del Estero	64,6	64,7	1,1	-	130,2	20,8	40,0	-	60,8	191,0
Tucumán	94,3	140,7	8,0	-	243,0	24,1	35,0	30,0	89,1	332,1
TOTAL	2.401,7	2.040,6	193,7	-	4.636,0	669,6	750,0	93,5	1.513,1	6.149,1

(1) En este año, vigente aún la ley 11.658, la participación de las provincias resultó negativa, por ser los gastos administrativos superiores a los recursos. El déficit llegó a aproximadamente 8,4 millones de pesos.

FUENTE: Publicaciones Secretaría de Hacienda de la Nación y Memoria de la Dirección Nacional de Vialidad.

CUADRO II: FONDOS PERCIBIDOS DE LA NACION
Año 1958
(millones de pesos corrientes)

	COPARTICIPACION				Fondo de Vialidad	Sub- TOTAL	ASIGNACIONES GLOBALES				Sub- TOTAL	TOTAL
	Réditos Eventuales Ventas y Extraordi- narios	Internos	Sustitutivo				Aportes a Obras Públicas	Aportes al Déficit Presupues- tario	Aportesa Gastos			
Buenos Aires	1.204,5	764,9	147,0		56,1	2.172,5	-	-	-	-	-	2.172,5
Catamarca	68,4	26,1	0,3		4,0	98,8	37,0	15,0	-	-	52,0	150,8
Córdoba	271,5	241,3	14,3		18,3	545,4	55,0	50,0	-	-	105,0	650,4
Corrientes	105,4	131,2	3,6		6,7	246,9	40,0	65,0	40,0	-	145,0	391,9
Chaco	113,6	82,6	8,1		5,1	209,4	85,0	-	-	-	85,0	294,0
Chubut	-	-	-		5,7	5,7	43,0	5,0	-	-	48,0	53,7
Entre Ríos	161,5	125,6	7,7		9,3	304,1	50,0	40,0	-	-	90,0	394,1
Formosa	-	-	-		5,4	5,4	11,0	-	-	-	11,0	16,4
Jujuy	87,5	82,4	7,4		4,7	182,0	32,0	15,0	-	-	47,0	229,0
La Pampa	94,5	27,9	1,3		5,0	128,7	32,0	-	-	-	32,0	160,7
La Rioja	77,5	20,1	0,2		3,3	101,4	32,0	10,0	15,0	-	57,0	158,4
Mendoza	185,3	162,7	14,5		11,1	373,6	186,2	20,7	3,8	-	210,7	584,3
Misiones	91,1	64,2	2,9		13,0	171,2	22,0	30,0	-	-	62,0	223,2
Neuquén	-	-	-		5,2	5,2	15,0	-	-	-	15,0	20,2
Rio Negro	-	-	-		6,3	6,3	32,0	-	-	-	32,0	38,3
Salta	82,4	132,1	7,0		5,7	227,2	35,0	40,0	-	-	75,0	302,2
San Juan	100,3	63,7	5,6		5,7	175,3	68,0	20,0	-	-	88,0	263,3
San Luis	68,1	28,3	1,3		4,3	102,0	36,0	10,0	-	-	46,0	148,0
Santa Cruz	-	-	-		5,0	5,0	12,0	-	-	-	12,0	17,0
Santa Fé	401,4	273,5	31,3		19,0	725,2	75,0	100,0	60,0	-	235,0	960,0
Santiago del Estero	89,4	77,2	1,4		5,3	173,3	50,0	35,0	-	-	85,0	258,3
Tucumán	130,7	142,0	10,9		7,7	291,3	68,0	70,0	-	-	138,0	429,3
TOTAL	3.333,1	2.445,8	264,8		212,2	6.255,9	1.016,2	525,7	118,8		1.660,7	7.916,6

FUENTE: Publicaciones de la Sec. de Hacienda de la Nación y Memoria de la Dir. Nacional de Vialidad.

CUADRO III: FONDOS PERCIBIDOS DE LA NACION
Año 1959
(millones de pesos corrientes)

	COPARTICIPACION					ASIGNACIONES GLOBALES					TOTAL
	Réditos Eventuales Ventas y Extraordi- narios	Internos	Sustitutivo	Fondo de Vialidad	Sub- TOTAL	Aportes a Obras Públicas	Aportes al Déficit Presupues- tario	Aportes a Gastos (1)	Sub- TOTAL		
Buenos Aires	2.167,3	1.191,3	193,5	120,4	3.672,5	-	420,0	698,3	1.118,3	4.790,8	
Catamarca	191,2	39,0	0,4	9,0	239,6	60,0	28,0	12,5	100,5	340,1	
Córdoba	700,5	366,8	18,8	43,5	1.129,6	60,0	375,0	240,0	675,0	1.804,6	
Corrientes	293,4	302,2	4,8	15,2	615,6	141,5	137,0	73,0	351,5	967,1	
Chaco	296,6	128,9	10,7	13,3	449,5	80,0	-	18,8	98,8	548,3	
Chubut	138,8	5,4	0,1	10,4	154,7	35,9	-	-	35,9	190,6	
Entre Rios	358,2	189,5	10,1	20,6	578,4	62,0	137,5	126,7	325,2	903,6	
Formosa	150,6	-	0,2	9,5	160,3	140,0	6,0	-	146,0	306,3	
Jujuy	186,2	119,9	9,7	11,4	327,2	40,0	55,0	33,5	128,5	455,7	
La Pampa	161,8	41,3	1,7	10,5	215,3	40,0	1,0	1,0	42,0	257,3	
La Rioja	133,6	29,9	0,3	8,6	172,4	111,5	16,0	24,3	151,8	324,2	
Mendoza	438,1	199,9	19,1	30,0	687,1	125,0	40,0	97,9	262,9	950,0	
Misiones	240,9	18,2	3,9	16,3	359,3	27,0	-	-	27,0	386,3	
Neuquén	133,5	4,9	-	9,5	147,9	33,3	4,0	-	37,3	185,2	
Rio Negro	160,9	-	-	11,9	172,8	53,0	4,0	-	57,0	229,8	
Salta	244,7	171,0	9,2	13,0	437,9	45,2	110,0	32,5	187,7	625,6	
San Juan	235,6	95,1	7,3	11,9	349,9	72,9	61,3	49,7	183,9	533,8	
San Luis	143,9	42,3	1,7	10,2	198,1	59,0	31,8	26,3	117,1	315,2	
Santa Cruz	111,5	-	-	9,7	121,2	62,2	-	-	62,2	183,4	
Santa Fe	797,9	411,3	41,2	46,8	1.297,2	170,0	350,0	290,6	810,6	2.107,8	
Sgo. del Estero	255,4	116,7	1,9	12,0	356,0	50,0	71,0	65,7	186,7	542,7	
Tucumán	361,0	196,3	14,4	17,9	589,6	47,0	127,0	67,1	241,1	830,7	
TOTAL	7.871,6	3.749,9	349,0	461,6	12.432,1	1.515,5	1.974,6	1.856,9	5.347,0	17.779,1	

(1) En este año se produjo por única vez un aporte a las provincias destinado a la equiparación de los sueldos docentes provinciales a los nacionales.

FUENTE: Publicaciones de la Sec. de Hacienda de la Nación y Memorias de la Dir. Nacional de Vialidad

CUADRO IV: FONDOS PERCIBIDOS DE LA NACION
Año 1957
(porcentos del total)

	COPARTICIPACION					ASIGNACIONES GLOBALES				
	Réditos Eventuales Ventas y Extraor- dinarios	Internos	Sustitutivo	Fondo de Vialidad	Sub- TOTAL	Aportes a Obras Públicas	Aportes al Déficit Presupues- tario	Aportes a Gastos	Sub- TOTAL	TOTAL
Buenos Aires	36,2	29,8	55,5	-	34,2	16,4	-	-	7,3	27,5
Catamarca	2,1	1,1	-	-	1,5	10,1	4,1	-	6,5	2,8
Córdoba	8,1	9,7	5,4	-	8,7	5,3	6,7	-	5,6	7,9
Corrientes	3,2	5,5	1,3	-	4,1	3,3	5,3	-	4,1	4,1
Chaco	3,4	3,6	3,0	-	3,5	3,5	4,0	-	3,5	3,5
Chubut	-	-	-	-	-	3,2	4,4	-	3,6	0,9
Entre Rios	4,8	5,1	2,9	-	4,9	4,0	6,7	-	5,1	4,9
Formosa	-	-	-	-	-	3,1	0,6	-	1,7	0,4
Jujuy	2,6	3,4	2,8	-	3,0	3,1	4,0	-	3,3	3,1
La Pampa	2,8	1,1	1,0	-	2,0	3,1	4,0	-	3,4	2,3
La Rioja	2,3	0,8	-	-	1,6	6,1	4,0	16,0	5,7	2,6
Mendoza	5,6	6,8	5,4	-	6,1	4,3	13,3	-	8,5	6,7
Misiones	2,7	2,4	1,1	-	2,5	3,1	2,7	-	2,7	2,6
Neuquén	-	-	-	-	-	3,1	1,2	-	2,0	0,5
Río Negro	-	-	-	-	-	3,0	4,1	-	3,4	0,8
Salta	2,5	5,3	2,6	-	3,7	3,0	4,7	-	3,6	3,7
San Juan	3,0	2,9	2,1	-	2,9	3,2	5,5	10,7	4,8	3,4
San Luis	2,0	1,2	-	-	1,6	2,9	4,7	-	3,6	2,1
Santa Cruz	-	-	-	-	-	2,7	0,7	-	1,5	0,4
Santa Fe	12,1	11,2	11,8	-	11,7	6,8	9,3	41,2	10,2	11,3
Sgo. del Estero	2,7	3,2	1,0	-	2,8	3,1	5,3	-	4,0	3,1
Tucumán	3,9	6,9	4,1	-	5,2	3,6	4,7	32,1	5,9	5,4
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

