

ESTUDOS ESPECIAIS

2

Consideraciones sobre el
impuesto al patrimonio
de las empresas.

Oscar Parreño



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

ESCOLA INTERAMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Consideraciones sobre el
impuesto al patrimonio
de las empresas.

Oscar Parreño

El autor es Jefe de la División
Técnica del Departamento de Ca-
pacitación de la Dirección Gene-
ral Impositiva de Argentina.

Trabajo presentado como partici-
pante del Curso de Política y
Administración Tributaria de
1967

Río de Janeiro,
enero 1971.

circulación restringida

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Presidente - Luiz Simões Lopes

Diretor-Executivo - Alim Pedro

CONSELHO DIRETOR

Presidente - Luiz Simões Lopes

Vice-Presidente - Eugênio Gudim

MEMBROS - Alberto Sá Souza de Brito Pereira, Carlos Medeiros Silva, João Carlos Vital, Jorge Oscar de Mello Flôres, José Joaquim de Sá Freire Alvim e Rubens d'Almeida Horta Pôrto.

CONSELHO CURADOR

Presidente - Maurício Nabuco

Vice-Presidente - Alberto Pires Amarante

MEMBROS - Alzira Vargas do Amaral Peixoto, Antônio Garcia de Miranda Netto, Antônio Ribeiro França Filho, Apolônio Jorge de Faria Salles, Ary Frederico Tôrres, Asterio Dardeau Vieira, Carlos Alberto de Carvalho Pinto, Celso Timponi, César Reis de Cantanhede e Almeida, Francisco Montojos, Heitor Campello Duarte, Henrique Domingos Ribeiro Barbosa, Joaquim Bertino de Moraes Carvalho, José de Nazaré Teixeira Dias, Mário Paulo de Brito, Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira, Paulo de Tarso Leal, Rafael da Silva Xavier e Theodoro Arthou.

ESCOLA INTERAMERICA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Diretor

Athyr Guimarães

Coordenador de Ensino
Eduro Feliciano Alves

Coordenador de Pesquisa
Breno Genari

CORPO DOCENTE

Breno Genari
Carlos Augusto Callou
Carlos Lessa
Durval Ferreira de Abreu
Francisco Oswaldo Dornelles
Moysés Jacob Lilenbaum
Norberto Luis Capurro
Reynaldo Barros
Teodosio Ibarrola Coronel

SECRETARIO

Carlos Augusto Pires

Série de Estudos Especiais

O presente trabalho é parte de uma série de publicações contínuas da Escola Interamericana de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas, e elaboradas pelos membros permanentes ou temporários de seu corpo docente, bem como pelos participantes de seus cursos e apresentados como trabalhos de estágio. Estas publicações têm três objetivos principais: (a) servir como informação didática complementar para seus cursos básicos, (b) para utilização por parte de organizações e centros de estudo e/ou pesquisa com interesse nestas áreas, e (c) para envio aos ex-alunos de seus cursos, como leitura de atualização ou complementação do curso.

Os estudos prendem-se a quatro áreas principais: Administração para o Desenvolvimento, Política e Administração Tributária, Política e Administração Aduaneira e Administração de Projetos, que constituem os cursos básicos ministrados pela Escola. É importante notar que não se trata de trabalho definitivo, salvo exceções. São primeiras abordagens do tema, muitas vezes em carácter preliminar, como um estágio que antecede uma eventual ampliação para fins de publicação como monografia ou livro.

Os trabalhos são reproduzidos na língua original em que foi escrito; sejam espanhol ou português, e constituem esforços originais. Sua reprodução - a não ser pequenos trechos para citação em trabalhos académicos - é vetada, sem a prévia autorização da Direção Escola. Por outro lado, os conceitos emitidos nesta série não refletem necessariamente a posição da Escola com relação ao problema tratado, e sim a do autor ou autores.

Exemplares desta série, ou números adicionais do presente trabalho, poderão ser obtidos através de solicitação escrita à Direção da Escola Interamericana de Administração Pública. - Praia de Botafogo, 190 - Rio de Janeiro - Caixa Postal 21.120.

Títulos já Publicados

- nº 1 Estudo dos Regimes do Trânsito Aduaneiro,
Admissão Temporária e Exportação Temporária.

SUMARIO

0 - PREFACIO

1 - Características del Impuesto al Patrimonio de las Empresas. Su Clasificación en el ámbito de los impuestos al patrimonio.