CUADRO V: FONDOS PERCIBIDOS DE LA NACION
Año 1958
(Porcientos del total)

	COPARTICIPACION					ASIGNACIONES GLOBALES				
	Réditos Eventuales Ventas y Extraor- dinarios	Internos	Sustitutivo	Fondos de Vialidad	Sub- TOTAL	Aportes a Obras Públicas	Aportes Al Déficit Presupues- tario	Aportes a Gastos	Sub- TOTAL	TOTAL
Buenos Aires	36,1	31,3	55,5	26,4	34,7	-	-	-	-	27,4
Catamarca	2,1	1,1	0,1	1,9	1,6	3,6	2,9	-	3,1	1,9
Córdoba	8,2	9,9	5,4	8,6	8,7	5,4	9,5	-	6,3	8,2
Corrientes	3,2	5,3	1,4	3,2	3,9	3,9	12,4	33,7	8,8	5,0
Chaco	3,4	3,4	3,1	2,4	3,4	8,4	-	-	5,1	3,7
Chubut	-	-	-	2,7	0,1	4,2	0,9	-	2,9	0,7
Entre Ríos	4,8	5,1	2,9	4,4	4,9	4,9	7,6	-	5,4	5,0
Formosa	-	-	-	2,5	0,1	1,1	-	-	0,7	0,2
Jujuy	2,6	3,4	2,8	2,2	2,9	3,2	2,9	-	2,8	2,9
La Pampa	2,8	1,1	0,5	2,4	2,1	3,2	-	-	1,9	2,0
La Rioja	2,3	0,8	0,1	1,7	1,6	3,2	1,9	12,6	3,5	2,0
Mendoza	5,6	6,7	5,5	5,2	6,0	18,3	3,9	3,2	12,7	7,4
Misiones	2,7	2,6	1,1	6,1	2,7	2,1	5,7	-	3,1	2,8
Neuquén	-	-	-	2,5	0,1	1,5	-	-	0,9	0,3
Río Negro	-	-	-	3,0	0,1	3,2	-	-	1,9	0,5
Salta	2,5	5,4	2,6	2,7	3,6	3,4	7,6	-	4,5	3,8
San Juan	3,0	2,6	2,1	2,7	2,8	6,7	3,8	-	5,3	3,3
San Luis	2,0	1,1	0,5	2,0	1,6	3,5	1,9	-	2,8	1,9
Santa Cruz	-	-	-	2,3	0,1	1,2	-	-	0,7	0,2
Santa Fe	12,1	11,2	11,8	9,0	11,6	7,4	19,0	50,5	14,2	12,1
Sgo. del Estero	2,7	3,2	0,5	2,5	2,8	4,9	6,7	-	5,1	3,3
Tucumán	3,9	5,8	4,1	3,6	4,6	6,7	13,3	-	8,3	5,4
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

CUADRO VI: FONDOS PERCIBIDOS DE LA NACION
Año 1959
(porcientos del total)

	COPARTICIPACION					ASIGNACIONES GLOBALES				
	Réditos Eventuales Ventas y Extraor- dinarios	Internos	Sustitutivo	Fondos de Vialidad	Sub- TOTAL	Aportes a Obras Publicas	Aportes al Déficit Presupues- tario	Aportes a Gastos	Sub- TOTAL	TOTAL
Buenos Aires	27,5	31,8	55,4	26,1	29,5	-	21,3	37,6	20,9	26,9
Catamarca	2,4	1,1	0,1	1,9	1,9	4,0	1,4	0,7	1,9	1,9
Córdoba	8,9	9,8	5,4	9,4	9,1	4,0	19,0	12,9	12,6	10,2
Corrientes	3,7	8,1	1,4	3,3	4,9	9,3	6,9	3,9	6,6	5,4
Chaco	3,8	3,4	3,1	2,9	3,6	5,3	-	1,0	1,8	3,1
Chubut	1,8	0,1	-	2,3	1,3	2,4	-	-	0,7	1,1
Entre Rios	4,5	5,1	2,9	4,5	4,7	4,1	7,0	6,8	6,1	5,1
Formosa	1,9	-	-	2,1	1,3	9,2	0,3	-	2,7	1,7
Jujuy	2,4	3,2	2,8	2,5	2,6	2,6	2,8	1,8	2,4	2,6
La Pampa	2,1	1,1	0,5	2,3	1,7	2,6	0,1	-	0,8	1,5
La Rioja	1,7	0,8	0,1	1,9	1,4	7,4	0,8	1,3	2,8	1,8
Mendoza	5,6	5,3	5,5	6,5	5,5	8,2	2,0	5,3	4,9	5,3
Misiones	3,1	2,6	1,1	3,5	2,9	1,8	-	-	0,5	2,2
Neuquén	1,7	0,1	-	2,1	1,2	2,2	0,2	-	0,7	1,0
Rio Negro	2,0	-	-	2,5	1,4	3,5	0,2	-	1,1	1,3
Salta	3,1	4,6	2,6	2,8	3,5	3,0	5,6	1,8	3,5	3,5
San Juan	3,0	2,5	2,1	2,5	2,8	4,8	3,1	2,7	3,4	3,0
San Luis	1,8	1,1	0,5	2,2	1,6	3,9	1,6	1,4	2,2	1,8
Santa Cruz	1,4	-	-	2,1	1,0	4,1	-	-	1,2	1,0
Santa Fe	10,1	11,0	11,8	10,1	10,4	11,2	17,7	15,7	15,2	11,8
Sgo. del Estero	2,9	3,1	0,5	2,6	2,9	3,3	3,6	3,5	3,5	3,1
Tucumán	4,6	5,2	4,2	3,9	4,8	3,1	6,4	3,6	4,5	4,7
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

CUADRO VII: GASTOS PROVINCIALES E IMPORTANCIA RELATIVA DE LAS REMESAS FEDERALES
(millones de pesos corrientes)

	Año 1957				Año 1958				Año 1959			
	Gastos Provincia- les (1)	Copartici- pación %	Remesas totales %		Gastos Provincia- les (1)	Copartici- pación %	Remesas totales %		Gastos Provincia- les (1)	Copartici- pación %	Remesas totales %	
Buenos Aires	4.713,5	33,6	36,9		7.445,5	29,2	29,2		12.399,2	29,6	38,6	
Catamarca	141,0	50,3	120,1		221,3	44,6	68,1		(2) 372,9	64,3	91,4	
Córdoba	1.073,2	37,7	45,6		1.419,3	38,4	45,8		2.452,8	46,1	73,6	
Corrientes	369,8	51,8	68,6		652,6	37,8	60,0		1.004,9	61,3	96,2	
Chaco	285,2	56,2	74,9		353,0	59,3	83,4		669,2	67,2	81,9	
Chubut	75,3	-	73,0		114,6	5,0	46,9		226,2	68,4	84,8	
Entre Ríos	497,2	45,5	60,9		687,1	44,3	57,3		1.268,8	45,6	71,2	
Formosa	53,0	-	47,2		121,9	4,4	13,4		214,8	74,6	142,6	
Jujuy	212,0	64,7	88,5		296,4	61,4	77,3		521,7	62,7	87,3	
La Pampa	133,5	68,2	106,1		174,8	73,6	91,9		357,1	60,3	72,0	
La Rioja	128,7	56,3	123,0		176,3	57,5	89,8		296,8	58,1	109,2	
Mendoza	690,9	41,0	59,6		1.212,9	30,8	48,2		2.085,3	32,9	45,6	
Misiones	160,2	73,2	98,5		313,1	54,7	71,3		572,0	62,8	67,5	
Neuquén	38,7	-	77,5		115,8	4,5	17,4		155,6	95,1	119,0	
Rio Negro	73,6	-	70,0		127,3	4,9	30,1		287,6	60,1	79,9	
Salta	302,3	57,3	75,5		379,4	59,9	79,7		762,3	57,4	82,1	
San Juan	214,9	63,0	96,7		365,2	48,8	72,1		639,8	54,7	83,4	
San Luis	128,8	58,2	100,4		215,6	47,3	68,6		409,2	48,4	77,0	
Santa Cruz	45,8	-	50,2		125,0	4,0	13,6		307,1	39,5	59,7	
Santa Fe	1.524,3	36,6	45,7		2.316,6	31,3	41,4		3.941,4	32,9	53,5	
Sgo. del Estero	256,4	50,8	74,5		398,7	43,5	64,8		716,9	49,6	75,7	
Tucumán	616,6	39,4	53,8		724,9	40,2	59,2		1.184,4	49,8	70,1	
TOTAL	11.734,0	39,5	52,4		17.957,3	34,8	44,1		30.846,0	40,3	57,6	

NOTA: Las cifras porcentuales tratan de revelar la importancia que tienen los aportes federales para las finanzas provinciales, pero no implican una correspondencia directa de unas con otras. De ahí que algunas cifras sean superiores al 100%, lo que se debe a que algunas provincias, recibieron remesas utilizadas o a utilizar en otros ejercicios.

(1) - Excluye aportes a déficits de empresas descentralizadas. - (2) - Estimac. en base a la variación de las demás provincias.

FUENTE: Datos proporcionados por el Consejo Federal de Inversiones.

APENDICE

COMENTARIOS A LOS CUADROS

De los siete cuadros transcriptos, los tres primeros -cifras en pesos corrientes de las remesas federales durante los años 1957, 1958 y 1959- poseen un carácter puramente informativo.

Los tres siguientes, recogen las cifras de los anteriores pero en magnitudes relativas al total. Al analizar dichas cifras, lo primero que resalta es la importancia de las correspondientes a la Provincia de Buenos Aires, que por orden de magnitud son seguidas por la de Santa Fé, Córdoba y en general por las demás provincias en un orden decreciente, que corresponde aproximadamente con el de la importancia de sus respectivas finanzas. Resultaría muy apresurado concluir de ello que la coparticipación favorece a las provincias mayores, ya que sería necesario previamente relacionarla con la magnitud de los gastos provinciales, cosa que hacemos en el cuadro VII comentado más adelante. En la evolución dinámica de las cifras de coparticipación se nota en 1959 una disminución de la participación de las provincias mayores que parece haberse volcado en las provincias nuevas (Chubut, Formosa, Neuquén, Río Negro y Santa Cruz), las que por entonces ingresaron en el sistema. Ello se debió más que nada al cambio de índices que se operó en ese año en los impuestos a los réditos, beneficios extraordinarios, ganancias eventuales y ventas, con motivo de la sanción de la ley 14.788. Las asignaciones globales, por su parte, muestran una distribución más igualitaria, lo que seguramente se debe al hecho de que son adjudicadas por procedimientos no automáticos y ante necesidades circunstanciales, que lógicamente son experimentadas más frecuentemente por las provincias más pequeñas.

El cuadro que posee un carácter muy significativo es el VII. En él se comparan los gastos totales de las provincias en los aludidos años 1957, 1958 y 1959, con las remesas federales totales y con las que corresponden solamente a los cuatro regímenes de coparticipación. De la aludida comparación surge una doble serie de porcentaje para cada año bajo análisis, que muestra la importancia que asume el apoyo financiero federal para cada provincia, el que, como se puede observar a poco que se pase revista a las cifras, es muy importante. Prescindiremos sin embargo de analizar las cifras correspondientes a las remesas totales, por estar influidas por las asignaciones globales de carácter sistemático y que en oportunidades no se corresponden con los gastos, abarcando erogaciones de más de un ejercicio. Estudiaremos, por lo tanto, sólo los guarismos correspondientes a coparticipación, lo que por otra parte es el tema del capítulo.

La mediana de las tres series, corresponde siempre a provincias que ocupan un valor aproximadamente medio en importancia financiera (Corrientes, Entre Ríos y Salta). Los extremos

inferiores están ocupados siempre por la provincia financieramente más importante, Buenos Aires. (x) Los extremos superiores pertenecen a provincias de presupuestos relativamente bajos (Misiones, La Pampa y Neuquén). La media aritmética ponderada, salvo en el último caso, coincide también con los valores de provincias de presupuesto medio (Tucumán, Corrientes y Santa Cruz). Este primer análisis parece indicar que -en relación con la magnitud de los presupuestos- el conjunto de los regímenes de coparticipación tiende a favorecer a las provincias financieramente más pequeñas, en el sentido de que costean una mayor parte proporcional de sus gastos. Para que esto sea cierto, es necesario que a volúmenes de gastos más reducidos correspondan porcentajes mayores y viceversa, lo que se verificará si entre ambas variables se da un coeficiente de correlación significativamente negativo. Realizadas las operaciones de correlación, arrojan los siguientes guarismos:

Año 1957 : - 0.62

Año 1958 : - 0.60

Año 1959 : - 0.61

Como se puede apreciar, los coeficientes de correlación no sólo son negativos, sino que también son prácticamente uniformes en los tres años bajo examen, lo que permite afirmar que las provincias de menor magnitud financiera sean favorecidas por los regímenes de coparticipación y que por lo tanto éste cumple una "función de igualación" bastante acentuada, lo que equivale a decir que existe un proceso de redistribución de los recursos públicos en favor de los estados provinciales de menor importancia presupuestaria dentro de los límites de los regímenes bajo análisis.

En el Cuadro VIII, hemos registrado el producto bruto de todas las provincias en el año 1958 y lo hemos comparado con el promedio de las remesas federales totales consignadas en los tres primeros cuadros, reducidas a pesos de 1958. Junto a las alícuotas resultantes, se ha consignado el producto bruto per cápita de cada provincia. El propósito consiste en investigar cómo se comporta la coparticipación con respecto al grado de evolución económica, para lo cual hemos procedido nuevamente a elaborar una correlación entre las dos últimas variables, que arroja un coeficiente de -0.66. El significado de este resultado consiste en que la importancia de las remesas federales relativa al producto bruto, se halla aproximadamente en relación inversa al producto bruto per cápita, lo que implica aceptar que se favorece a las provincias más pobres. Es posible, sin embargo, que el coeficiente de correlación esté levemente exagerado por el hecho de que varias provincias, entre las que se cuentan algunas de las que ostentan mayor producto per cápita, hayan comenzado a percibir fondos del sistema de coparticipación recién a partir de mediados de 1958, lo cual tiene como consecuencia que la relación remesas federales-producto bruto sea para ellas menor que el que correspondería. Este hecho, no obstante, no hará variar el resultado en medida suficiente para modificar las conclusiones.

La afirmación de que los regímenes de coparticipación ejercen un cierto efecto distributivo a favor de las provincias más pobres y de los fiscos provinciales de menor importancia financiera, no implica admitir que este efecto sea suficiente ni mucho menos aceptar que estén cumpliendo alguna función de promoción del desarrollo económico.

TITULO SEGUNDO

RELACION ENTRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LA NACION Y DE LAS PROVINCIAS

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

El propósito del presente capítulo, consiste en verificar si existe coordinación entre los regímenes impositivos nacional y provinciales, con el objeto de conocer si ambos regímenes operan en el mismo sentido al proveer a la actividad económica, incentivos y castigos. Se requiere, pues, un análisis objetivo de ambos sistemas, para lo cual es singularmente útil el hecho de que los regímenes impositivos de las provincias son aproximadamente uniformes.

Conviene indicar aquí, que no es nuestro propósito intentar la ponderación de los méritos de ambos, como instrumentos de política económica, sino simplemente señalar su estructura actual y la falta o la presencia de coincidencia entre ellos.

Previamente, sin embargo, es necesario precisar, con el objeto de tener una adecuada orientación de trabajo, la forma en que los gravámenes inciden en la actividad productiva.

A primera vista, parece conveniente y resulta tentador efectuar una división entre los gravámenes trasladables y los que no lo son. Así clasificados, sería posible determinar si inciden sobre el mercado o sobre la ganancia y de ello podríamos extraer consecuencias cuantitativas importantes, utilizables en la programación económica. Sin embargo, un análisis de ese tipo revela dificultades teóricas y prácticas que aparecen casi insalvables. No existe impuesto alguno que sea absolutamente trasladable o absolutamente no trasladable. Todos ellos resultan absorbidos en parte por el sujeto que sufre la percusión y son transferidos por la suma restante.

No existen por lo tanto gravámenes trasladables o no, sino una amplia gama continua de gastos de traslación, en la que no existen extremos absolutos. Quizá la única excepción a esta regla, excepción tampoco absoluta, pero que se acerca bastante a la idea de tributo no trasladable, lo constituye el impuesto a las herencias, generalizado en nuestro país como impuesto a la transmisión gratuita de bienes, por ser un gravamen no periódico y por lo tanto, difícil de proveer.

No obstante la incorporación de tributos sustitutivos, le están haciendo perder -en la medida que lo reemplazan- ese carácter. No es necesario extendernos en el tema -que por otra parte está fuera de nuestro objetivo- para advertir que un análisis de esta naturaleza no conduciría a conclusiones positivas.