2 - Justificación y fundamentos socioeconómicos. Origen. "Capital Levy". Sustitutivo.

2.1 - Principio de equidad.

2.2 - Productividad.

2.3 - Principio "Productivista".

2.4 - Elasticidad.

2.5 - Progresividad.

2.6 - Materia imponible.

2.7 - Sujeto pasivo.

2.7.1 - Empresas comerciales.

2.7.2 - Entidades civiles.

2.7.3 - Otras formas de asociación de personas o capitales

3 - Efectos socioeconómicos del Impuesto al Patrimonio de las Empresas

3.1 - Traslación

3.2 - Como factor en la redistribución de la riqueza.

3.3 - En la formación del ahorro y la inversión.

3.4 - Efecto Inflacionario.

3.5 - Cómo factor estimulante de la forma societaria de capital.

3.6 - Efecto sobre el impuesto a la herencia.

4 - Administración del impuesto al patrimonio de las empresas

4.1 - Aceptación y alcance.

4.2 - Valuación del capital.

4.3 - Alícuotas.

4.4 - Evasión

4.5 - Interdependencia con el impuesto a la renta.

5 - Legislación Argentina. Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

5.1 - Fundamentos y causas que determinaron la creación del impuesto.

5.2 - Antecedentes del impuesto.

5.3 - Legislación argentina. La ley Nº 14.060 y sus modificaciones posteriores.

5.3.1 - Vigencia.

5.3.2 - Ambito de aplicación.

5.4 - Sujetos del impuesto.

5.4.1 - Sociedades de Capital

5.4.2 - Empresas unipersonales y sociedades de personas.

5.4.3 - Personas físicas

5.5 - Materia imponible

5.5.1 - Balance impositivo

5.5.2 - Activo computable

5.5.2.1 - Rubros excluidos

5.5.2.2 - Ajustes de valuación

5.5.2.3 - Inversiones que se eliminan

5.5.3 - Determinación del pasivo

- 5.5.3.1 Prorrateso del pasivo.
- 5.5.4 - Capital gravable.
- 5.5.5 - Deducciones y exenciones.
- 5.5.6 - Capital líquido gravado.
- 5.5.7 - Variaciones del capital.
- 5.5.8 - Materia imponible para las personas físicas
- 5.6 - Efectos sobre el impuesto a la transmisión gratuita de bienes.
- 5.7 - Alícuota del gravamen.
- 5.8 - Administración del impuesto.
- 5.8.1 - Forma de liquidación.
- 5.8.2 - Vencimiento del impuesto.
- 5.8.3 - Pago del tributo
- 5.8.4 - Anticipos a cuenta.
- 5.8.5 - Régimen de distribución.

6 - CONCLUSIONES.

Anexo: Legislación comparada.

- A) Uruguay
- B) Ecuador
- C) Colombia
- D) Estados Unidos de Norteamérica
- E) Italia
- F) India
- G) Francia

No presente trabalho o Dr. Oscar Parreño examina alguns aspectos do imposto sobre o patrimônio e analisa a legislação argentina sobre o imposto ao Patrimônio das Empresas, comparando-a com a existente no Uruguay, Equador, Colômbia, Estados Unidos, Itália, Índia e França, relativas a impostos de igual espécie.

Esta forma de tributação, objeto de grandes discussões no campo teórico, tem sido adotado por grande número de países, que escolhem este tipo de imposto para gravar certas exteriorizações do patrimônio, por eles considerada como demonstrativas de capacidade contributiva.

Este fato ocorre também na América Latina e que nos aconselha a promover uma avaliação objetiva desta forma de tributação, partindo sempre do pressuposto, como aliás indica o autor, que para a sua correta avaliação é necessário considerar que "todo imposto deve ser estudado dentro do contexto político, social, econômico, cultural, próprio do Estado que o adota ou pretende implantá-lo".

Realmente, qualquer tributo, ainda que cientificamente válido e mesmo que a experiência prática em vários casos particulares haja sido positiva, não adquire validade se não se verifica o grau de eficiência que possui como instrumento de uma política pré-determinada.

No primeiro capítulo do trabalho o autor desenvolve um estudo de princípios impositivos básicos - equidade, produtividade, elasticidade, progressividade - analisando o imposto sobre o patrimônio das empresas à luz destes princípios.

Nos capítulos 3 e 4 examina alguns aspectos econômicos do imposto - transação, efeitos na distribuição da riqueza e na formação da poupança, efeitos inflacionários - e alguns problemas relacionados com a sua administração.

No capítulo V, o autor discorre sobre a legislação do imposto sobre o patrimônio das empresas na Argentina, indicando os elementos básicos deste imposto - base de cálculo, contribuintes, Fato Gerador, alíquotas. Ainda neste mesmo capítulo o autor examina problemas vinculados à administração do imposto na Argentina.

No final do trabalho o autor desenvolve sob a forma de anexo, um estudo comparado da legislação existente em vários países relativa ao imposto sobre o patrimônio.

O presente estudo quer pela sua amplitude, quer pela sua originalidade e seriedade com que trata o tema, constitui um importante elemento de análise para todos aqueles que se interessam pelos problemas tributários dos países da América Latina e que desejam conhecer as experiências impositivas realizadas por cada um deles.

1 - CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, SU CLASIFICACIÓN EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS AL PATRIMONIO.

Desde las antiguas capitaciones hasta el moderno impuesto global sobre el patrimonio neto de las personas físicas, esta forma de tributación ha sido usada con mayor o menor fortuna, con mayor o menor aceptación, en todas las épocas. Estos gravámenes sufrieron un proceso de deterioro en el concepto doctrinario hasta que, en los últimos años, algunos de ellos fueron rehabilitados como formas adecuadas de tributación, aunque se admite que adolecen de serias limitaciones, como se verá más adelante, que los restan posibilidades amplias, por lo que, a lo sumo, se los asigna un papel complementario de otros tributos.

Podemos distinguir algunas formas o criterios en la utilización de los gravámenes al patrimonio; según el momento de la tributación encontramos impuestos que se aplican por única vez e en forma esporádica, sea por muerte del causante, sea por transferencia que efectúa el dueño de los bienes a título gratuito u oneroso, sea por hechos extraordinarios ajenos a su voluntad, tales como guerras, graves alteraciones en la economía de la nación y otros. Como ejemplo tenemos los impuestos a la herencia y donaciones, de sellos o timbre, a las ganancias extraordinarias de capital, etc. Pueden afectar todo el patrimonio del causante, una parte del mismo o sólo los bienes de determinado tipo. De acuerdo con el mismo criterio tenemos los impuestos de tracto sucesivo que gravan en forma periódica, generalmente anual, la tenencia de bienes, como ser el impuesto global al patrimonio neto de las personas físicas, el gravamen al patrimonio líquido de las empresas o sustitutivo del de herencias, inmobiliario/ o predial, urbano y/o rural, sobre automotores, sobre aparatos de televisión, etc.

Si nos atenemos al hecho imponible, hallamos que algunos impuestos gravan la tenencia de bienes, generalmente en forma ordinaria o periódica, y en cambio, otros tributan la transferencia a cualquier título de los bienes, siempre en forma extraordinario o periódica.

Observándose el sujeto pasivo, vemos que existen gravámenes al patrimonio que poseen características de reales, pues afectan el bien sin tener en cuenta la capacidad contributiva del propietario. La gran mayoría resulta intermedia, pues los impuestos de este grupo intentan tomar en consideración elementos personales, tales como la posesión de varios bienes de un mismo tipo por parte de un solo propietario, lo que se refleja en algunos casos, en la progresividad de la tasa; puede citarse como ejemplo, el impuesto inmobiliario adicional de la Provincia de Buenos Aires en Argentina, que posee escalas progresivas y se aplica

sobre todos los inmuebles de un mismo contribuyente. Por último, tenemos el tipo de impuesto al patrimonio altamente personalizado que afecta toda la riqueza neta de cada persona física con alícuotas progresivas y que actúa como complemento del impuesto a la renta y a veces, como en algún cantón suizo, como sucedáneo de aquél.

Consecuentemente, el tributo que nos interesa, al patrimonio neto de las empresas, puede ser clasificado como ordinario o periódico, pues aunque a veces nace como consecuencia de algún hecho extraordinario, pocas veces desaparece con éste. Su hecho imponible está dado por la tenencia del capital. No puede ser clasificado como real ni como personal, pues si bien no toma en cuenta a las personas físicas propietarias de la empresa, tampoco proscribiendo de considerar ciertos elementos de personalidad.