Sin embargo, el hecho de que un estudio tan rico en posibilidades no pueda ser efectuado, no significa que no pueda realizarse ninguno. En efecto, si incluimos en nuestro estudio solamente las actividades productivas (industriales, agropecuarias, comerciales, financieras y de servicios) y tal es, por otra parte, el objeto del tema, podemos ver que es posible admitir que la percu-

sión de un gravamen en una actividad determinada tiene consecuencias en su rentabilidad y consecuentemente, en los incentivos para llevarla a cabo, independientemente de su traslación.

En primer lugar, podemos precisar como conclusión trivial que en la medida que un tributo no puede ser trasladado -cualquiera sea la actividad que lo soporta- deberá nutrirse en los beneficios de la empresa, lo cual pone en evidencia el caso más sencillo de incidencia igual a percusión y determina una reducción en la rentabilidad.

La medida en que un tributo pueda trasladarse hacia adelante, dependerá de acuerdo con un conocido análisis de la teoría económica -entre otros factores- de la amplia gama de modalidades de competencia imperfecta que existe entre el monopolio hasta la competencia perfecta pero en cualquier caso tendrán como consecuencia la retracción mayor o menor del mercado, con expulsión de las empresas marginales y reducción de las economías de escala en las empresas de costo decreciente que queden, con similares consecuencias en los incentivos a las de tributos no trasladables.

En lo que se refiere a la traslación hacia atrás -es decir a los precios de los bienes y servicios que insume la empresa, la conclusión es enteramente similar aunque inversa. La traslación implicará una reducción de los precios, en lugar de un aumento, pero es improbable, al menos a corto plazo, que dicha reducción implique la exclusión de proveedores marginales, como en el caso anterior significó de consumidores marginales por la menor mutabilidad dinámica de la oferta.

Es pues, lícito admitir que el análisis de la interrelación de los sistemas tributarios nacional y provinciales, puede hacerse sobre la base de las actividades percutidas.

En consecuencia, este capítulo se propone efectuar la descripción de las normas impositivas nacionales y provinciales desde el punto de vista de su campo de percusión.

Se hace preciso definir ahora, qué entendemos por campo de percusión.

Las leyes impositivas definen -por lo común en sus primeros artículos- el hecho imponible. Esta definición será nuestra primera aproximación, dado que determina explícitamente o por inferencia -quienes son los sujetos percutidos. Pero luego, se establecen excepciones, es decir en términos tributarios, exenciones. Tenemos pues, en primer lugar, un campo de percusión necesariamente limitado y luego las exclusiones particulares.

De modo que podemos concluir, que por campo de imposición, entendemos los conjuntos de actividades económicas que por su situación particular o por la de sus titulares, resultan sujetos de impuestos, menos las que luego son excluidas por disposiciones específicas también de la ley.

Es preciso señalar, que la importancia de este modo de encarar la cuestión, radica en el hecho de que las actividades excluidas ya sea por no estar incluidas en la definición del hecho imponible, como por expresarse en las exenciones, implica liberación del impuesto y por lo tanto incentivación de la actividad correspondiente. Por otra parte y a la inversa la inclusión en las definiciones de hechos imposables significan, siempre que no se esté expresamente exento, el castigo a la realización de esa actividad.

Dado que los recursos -por propia definición- son limitados, la percusión del impuesto en un grupo determinado de actividades y por lo tanto su castigo, implican la derivación de recursos hacia las no gravadas.

CAPITULO SEGUNDO

REGIMEN IMPOSITIVO NACIONAL

A - IMPUESTO A LOS REDITOS ⁽¹⁾

Los artículos 1° y 2° de la Ley de Impuestos a los Réditos, define al hecho imponible como los réditos de fuente argentina de personas de existencia visible o ideal cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia, constituyendo réditos en general, las rentas de cualquier denominación o especie, tales como las ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y compensaciones recibidas en cualquier forma, provenientes del ejercicio de profesiones, oficios, ocupaciones, etc., las ganancias y utilidades derivadas de la locación y ventas de bienes muebles o derechos, los beneficios de la explotación, arrendamientos o negociación de inmuebles, y los intereses, dividendos y participaciones.

Se trata como vemos de un gravamen prácticamente universal, ya que si resulta limitado a determinadas personas, ello no sucede por razones conceptuales, sino cuantitativas, a través del establecimiento de mínimos no imposables. Corresponde pues identificar, cuáles entre las actividades productivas constituyen exenciones totales o parciales.

En el artículo 19 de la Ley del Impuesto a los Réditos, encontramos las primeras excepciones a la universalidad.

En primer lugar en dicho artículo se encuentran exentas por el inciso b) las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza. Se trata de una exención en función de la forma jurídica de la empresa, pero considerando que por lo común las cooperativas se dedican a actividades muy definidas (energía eléctrica, producción agropecuaria, venta al detalle de bienes de consumo, etc.). Es posible inferir que esta exención se orienta en ese sentido.

En el inciso p) se encuentra la exención a los intereses de títulos, letras, bonos, debentures y otras obligaciones, así como los dividendos fijos de acciones preferidas con rescate preestablecido que emitan empresas públicas o privadas, para financiar obras o inversiones que, a los fines de esta franquicia, se declaren de interés nacional por el Poder Ejecutivo. De acuerdo con esta facultad acordada por la ley esta ventaja ha sido acordada a las siguientes actividades: obras que integran la red troncal de caminos nacionales, además de otras que por haberse acordado los beneficios conjuntamente con otros analizaremos por separado.

(1) Ver Parte I, Capítulo I.

También se encuentran exentas, las utilidades provenientes de las ventas de semillas, de categoría original de oleaginosos, forrajes y arroz obtenidas por criaderos fiscalizados por la autoridad nacional competente, mediante la aplicación de principios de genética vegetal.

Más adelante, en el artículo 62, encontramos nuevas actividades sensiblemente aliviadas del peso del tributo. Este artículo trata de deducciones permitidas a los contribuyentes y entre ellos encontramos en primer lugar las sumas totales invertidas en nuevas plantaciones forestales o en ampliación de las existentes. Seguidamente también son permitidas las deducciones correspondientes a las sumas efectivamente invertidas en gastos directos o de explotación en las explotaciones mineras y por último las sumas invertidas en la suscripción directa de acciones de cooperativas eléctricas y de otras empresas que sean declaradas de interés nacional por el Poder Ejecutivo.

Esa última disposición ha tenido una gran importancia en la práctica, puesto que ha sido acordada a varios tipos de empresas cuyo análisis dejamos para más adelante ya que esta facilidad ha sido acordada juntamente con otras.

El artículo 71 de la ley que se refiere a las amortizaciones admitidas, autoriza al Poder Ejecutivo a establecer en casos especiales sistemas acelerados de depreciación, facultad que ha sido utilizada también en diversos casos que analizaremos más adelante.

El artículo 81 de la misma ley admite un nuevo tipo de deducciones. Se trata de sumas calculadas relativamente a las nuevas inversiones efectuadas por las empresas.

Las explotaciones agrícolas ganaderas y forestales, pueden deducir el 50% de las sumas invertidas en reproductores de pedigrée, en praderas permanentes, en plantaciones perennes en las mejoras e instalaciones incorporadas a los campos destinados a la explotación, en las viviendas para el productor con residencia permanente, el personal de trabajo y su familia; la totalidad de las sumas invertidas en maquinaria, en elementos de tracción y transporte, en implementos y en instalaciones destinadas a la electrificación de la explotación.

Las explotaciones mineras pueden deducir el 50% de las sumas invertidas en todo tipo de construcciones y mejoras permanentes y la totalidad de las sumas invertidas en maquinaria industrial, elementos de tracción, transporte y comunicación y generación de energía. Las empresas de transporte pueden deducir la mitad de la suma invertida en estaciones para pasajeros y cargas, en aeródromos, muelles, embarcaderos y otros accesorios y la totalidad de las sumas invertidas en maquinaria industrial. Los astilleros navales y talleres de construcción, habilitación y reparación de buques o aviones, pueden deducir el 50% de las sumas invertidas en muelles, gradas, talleres, hangares, y sus instalaciones accesorias y la totalidad de las sumas invertidas en maquinaria industrial. Las industrias manufactureras o de transformación y las explotaciones de pesca, pueden deducir el 50% de las sumas invertidas en bienes muebles del activo fijo. Además, todas las empresas y explotaciones estén o no incluidas en la enumeración anterior, podrán deducir la décima parte de las sumas invertidas en la adquisición o construcción de sus edificios y el 100% de las sumas invertidas en instalaciones fijas y elementos de transportes para conservar por aplicación del frío, productos perecederos.

A raíz de una facultad especial de la ley, el Poder Ejecutivo ha ampliado este régimen, pero las disposiciones pertinentes, se encuentran incluidas en una serie de decretos de promoción que como otros casos mencionados, juzgamos más orgánico tratar al final. Las empresas de construcciones tienen otro beneficio que consiste en la admisibilidad de la deducción de un 10% de las sumas invertidas en unidades de vivienda.

B - IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES (2)

Se trata de un gravamen complementario al impuesto a los réditos, ya que el artículo 1º de la ley que lo regula, considera materia gravable, todos los beneficios derivados de fuente argentina y no gravados por la ley de impuesto a los réditos, es decir esencialmente los beneficios recibidos con carácter circunstancial, especialmente la venta de inmuebles. Sin embargo y en la medida en que la distinción entre actividades habituales y circunstanciales pueda ser hecha con claridad y eficacia, el incentivo que implica la baja tasa no parece ser muy significativo ya que el campo que abarca no puede presumirse importante en la producción. Sin embargo, lo que sí resulta significativo, son las exenciones que se establecen a algunas actividades, que si bien son circunstanciales, tienen pronunciada importancia para las empresas, como la exención a los beneficios provenientes de la venta de valores mobiliarios, los provenientes de la venta de divisas extranjeras, y las primas de emisión de acciones.

C - IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS (3)

El ámbito de actuación de este impuesto, está establecido en el artículo 1º, que determina que recae sobre los beneficios originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de cualquier otra actividad que importe la transformación o disposición habitual de bienes.

Dentro de ese ámbito de imposición más restringido, el tributo se comporta como un gravamen complementario del impuesto a los réditos, pero actuando en forma de sobretasa y no cubriendo campo de imposición libre, como en el caso del impuesto a las ganancias eventuales. Trátándose de un impuesto que recae sobre la misma materia imponible que el impuesto a los réditos, recibe las mismas exenciones que éste con algunos agregados en el régimen especial de promoción que veremos más adelante.

D - IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL GRAVAMEN A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES (4)

El ámbito de imposición de este impuesto, está constituido por las llamadas sociedades de capital, es decir las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones en la parte comanditaria.

El objetivo formal de este gravamen, consiste en sustituir el impuesto a la herencia, ya que las empresas mediante el pago de un impuesto anual eximen a los accionistas en oportunidad de la transmisión gratuita por herencia u otra forma, del pago de los tributos locales correspondientes. Pero como en la práctica se trata de un tributo que recae sobre el capital de empresas de determinadas formas jurídicas, con una exención por otra parte al impuesto a la transmisión gratuita de bienes de carácter local, resulta en un tratamiento más favorable para aquellas al perder este último su carácter de progresividad.

Sin embargo, en el ámbito de la legislación nacional local de la capital federal, se ha sancionado recientemente un impuesto similar al descripto para las personas físicas que posee una característica fundamental que lo diferencia. En efecto, mientras en éste el gravamen se paga sobre la base de valores contables que suelen ser menores que los venales, en el nuevo régimen subsiste la valuación especial en caso de transmisión; el contribuyente inscribe una cifra dada que representa su patrimonio y una vez efectuada la transmisión, se practica una valuación especial de los bienes idéntica a la que se establecía en ausencia de él, tributando sobre la diferencia entre la valuación y

(2) Ver Parte I, Capítulo III.

(3) Ver Parte I, Capítulo II.

(4) Ver Parte II, Capítulo

la suma inscripta.

E - IMPUESTO A LAS VENTAS (5)

De acuerdo con la definición establecida en el artículo 1º de la ley, este impuesto se aplica sobre las ventas de mercaderías, frutos y productos, en forma tal que incida en una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería. Esto último significa que en última instancia la tasa del gravamen sólo deberá incidir una vez sobre el precio de venta final.

Se trata de un gravamen de carácter general que incide sobre todas las mercaderías, de tasa uniforme con escasas excepciones. De la definición del gravamen, surgen las primeras exenciones, en efecto éste incide sobre las ventas de mercaderías, frutos y productos, consecuentemente no están gravadas las empresas de construcción cuyo producto no está incluido, jurídicamente hablando, en esa definición. Además también se encuentran exentas de tributo las empresas de servicios.

Más adelante se establece quienes son los responsables del ingreso del impuesto.

- a) Los productores e industriales nacionales por las ventas de frutos, productos o mercaderías de su propia producción, entendiéndose por mercaderías de su propia producción aquellas que son vendidas en un estado distinto al de adquisición.
- b) Los importadores por las ventas de todas las mercaderías importadas.
- c) Los exportadores por la venta de todas las mercaderías exportadas.

De la enumeración citada surge una nueva exención. En efecto, en primer lugar la mercadería para ser objeto de tributo ha de venderse en un estado distinto al de su adquisición, consecuentemente también queda al margen todo el comercio mayorista y minorista, esta exención rige solamente en los casos de compra y venta en el mercado interno ya que tanto los importadores, como los exportadores han de tributar en todos los casos.

Por último la mayor parte de las exenciones se encuentra en el artículo que las trata especialmente. Por él, quedan al margen del tributo, la mayor parte de la producción primaria agrícola, ganadera, forestal, minera, pesca y la de pequeñas granjas, diversos productos comestibles, de vestir y limpieza de primera necesidad, diversos materiales para la construcción, algunos subproductos de la ganadería y algunos combustibles de origen vegetal, en la medida de que dichas ventas sean efectuadas en el mercado interno. Se encuentran exentas las ventas en todos los casos, es decir en el mercado interno o para exportación o importación de carbón mineral, publicaciones y el papel destinado a ellas, además de las ventas de pequeños productores y artesanos que no alcanzan a más de \$ 500.000 al año.

El Poder Ejecutivo está autorizado para dejar en suspenso en forma parcial o total el impuesto establecido y para acordar transitoriamente exenciones totales o parciales cuando sea conveniente, para facilitar la exportación de productos del país y contener aumentos en los precios de artículos de primera necesidad. Asimismo a los fines de promover u orientar la actividad económica, el Poder Ejecutivo de la Nación se encuentra autorizado para eximir o dejar en suspenso en forma parcial o total o aumentar hasta un máximo del 30% las tasas del impuesto establecido sobre las ventas de determinadas mercaderías, frutos o productos.

Por estas disposiciones el Poder Ejecutivo ha eximido, durante períodos definidos a

(5) Ver Parte II, Capítulo

productos como aceite de tung, cerveza, construcción de buques y aviones y las exportaciones de productos de lechería, papas, lanás, cueros, lanares, aves, tabacos, carne vacuna, harina de pescado de mar, té, frutas frescas, tomates industriales, maíz, etc.

Se eximió también a las empresas ubicadas al sur del paralelo 42 y se incrementó la tasa de los automóviles y televisores.

F - IMPUESTOS INTERNOS (6)

Se trata de un impuesto a los consumos específicos, complementario del impuesto a las ventas, es decir que recae sobre determinados artículos a diferencia del impuesto a las ventas y salvo las excepciones que señalaremos más adelante este gravamen es pagado una sola vez sobre cada artículo pero a diferencia de aquél el pago se efectúa en una sola de las etapas.

Los artículos gravados en una sola etapa son: tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, encendedores, seguros y capitalización, combustibles y aceites lubricantes, naipes, vinos, sidras e hidromeles, artículos de tocador, cubiertas, hilados y tejidos de seda, fósforos, cervezas y azúcar, en tanto que en cada etapa de su comercialización tributan las piedras preciosas, los objetos para cuya confección se utilicen platino, paladio, oro, plata, porcelana, cristal, jade, marfil, ámbar, espuma de mar, o cristal de roca, monedas de oro o plata con aditamentos extraños a su cuño, prendas de vestir de pieles y alfombras confeccionadas a mano.

G - OTROS IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS

También se encuentran gravadas por sendas leyes especiales y además del que le corresponde por otros regímenes los siguientes artículos: automotores, espectáculos públicos, las apuestas de carreras, películas cinematográficas, el té, el vino, publicidad radiotelevisada, los automotores importados, la fibra de algodón y otros de menor importancia.

H - IMPUESTO PARA APRENDIZAJE

Todas las empresas industriales del país, se encuentran sujetas a este gravamen, que se calcula sobre el monto total de los sueldos, salarios y remuneraciones, pagados al personal ocupado en tareas de carácter directivo, científico, técnico, administrativo y manual, con excepción de los ocupados en la realización de tareas o actividades que exclusivamente conduzcan a la comercialización de los productos, propaganda, venta, etc.

I - IMPUESTOS ADUANEROS

Este régimen impositivo se compone de dos sistemas distintos que obran independientemente, pero sobre la misma materia, el propiamente llamado impuesto de aduana y el mucho más importante denominado recargos cambiarios.

El objetivo fundamental de este impuesto consiste en proteger la industria nacional. Por ello sus tasas sumamente elevadas, en general recaen con mayor fuerza sobre los productos que se hallan en dicha circunstancia pero paulatinamente se van reduciendo hasta llegar en algunos casos a cero, para las materias primas y los equipos para la industria. El régimen en su conjunto se halla fluctuando constantemente por sucesivas modificaciones a la alícuota y exenciones.

(6) Ver Parte I.

Sobre la base de las autorizaciones concedidas por la ley 14.781 específicamente de promoción industrial y otras dispersas en las leyes impositivas que ya han sido analizadas, se han dictado diversos decretos que favorecen la radicación industrial en algunos casos en una zona determinada y en otras en una industria determinada. El Gobierno Nacional, concede por decreto los beneficios correspondientes, en cada caso.