2 - JUSTIFICACIÓN Y FUNDAMENTOS SOCIECONÓMICOS. ORIGEN "CAPITAL LEVY" SUSTITUTIVO

Generalmente este impuesto al patrimonio de las empresas reconoce dos orígenes, como tributo extraordinario destinado a corregir graves alteraciones económicas, siendo conocido en este caso como "capital levy" o impuesto al capital, y como gravamen "sustitutivo" del impuesto a la herencia.

Los impuestos extraordinarios al capital se aplican inicialmente o exclusivamente a las empresas, coexistiendo a veces con tributos similares a las personas físicas. Luego de superado el factor desencadenante suelen desaparecer los segundos subsistiendo el gravamen a las empresas. Entre otros fines perseguidos por la implantación de estos impuestos está el de absorber excesivas ganancias de tiempo de guerra para lo cual puede ser complementado con un impuesto a las superrentas o beneficios extraordinarios. Es innegable que también se persigue crear una fuente de abundantes recursos fiscales para que el Gobierno pueda hacer frente a gastos extraordinarios de guerra e similares. En el sentido económico intenta constituir un fuerte freno a procesos inflacionarios crecientes, pero la circunstancia de que el gasto público esté dirigido precisamente al consumo, suele acelerar todavía a el proceso de inflación, de suerte que aunque el impuesto tiende a restaurar el equilibrio, resulta impotente para ello. Un caso particular es el "capital levy" propuesto por Pigou en Gran Bretaña al concluir la Primera Guerra y que no prosperó. El mismo tenía por objeto amortizar la abultada deuda interna originada en el conflicto bélico; además no debía incidir sobre todo el capital, sino sólo sobre los incrementos habidos durante la guerra.¹

¹
ILERSIC, A. R. Government finance and fiscal policy in post war Britain, London, 1955.

La implantación del impuesto al capital persigue también una suerte de control automático y recíproco con el impuesto a los beneficios extraordinarios, ya que estos últimos gravan los rendimientos superiores a un determinado porcentaje del capital de la empresa y todo intento de abultar el capital a fin de pagar menos impuesto a las superutilidades, redundará en un mayor impuesto al patrimonio y viceversa.

Uruguay creó un impuesto de este tipo con carácter excepcional para regir sólo durante el año 1964, prorrogado luego por tres años más. Chile aplicó un gravamen de capital bastante personalizado, de carácter complementario con el impuesto a la renta, para hacer frente a una emergencia nacional provocada por terremotos. Argentina aplicó en 1966 un "capital levy" restringido a los automotores y en 1967 otro limitado a los inmuebles, ambos formando parte de un plan destinado a reducir la inflación.

El impuesto al patrimonio líquido de las empresas como "sustitutivo" del impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes nace como respuesta a la evasión de este último. Es un fenómeno bien observado que muchas personas físicas suelen constituir sociedades de capital, cuyo dominio retienen, donde vuelcan todos sus bienes transfiriendo luego a sus herederos las respectivas acciones al portador, eludiendo de este forma, el impuesto a la herencia, ya que al producirse su fallecimiento no poseen legalmente bienes gravables y sus herederos ya se hallan en posesión de los títulos de dominio sobre la porción del capital societario que los corresponde, sin haber tributado generalmente gravamen alguno, por la "traditio manual" que caracteriza a las acciones al portador.

Dicha transformación jurídica se ve alentada además, cuando la alícueta media progresiva que recae sobre las rentas del causante resulta superior a la tasa proporcional o progresiva media que grava a las sociedades de capital, lo que significa una evasión legal o elusión del impuesto a la renta.

Puede existir otro aliciente, también referido a la evasión de aquel tributo. En las legislaciones que gravan los dividendos de las sociedades de capital en cabeza de ésta y no de los accionistas, suele desprenderse el control de los valores mobiliarios en poder de los segundos, estableciéndose un régimen denominado de "anonimato" perfecto de las acciones. En tales circunstancias resulta atractivo invertir en acciones al portador el producto del impuesto a la renta evadido en otras áreas (capital negro), el cual quedará así a cubierto de la curiosidad del Fisco y sólo su producido futuro habrá de tributar el impuesto a la renta.

Todos o algunos de esos hechos llevan a los Gobiernos a tratar de sustituir el impuesto a la herencia mediante un gravamen sobre el capital accionario de las sociedades anónimas, en forma directa, o más refinadamente sobre el patrimonio líquido de las sociedades de capital. Búscase de esa manera, "sustituir" para el Fisco los ingresos perdidos en el área del impuesto a la herencia, a la vez que compensar en parte la diferencia entre la alícuota media, proporcional o progresiva, del impuesto

sobre los rendimientos de las sociedades de capital y la tasa media progresiva del impuesto a la renta de las personas físicas. También se persigue la finalidad de establecer un mejor control sobre el patrimonio de los contribuyentes del impuesto a la renta, en las legislaciones adheridas a la teoría del balance, aunque no es nada frecuente que la misma se aplique a personas jurídicas.

Un caso interesante lo constituye el impuesto denominado, de "manos muertas" aplicado en Italia. Cuando las personas morales ("provincias, municipios, establecimientos eclesíasticos, instituciones de instrucción y beneficencia") entran en posesión de un patrimonio ya no se deshacen de él por la muerte, ya que no están sujetas a ese hecho como las personas físicas, señala Einaudi. "Estos patrimonios, dice el mismo autor, no soportarían en lo sucesivo el impuesto sucesorio por la índole perenne de sus propietarios, quienes al igual que la mano del muerto, aferrados a alguna cosa, no la sueltan ya debido a la rigidez cadavérica. Tales bienes se encontrarían en una situación de privilegio frente a los bienes poseídos por las personas físicas, y para establecer el equilibrio se someten a un tributo compensador, que es cabalmente el impuesto de manos muertas". Si bien la disolución de las personas jurídicas pueden ser asimilada a la muerte de las personas físicas, el patrimonio para generalmente a otras personas morales a el mismo Estado sin tributar el impuesto a la herencia, por lo que el criterio de Einaudi mantiene su validez.

El impuesto a la herencia, además, si bien supone cierta regularidad que ha sido estudiada por varios autores, entre ellos el mismo Einaudi, no reviste la misma certeza que el impuesto periódico al patrimonio a los efectos del cálculo del presupuesto, por lo cual los Gobiernos / suelen preferir el segundo de ellos.

Por último, cabe la posibilidad de que el impuesto al patrimonio se implante en parte como "sustitutivo" y en parte como "capital levy" resultando aplicables entonces, en forma concomitante, las observaciones efectuadas para cada modalidad.

2.1 - Principio de equidad

El impuesto al patrimonio de las empresas no responde a ningún concepto de equidad tributaria, por su trasladabilidad cuando ella es general, como también por su carácter discriminatorio de los pasivos. Cualquier intento de aproximación debe realizarse por la vía del beneficio social más que de la capacidad contributiva.

2.2 - Productividad

La productividad fiscal de este tipo de impuesto varía según su origen. Cuando aparece como "capital levy" es de gran rendimiento fiscal, pues su misma implantación se debe a los grandes necesidades de

2

EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda pública...

recursos por parte del Gobierno, siendo sus tasas elevadas y, por otra parte, las mismas causas que dan origen al gravamen provocan un acelerado proceso de capitalización de las empresas.

En cambio, cuando se establece en sustitución del impuesto a la herencia su productividad para el Gobierno es escasa, pues la conversión de las alícuotas se realiza de forma tal que permitan mantener un nivel equivalente de recursos tributarios y, siendo escaso el rendimiento del gravamen subrogado por perseguir fines sociales antes que fiscales, esa limitación se transmite al impuesto subrogatorio.

Es importante destacar que la capacidad de este tributo para generar elevados recursos fiscales constituye una de sus mayores ventajas y atenúa muchos de los aspectos negativos que lo caracterizan, siempre que dichos recursos se destinen a inversión, pues de lo contrario o cuando su rendimiento es escaso, se agravan sus características regresivas. Sobre este aspecto fundamental volveremos más adelante.

2.3 - Principio "Productividad"

Los tratadistas italianos, especialmente Einaudi³, suelen juzgar los impuestos según el principio que denominan "productivista", es decir según el incentivo que signifiquen para la productividad interna de la empresa, estimulando a los contribuyentes que poseen capitales productivos y desalentando o penalizando a quienes mantienen bienes de rentabilidad baja o nula.

En un primer examen el tributo en cuestión no cumple dicho principio, pues ejerce un efecto negativo sobre la productividad en razón de su trasladabilidad. Sin embargo, su aplicación restringida a las sociedades anónimas actúa quíga, como incentivo para el incremento de la productividad de éstas, ya que la competencia, si ésta existe en grado razonable de las otras entidades comerciales no alcanzadas, los impide trasladar el gravamen, obligándoles en cambio, a comprimir sus costos para absorber el impuesto.