1. Industria siderúrgica:

Se encuentran incluidas en este régimen las empresas técnicamente eficientes y económicamente rentables, que inicien el ciclo industrial partiendo de los minerales y combustibles y lo terminen con la producción de acero: fundidos, laminados y/o forjados y las que inicien el ciclo industrial con la elaboración de acero y lo terminen con la producción de aceros fundidos, laminados y/o forjados y las que cumplen solamente con la etapa de elaboración del arrabio y/o acero.

Estas empresas pueden gozar de los siguientes beneficios impositivos:

- 1°. Exención del pago de derechos aduaneros y recargos cambiarios, sobre las maquinarias, accesorios, repuestos, materias primas, materiales y productos que se importen con destino a sus plantas, siempre que dichos bienes no sean producidos por la industria nacional en cantidad, calidad y precios satisfactorios para la economía de la producción siderúrgica.
- 2°. A los efectos del pago al impuesto a los réditos y beneficios extraordinarios, las deducciones autorizadas por la ley de impuesto a los réditos por incremento a la capacidad productiva que llegan al 50% de lo invertido en maquinarias y al 10% de lo invertido en construcciones, se llevan para las industrias de ciclo completo, es decir de las que parten de los minerales y terminan en el acero a respectivamente 100% y 20% y a las semi-integradas a respectivamente 90% y 18%.
- 3°. A los efectos de los impuestos a los réditos y los beneficios extraordinarios, se autoriza una depreciación acelerada de los activos fijos que permite amortizar los dos tercios del valor de las inversiones, en la primera mitad de su vida útil.
- 4°. Las empresas de ciclo completo, están exentas del pago del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes durante el término de 5 años, en tanto que las semi-integradas gozarán de la facilidad de diferir el pago, durante el término de 5 años a cuyo vencimiento deberá ingresar el total diferido en un plazo de 5 años, en cuotas anuales iguales sin interés.
- 5°. Todas las empresas quedan exentas del impuesto de sellos sobre los contratos de sociedad y sus prórrogas, incluyendo las ampliaciones de capital y las emisiones de acciones durante el término de 5 años.
- 6°. Los intereses de debentures y los dividendos fijos de acciones preferidas que paguen estas empresas se encuentran exentas de impuesto a los réditos.
- 7°. Las sumas invertidas en suscripción de acciones de estas empresas, son deducibles para el impuesto a los réditos.

2. Industria petroquímica:

Se encuentran incluidas en este régimen las plantas petroquímicas que se instalen en

el país o amplíen las existentes y que inicien el ciclo productivo con petróleo o gas natural sus fracciones o destilados y produzcan preponderantemente hidrocarburos saturados olefinicos, diolefinicos, acetilénicos, nafténicos o aromáticos y/o azufre y/o hidrógeno. Las plantas petroquímicas que elaboren alguno o algunos de los siguientes productos: caucho sintético, negro de humo, fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, plásticos, resinas al fenol, polietileno, policloruro de vinilo, polipropileno, y poliestireno, podrán también acogerse a los beneficios de este régimen siempre que se integren en una sola empresa o en un conjunto económico, con las plantas básicas mencionadas más arriba, quedando excluidas del régimen, las plantas que tengan por objeto principal la elaboración de lubricantes o combustibles.

Los beneficios impositivos de los cuales gozarán estas empresas son los siguientes:

- 1°. Exención del pago de derechos aduaneros y de recargos cambiarios sobre las maquinarias, accesorios y repuestos que se importen con destino a las plantas a instalar o ampliar siempre que los aludidos bienes no sean producidos por la industria nacional en cantidad, calidad y precios satisfactorios.
- 2°. A los efectos del pago del impuesto a los réditos y beneficios extraordinarios se admite duplicar las deducciones que por incremento de la capacidad productiva admite la ley de impuesto a los réditos, es decir que podrán deducirse el 100% de lo invertido en maquinarias y el 20% de lo invertido en construcciones.
- 3°. Se admite la depreciación acelerada de los bienes, permitiendo que en la primera mitad de su vida útil se amorticen los dos tercios del valor de las inversiones.
- 4°. Estas empresas podrán diferir el pago del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes durante el término de 5 años, a cuyo vencimiento deberán ingresar el total diferido en 5 cuotas anuales y consecutivas sin interés.
- 5°. Se exime a estas empresas del pago del impuesto de sellos sobre los contratos de suministros de materias primas celebrados con organismos, entidades o empresas del Estado.
- 6°. Los intereses de los debentures y los dividendos fijos de acciones preferidas pagados por estas empresas no son computables a los efectos del impuesto a los réditos.
- 7°. Las sumas invertidas en suscribir acciones de estas empresas son deducibles a los efectos del impuesto a los réditos.

3. Supermercados:

Están incluidos en este régimen los establecimientos destinados a la venta de artículos alimenticios frescos y envasados y artículos de limpieza, higiene y menaje que tengan como mínimo una superficie de exposición para la venta al público, no inferior a 500 m², más 300 m² destinados a cámaras frigoríficas, depósitos y acondicionamientos de mercaderías o sea una superficie mínima total de 800 m²; que vendan en el mismo local como mínimo carne, aves, pescados, fiambres, productos lácteos, frutas, huevos, pan y otros productos alimenticios frescos envasados o no, conservas, artículos de limpieza, higiene y menaje; que todas sus secciones pertenezcan a un mismo propietario o empresa; que cuenten efectivamente con instalaciones frigoríficas en funcionamiento adecuadas para la conservación de los alimentos perecederos; que posean el régimen de ventas por auto-servicio y registren sus ventas por medios mecánicos y que cuenten en general con todas las instalaciones exigidas por las ordenanzas municipales en materia de higiene.

Las empresas que reúnan las condiciones aludidas, gozarán de los siguientes beneficios impositivos:

- 1°. Exención de recargos aduaneros y recargos cambiarios de las maquinarias y equipos no producidos en el país, destinados a la instalación y funcionamiento de supermercados.
- 2°. A los efectos del impuesto a los réditos y beneficios extraordinarios se admite la deducción en concepto de aumento de la capacidad productiva del 100% de las sumas invertidas en la construcción o adquisición de edificios, las instalaciones fijas para conservar por aplicación del frío productos perecederos y las maquinarias y elementos de transportes afectados a su explotación, es decir las deducciones por este concepto, autorizados por la ley de impuesto a los réditos, se elevan en el caso de las construcciones del 10% al 100%, se mantienen en el 100% de las instalaciones frigoríficas y se crea esa deducción también por el 100% para las demás maquinarias y elementos del transporte que en el régimen normal no gozaban de este beneficio.

4. Industria Celulósica:

Se encuentran incluidas en este régimen las empresas que instalen en el país plantas productoras de pastas celulósicas de fibras cortas o largas o plantas integrales que además completen el ciclo de producción anterior, con la fabricación de papeles de todo tipo y cartones, siempre que sean técnicamente eficientes y económicamente rentables.

Los beneficios que perciben estas empresas consisten en:

- 1°. Exención del pago de derechos aduaneros y recargos cambiarios sobre la maquinaria y equipos que importen.
- 2°. A los efectos del pago del impuesto a los réditos y beneficios extraordinarios, se admite la deducción en concepto de incremento de la capacidad productiva del doble de lo autorizado por el régimen normal, es decir que podrán deducir de su liquidación el 100% de las sumas invertidas en maquinarias y el 20% de las sumas invertidas en construcciones.
- 3°. Se admite a los efectos de los impuestos a los réditos y beneficios extraordinarios la amortización acelerada de los valores del activo fijo, admitiéndose depreciar los dos tercios del valor de las inversiones, en la primera mitad de su vida útil.
- 4°. Las empresas podrán diferir el pago del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, durante el término de 2 años a cuyo vencimiento deberán ingresar el total diferido en un plazo de 3 años, en cuotas iguales anuales y consecutivas sin interés.
- 5°. Los intereses de los debentures y los dividendos fijos de las acciones preferidas pagados por estas empresas no serán computables a los efectos del impuesto a los réditos.
- 6°. Las sumas invertidas en suscripción de acciones de estas empresas son deducibles a los efectos del impuesto a los réditos.

5. Promoción de la Patagonia:

Podrán gozar de los beneficios de este régimen las plantas industriales, químicas, petroquímicas de aluminio y otras metalúrgicas que realicen el ciclo industrial primario integrándose en una sola empresa o en un conjunto económico independiente, las pesqueras, y frigoríficos accesorios y la textil lanera, las industrias mineras de extracción y elaboración, excluido petróleo, gas y subproductos, las industrias de impregnación, duraminización, secado artificial y aglomeración de maderas, los astilleros y talleres de reparación de buques que sean técnicamente eficientes y económicamente rentables y que se instalen al sur del río Colorado y de su afluente el río Barrancas y en los departamentos del Puelén, Curacó, Lihuel-Calel y Caleu-Caleu de la provincia de La

Pampa, siempre que insuman energía y/o mano de obra y/o recursos naturales de la zona en una proporción preponderante con relación al costo de operación agregado en la zona, contribuyen a sustituir importaciones o aumentar exportaciones, y ofrezcan condiciones técnica-económicas favorables para su localización en la región que permitan asegurarles una coexistencia económica con centros elaboradores de productos análogos en otros lugares del país.