En ese supuesto sería un tributo "productivista" para las sociedades anónimas, aunque no para las restantes empresas comerciales que no se verían influidas por los efectos del gravamen. Por otra parte, puede resultar intensamente discriminatorio en perjuicio de las empresas marginales que, a veces poseen un elevado interés económico social aun con baja productividad interna.

2.4 - Elasticidad - Precio

En economías prósperas o inflacionarias, los valores históricos de los bienes que componen el patrimonio tienden a quedar retrasados con relación a los precios de mercado, resultante el impuesto impoten-

3

EINAUDI, L. La tierra y el impuesto...

te para absorber los incrementos monetarios en poder de las empresas. Los intentos de corrección que efectúa el Gobierno siempre son insuficientes, para la adecuada valoración de los bienes. A la inversa, en épocas de depresión, el tributo al patrimonio tiende a absorber una porción mayor de los recursos monetarios de las empresas acentuando su estancamiento.

Cabe por supuesto, la posibilidad de que se efectuen correcciones rápidas y realistas de las alícuotas y de los valores del capital por parte del Gobierno, pero ello es poco común. Se suelen intentar, revalúos de capital, pero ellos generalmente afectan sólo el activo, suelen ser poco frecuentes y realistas y por otra parte, originan serios desajustes en la recaudación de otros impuestos, sobre todo cuando no existe el contrapeso del gravamen a las superutilidades. En cuanto a las alícuotas, la inflexibilidad de los regímenes legales imposibilita a los Gobiernos a adecuarlas rápidamente, ni tampoco suelen existir marcadas intensiones en esa dirección.

Se puede decir entonces, que este impuesto es de baja elasticidad, pero aún así es más flexible que el impuesto al patrimonio de las personas físicas, pues los balances de las sociedades reflejan en alguna forma las variaciones de precios, lo que no ocurre con los patrimonios individuales.

2.5 - Progresividad

Las tasas progresiva casi no existen en la práctica ni se justifican teóricamente con respecto a este tipo de impuesto por la misma razón que no sería compatible con el impuesto a la renta de las sociedades de capital, esto es por la impersonalidad del sujeto tributario. Existen teorías, cuyo análisis excede nuestro propósito, que sostienen que si la alícuota progresiva está dirigida a absorber una porción de renta concordante con la capacidad contributiva a las personas, la cual se supo- rior no sería valedero con respecto a las sociedades de capital por interpretarse que las mismas no son innididas sino que revistan el carácter de intermediarias al transferir su renta a los accionistas. Siendo ello así para el impuesto a la renta, con mayor razón lo será para el impuesto al patrimonio de las empresas, por su gran trasladabilidad, aún en el caso de empresas extranjeras.

Sin embargo, sostiene Jarach⁴ que en cierto modo el impuesto al patrimonio es siempre progresivo, aunque su alícuota sea proporcional, por aplicación de la ley de Bonini⁵ quien afirma que la correlación, entre la distribución de las rentas y la distribución de los patrimonios sigue una relación fundamental por la cual las primeras crecen en una progresión geométrica de 2, mientras que los patrimonios respectivos crecen en razón geométrica de 3.

4

JARACH, Dino. Impuestos sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones. In: ANALES de la Conferencia tributaria de Santiago de Chile, 1962p.301.

55

BENINI, R. Principi di statistica metodologia. Cf. Jarach op. cit.

Por otra parte, la amplitud de base del gravamen abarcando a todas las empresas comerciales de manera tal que imposibilitase el traslado al consumidor, dentro de las lógicas limitaciones del mercado, permitiría aplicar tasas progresivas a las empresas unipersonales y sociedades de personas, ya que para éstas no sería válido el criterio que fundamenta la proporcionalidad de la tasa para las sociedades de capital.

2.6 - Materia Imponible

Algunas legislaciones, dependiendo de las formas jurídicas vigentes con respecto a las sociedades de capital, adoptan como base imponible el capital legal, el suscrito o el integrado o pagado. Otras hacen recaer el tributo sobre el valor de las acciones emitidas con la pretensión de alcanzar la riqueza personal de los accionistas, como sería en cierta forma el caso italiano.

Otro criterio consiste en gravar el capital integrado o aportado efectivamente por los componentes, incluyendo las utilidades reinvertidas o no distribuidas, más las reservas libres, es decir aquellas que no destinan a cubrir cargos.