Los beneficios impositivos que puedan obtener estas empresas durante un lapso máximo de 10 años, consisten en la reducción o liberación total de los impuestos y gravámenes que se enumeran a continuación:

- 1°. Derechos aduaneros y recargos cambiarios sobre las maquinarias y equipos que importen.
- 2°. Impuesto a los réditos.
- 3°. Impuesto a los beneficios extraordinarios.
- 4°. Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.
- 5°. Impuesto de sellos sobre contratos de sociedad y sus prórrogas, incluyendo las ampliaciones de capital y la emisión de acciones.
- 6°. A los efectos de determinar el monto líquido imponible para la aplicación del impuesto a las ventas, podrán deducir el costo del transporte de los respectivos productos desde el centro productor hasta el lugar de entrega, siempre que este último esté ubicado fuera de la zona promovida.
- 7°. Los accionistas de las empresas comprendidas, podrán considerar sus aportes como activo de su propia explotación para la determinación del capital computable a los fines del pago de impuesto a los beneficios extraordinarios, debiendo sumarse los dividendos producidos por dichas acciones a los beneficios de explotación sujetos al pago del gravamen.
- 8°. Podrá considerarse individualmente a estas empresas, para gozar de los beneficios del régimen de exención de los intereses de debentures y dividendos fijos de acciones preferidas, que paguen y en el de deducción de las sumas invertidas en acciones emitidas por ellas.

6. Promoción del Norte Argentino:

Pueden gozar de este régimen las industrias mineras de extracción y elaboración, excluido petróleo y subproductos, las industrias de impregnación, duraminización, secado artificial de maderas, tableros aglomerados de maderas y fibra de bagazo, las industrias de extracción de ceras vegetales, la industrialización de legumbres, las industrias frigoríficas y las industrias metalúrgicas instaladas, que dupliquen en capacidad de producción como mínimo y a instalar que establezcan unidades industriales técnicas eficientes y económicamente rentables en las provincias de Catamarca, Jujuy, La Rioja, Salta, Santiago del Estero y Tucumán, la zona de las provincias de Chaco y Formosa comprendida al oeste de una línea recta imaginaria que atravesando las provincias citadas, pase por R. S. Peña y Paso del Tigre y los departamentos de 9 de Julio, Vera y Gral. Obligado, de la provincia de Santa Fe, Sobremonte, Río Seco, Tulumba, Ischilín, Totoral, Cruz del Eje, Punilla, Pinás, Pocho, San Alberto, y San Javier, de la provincia de Córdoba; Calingasta, Iglesias, Valle Fértil y Jáchal, de la provincia de San Juan.

Los beneficios impositivos que podrán recibir las empresas que se encuentran en las condiciones señaladas en el apartado anterior, pueden ser acordados por un término de hasta 10 años,

en forma total o parcial, de acuerdo a la siguiente enumeración:

- 1°. Exención del pago de derechos aduaneros y recargos cambiarios sobre las maquinarias y equipos que importen.
- 2°. Reducción de hasta el 50% de las sumas que correspondan abonar en concepto de impuestos a los réditos.
- 3°. A los efectos del pago de los impuestos a los Réditos y beneficios extraordinarios, se admitirá la deducción de concepto de incremento de la capacidad productiva del doble de los porcentajes que fija el régimen normal, es decir, que las explotaciones mineras podrán deducir el 100% de las sumas invertidas en todo tipo de construcciones y mejoras permanentes, el 200% de las sumas invertidas en maquinarias industriales y elementos de tracción, transporte, comunicación y generación de energía: las industrias frigoríficas el 200% de las sumas invertidas en instalaciones fijas y elementos de transporte para conservar por aplicación del frío productos perecederos y el 20% de lo invertido en construcciones, en tanto que las demás industrias, podrán deducir el 100% de lo invertido en maquinarias y el 20% de lo invertido en construcciones.
- 4°. Los accionistas de estas empresas podrán considerar el capital efectivamente integrado, que hubieran aportado con motivo de la aplicación e instalación de las plantas, como un activo de su propia explotación para la determinación de su capital computable a los fines del pago del impuesto a los beneficios extraordinarios, debiendo como consecuencia computar también los dividendos producidos por dichas acciones junto a los beneficios de explotación sujetos al pago del gravamen.
- 5°. Se admite la depreciación acelerada, permitiéndose que en la primera mitad del período de vida útil de las inversiones, se pueda amortizar los dos tercios de su valor.
- 6°. Queda diferido el pago del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes durante el término de 5 años, debiendo a su vencimiento ingresar el total diferido en un plazo de 5 años, en cuotas anuales iguales y consecutivas sin interés.
- 7°. Estas empresas quedan eximidas del impuesto nacional de sellos sobre los contratos de sociedad y sus prórrogas, incluyendo las ampliaciones de capital y la emisión de acciones.
- 8°. Puede, individualmente, declararse a estas empresas incluídas en el régimen que determina la no gravabilidad de los intereses de debentures y dividendos fijos de acciones preferidas que pagan.

7. Promoción de la Provincia de Corrientes:

Se encuentran incluídas en este régimen de fomento las industrias de impregnación, duraminización, secado artificial y tableros aglomerados de madera, la industrialización de legumbres, hortalizas y frutas (excluídas bebidas alcohólicas de cualquier graduación), las industrias frigoríficas y las industrias metalúrgicas instaladas que apliquen su producción como mínimo y las que instalen unidades industriales técnicamente eficientes y económicamente rentables en la provincia de Corrientes, con excepción de los departamentos de Ituzaingó, Santo Tomé, Esquina, Sauce, Curuzú Cuatiá y Monte Caseros. Los beneficios impositivos que se le pueden acordar a estas empresas son exactamente los mismos señalados para el régimen del Norte Argentino.

CAPITULO TERCERO

REGIMEN IMPOSITIVO PROVINCIAL

El régimen impositivo de las provincias, así como el nacional y municipal establecido como legislación local en la Capital Federal, es, como ya hemos advertido, bastante uniforme en todo el país, y está compuesto principalmente por los tributos que enumeramos a continuación:

A - IMPUESTOS INMOBILIARIOS

Estos gravámenes, como se desprende de su nombre, percuten en los propietarios de inmuebles, es decir, que inciden sobre las tierras productivas o no, y sobre los edificios productivos o de viviendas. Las tasas son en algunos casos proporcionales y en otros progresivas: la progresividad se aplica en algunos casos sobre cada inmueble y en otros sobre el conjunto de inmuebles que posee el sujeto dentro de la jurisdicción local, pero en ningún caso se tienen en cuenta, a los efectos de fijar la tasa promedio, los inmuebles que el contribuyente pueda tener en el resto del país ni mucho menos en el extranjero.

Las excepciones de estos gravámenes no son, desde el punto de vista de la producción, significativos, salvo el caso de las cooperativas.

B - IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Este tributo considera imponible la realización de una actividad económica lucrativa, es decir, que percute sobre el comercio, la industria, los servicios y las profesiones. Considera como base imponible, es decir, como medida proporcional, el impuesto a pagar, el monto de los ingresos brutos del contribuyente, correspondientes al año anterior al de tributación.

La característica más notable que posee, consiste en que establece alícuotas para determinadas actividades, pero este procedimiento por lo general no persigue propósitos discriminatorios de incentivo y castigo, ya que más bien se refiere a los casos en que la base imponible, es decir los ingresos brutos, es menor relativamente a las demás actividades, como puede ser el caso de la prestación de algunos servicios en los cuales por lo general para compensar la baja magnitud de los ingresos brutos, se establecen tasas mayores.

Sin embargo, es corriente que la legislación establezca trato preferente con bajas alícuotas para la actividad de venta o elaboración de productos alimenticios.

La exención más notable que contienen los impuestos a las actividades lucrativas, lo constituyen la actividad agropecuaria que salvo en algunos casos importantes como la provincia de Buenos Aires, se encuentra exenta. Además también se hallan exentas las cooperativas.

C - IMPUESTO DE SELLOS

Este tributo, uno de los más antiguos de nuestro país, recae generalmente sobre los actos jurídicos documentados, entre los cuales consideramos como más importantes, el que recae sobre la constitución de derechos reales sobre inmuebles, compra-venta, hipotecas, etc., que en general provee más de la mitad de la recaudación y los que recae sobre los contratos comerciales.

Existen numerosas exenciones pero por lo común no son significativas.

D - IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

Este tributo recae sobre las herencias y donaciones en oportunidad de ser efectuadas. Dada esta característica y el hecho de que las acciones de empresas se encuentran exentas por estar sujetas al impuesto nacional sustitutivo, puede considerarse que la incidencia en el proceso productivo es reducida y por lo tanto que su interés a nuestros efectos es escaso.

E - REGIMEN DE PROMOCION INDUSTRIAL

La mayor parte de las provincias tienen establecido un régimen de promoción industrial especialmente a través de exenciones impositivas. La exención comúnmente incluye los impuestos inmobiliarios, los impuestos a las actividades lucrativas y en algunos casos los impuestos de sellos. El plazo por el cual se acuerda el beneficio, es muy variable pero por lo común es de diez a quince años, llegando en algunos casos especiales a veinte. Existen dos tipos fundamentales de regímenes, funcionando ambos sobre la base de decretos específicos para cada caso.

- a) La exención se acuerda sólo a las industrias que elaboren un producto "nuevo", entendiéndose por tal, aquél que no haya sido elaborado anteriormente. Las empresas que se instalen con posterioridad a la primera para fabricar el mismo producto, goza de un término de exención reducido al que le falte a ésta para completar su período. El sistema está estructurado de tal modo que resulta posible presentarse a solicitar los beneficios, aun varios años después de haber iniciado sus actividades.
- b) Se concede la exención a todas las empresas que se instalen a partir de una fecha dada, sin hacer hincapié alguno en la novedad del producto. En ninguno de los casos se discriminan en cuanto al tipo de industria o el lugar en que se instala, como ocurre con el régimen nacional.

CAPITULO CUARTO

CONCLUSIONES

Las disposiciones comentadas, tanto en el orden nacional como provincial, muestran una pronunciada tendencia a favorecer la industria. Las provincias fomentan, algunas masivamente, la actividad manufacturera, otras sólo la "novedad". La Nación, más racionalmente apoya determinadas actividades básicas, algunas de ellas a condición de que se establezcan en determinadas regiones, cuando lo hace a través de concesiones específicas, pero cuando el alivio de la presión tributaria es automática como ocurre especialmente en la reducción de la obligación impositiva en razón del incremento de la capacidad productiva, la discriminación es menos clara ya que apoya toda la industria. Sin embargo, la actividad agropecuaria recibe también beneficios, aunque en forma menos explícita. Los privilegios que recibe este grupo de actividades económicas, son cuantitativamente menores en cada caso, pero abarcan un número mayor de contribuyentes.

Las provincias por una parte, si bien no acuerdan a actividades agropecuarias exención de la magnitud de las leyes de promoción industrial, en cambio las mantienen en la mayor parte de los casos exentas del impuesto a las actividades lucrativas. La Nación, por otro lado, si bien en la esfera de los incrementos de la capacidad productiva, acuerda la posibilidad de efectuar importantes deducciones, similares a las industriales; en cambio, no posee para la agricultura y la ganadería, ningún régimen específico de promoción. No obstante, reciben una importante ventaja a través de la exención total del impuesto a las ventas, justificada por razones de carácter social y que se extiende a las etapas posteriores de comercialización e industrialización cuando se trata de productos alimenticios, con excepción de la exportación.

En resumen, si bien no puede afirmarse que ambos sistemas tributarios estén definitivamente orientados en el mismo sentido, tampoco pueden señalarse contradicciones fundamentales. El régimen nacional muestra una clara tendencia a particularizar más las actividades objeto de exención que las provincias, lo cual, considerando la mayor importancia cuantitativa de aquél, hacen indiscutible su primacía, sobre todo teniendo en cuenta que no tienen obstáculos importantes.

CAPITULO QUINTO

PROPOSICIONES

Hemos analizado los regímenes impositivos nacional y provinciales, desde el punto de vista de su campo de imposición. Luego, dado que las características disímiles de ambos regímenes impiden un paralelo estrecho, hemos llegado a la conclusión de que si bien no existe una colaboración de ambos sistemas en el apoyo y en el castigo de las diferentes actividades económicas, tampoco puede hablarse de que se hallen en oposición. Sin embargo, si se desea que el régimen impositivo colabore en el proceso de desarrollo, no bastará con la ausencia de oposición, será preciso que exista coordinación. Ello se logrará, solamente, con una adecuada integración de ambos sistemas, lo que es posible obtener a partir del sistema de cuotas suplementarias que hemos analizado someramente en el capítulo anterior y que aquí profundizaremos.

Sin lugar a dudas, el país donde ha tenido el mayor desarrollo este procedimiento es Suecia (1). Este país, de estructura unitaria, tiene, sin embargo, tres niveles de administración: el nacional, los condados y las comunas. El gobierno nacional percibe todos los tipos de gravámenes, incluso el impuesto a los réditos, en tanto que los condados y las comunas obtienen casi todos sus ingresos, (98%), del impuesto a los réditos que imponen, además del nacional.

El estatuto fundamental del impuesto a los réditos local es dictado por la Nación, en tanto que los gobiernos locales sólo establecen las tasas y el destino de la recaudación. Las tasas nacionales son progresivas para las personas físicas y proporcionales para las sociedades de capital, en tanto que las locales son proporcionales en todos los casos y fluctúan entre el 13% y el 15%. Existen algunas diferencias entre el impuesto a los réditos nacional y los locales. Los locales tienen las siguientes características diferenciales: a) Las pérdidas de una jurisdicción no pueden ser deducidas en otras; b) Cierta renta presunta de la propiedad, es agregada al rédito para propósitos locales, pero no para el nacional. El objeto de este hecho consiste en reemplazar el impuesto inmobiliario que no existe en Suecia; c) Los impuestos locales son deducibles para el nacional, pero ni el local ni el nacional es deducible para aquél. En ningún caso se admiten créditos contra una jurisdicción como computables en otra. Estas diferencias, sin embargo, como otras de menor importancia, no menoscaban el hecho de que la integración impositiva en Suecia es casi completa. Un problema especial, vinculado al impuesto local, presumiblemente inherente a su naturaleza, está constituido por la atribución a cada condado o comuna del rédito según su procedencia. Existen reglas especiales que gobiernan, por ejemplo, la distribución de la materia imponible en el caso de empresas con establecimientos en más de una comuna. Como regla general, el impuesto local sólo puede

(1) Harvard Law School - Taxation in Sweden - pp. 14 - 49 - 65 - 79 - 229 - 519 - 578 - Boston, 1959.

ser aplicado a una empresa si tiene una propiedad o un establecimiento permanente en dicha comuna o condado. El 5% corresponde como mínimo al lugar del establecimiento principal, pero puede aumentar según la circunstancia, siendo por lo general, en la práctica, de alrededor del 10%. El resto se distribuye sobre bases razonables más bien gruesas; entre las demás jurisdicciones donde la empresa tiene un establecimiento permanente. En la determinación de esta última distribución, se tiene en cuenta la producción de mercaderías, las ventas totales, el número de empleados y obreros en cada comuna, además de otras circunstancias que puedan servir como base para la determinación del rédito y que puedan ser consideradas como índice. Existe una corte de apelación intercomunal cuya jurisdicción consiste en los conflictos que se produzcan con motivo de la distribución de los réditos entre las distintas comunas.

Lo esencial del sistema consiste en que el estatuto general de los impuestos locales es dictado por la Nación y no difiere sustancialmente el propio impuesto nacional y en que la administración del tributo se halla totalmente centralizada. Los contribuyentes presentan una sola declaración jurada, son fiscalizados una sola vez, tienen un solo procedimiento administrativo y una sola repartición recaudadora.

Como puede observarse, el sistema sueco tiene apreciables ventajas en lo que se refiere a las economías en el costo de administración de los tributos y a la coordinación de la política tributaria. Un régimen como el enunciado, ampliado y modificado todo lo que fuera menester, tendría excelentes posibilidades en nuestro país. Su adopción requeriría -dado nuestro régimen federal de gobierno- el procedimiento de las leyes-convenio, con los adecuados recaudos para conservar la ingerencia provincial en la formulación de la política fiscal.

No cabe duda que un sistema de cuotas suplementarias, implicaría de hecho, la superposición de los gravámenes entre la Nación y las provincias, lo que seguramente lo haría blanco de ataques, por cuanto en nuestro país este hecho es generalmente considerado un inconveniente importante del sistema fiscal, pero juzgamos que sus ventajas son tan claras, que valdría la pena intentar la superación de tal prejuicio. A nuestro juicio, resulta evidente que considerar la superposición entre estados de distinto nivel por sí misma como un defecto del sistema tributario, no resiste el menor análisis. Bastará un solo ejemplo para demostrar nuestro punto de vista. En época reciente fue aumentada la tasa general del impuesto a las ventas. Si en lugar de ello se hubiese disminuido la participación provincial en la medida necesaria y se hubiera admitido la imposición de una alícuota suplementaria equivalente a las provincias, el resultado -si prescindimos de la consideración de una serie de problemas administrativos- hubiese sido el mismo. Sin embargo, en este último caso, se diría que hay superposición. Existe, por otra parte, en la legislación argentina, un importante antecedente en materia de superposición deliberada. Se trata del Decreto-Ley 505/58, que, luego de gravar los combustibles líquidos, admite expresamente que las provincias también los gravan.

La implantación de un régimen de esta naturaleza, exigiría como es natural, un proceso gradual.