El mismo objeto puede ser alcanzado utilizando la técnica contable de el balance comercial. Partiendo de las cifras del activo de cierre de ejercicio y restando el pasivo, obtendríamos el capital líquido gravable. Ciertos ajustes deben ser efectuados para compatibilizar los conceptos contables aproximándolos a la realidad económica. La diferencia entre el activo y el pasivo constituye una base bastante elaborada para este tipo de impuesto.

Hemos mencionado formas o criterio de tributar el capital estático de la entidad calculado en un momento determinado, con abstracción de sus variaciones operadas en el período. Otro criterio podría fundarse en la tributación del capital dinámico utilizado por el sujeto pasivo en el período. La técnica a usar podría ser un promedio simple entre el capital inicial y el final del ejercicio; otra técnica más desarrollada podría consistir en una media ponderada de los rubros dinámicos del balance, ya que algunos otros son estáticos con relación al período (activo fijo, créditos y deudas a medio y largo plazo, activo intangible, etc.). Pero aunque resulte más rigurosa conceptualmente, ésta técnica daría lugar a complejos problemas de administración fiscal en cuanto a su liquidación, fiscalización, etc.

Un aspecto que no debe dejarse de lado es que el impuesto al patrimonio de las empresas lleva implícito en sí un gravamen a la propiedad raíz o inmueble, tanto rural como urbana, por lo cual todo el análisis que se haga de ambos es recíproco.

2.7 - Sujeto pasivo

Con la restricción de que el concepto de persona jurídica o ente moral varía según la legislación de cada país, cabe clasificar los sujetos pasivos posibles en la siguiente forma rudimentaria y sin preten

der exhaustividad:

2.7.1. - Empresas comerciales

- a) sociedades de capital o por acciones o de responsabilidad limitada, comprendiendo:
 - i) sociedades anónimas o por acciones o corporaciones;
 - ii) sociedades en comandita por acciones, por la parte del capital accionario;
 - iii) sociedades cooperativas.
- b) sociedades de personas o de responsabilidad limitada:
 - i) sociedades denominadas "de responsabilidad limitada", pero con rasgos de personalidad de sus componentes;
 - ii) sociedades colectivas de derecho o de hecho;
 - iii) sociedades en comandita simple, y las en comandita por acciones, por la parte del capital solidario;
 - iv) sociedades de capital e industria.

2.7.2. - Entidades civiles

Comprendo las personas jurídicas cuyo objeto no es el comercio aunque obtengan rentas o lucros, tales como las sociedades o asociaciones mutuales, gremiales, culturales, educativas, de asistencia social, artísticas, religiosas, políticas, deportivas, etc.

2.7.3. - Otras formas de asociación de personas o capitales

Comprende aquellas que, persiguiendo fines similares a los de las entidades civiles, no suelen ser reputadas legalmente como personas jurídicas, y los fondos privados, de inversión, fundaciones, etc.

Reiteramos que no se pretende agotar las posibilidades de clasificación, sino meramente indicar algunos de los entes cuyos patrimonios suelen ser tributados.

Debe acotarse que el impuesto alcanza usualmente a las sociedades de capital y en menor medida, a las sociedades de personas, siendo muy raros y excepcionales los casos en que llega a gravar a las cooperativas y a los entes civiles y asociaciones sin personalidad moral, como el caso del impuesto italiano de "manos muertas" y el argentino que tributa los fondos de inversión y ciertas asociaciones civiles.

3 - EFFECTOS SOCIOECONOMICOS

3.1 - Traslación

La trasladabilidad de este impuesto está dada, como para todos, por: 1) las condiciones del mercado; 2) la elasticidad de la demanda del producto como ~~comercializado~~ por la empresa alcanzada; 3) la productividad interna de cada empresa; y 4) la base del propio impuesto.

Es evidente que en condiciones de libre competencia el gravamen no podría ser trasladado por que el empresario que lo intentase se convertiría automáticamente en marginal, al aumentar sus costos por encima de los de la competencia. En circunstancias monopolísticas totales ~~tam~~ poco puede ser trasladado por que en tales condiciones se presume que no existe margen para ello. En cambio, es trasladable en condiciones de competencia imperfecta u oligopolio, las más frecuentes.

Cuando la elasticidad del producto es alta se torna casi imposible su traslación; lo será menos cuando la elasticidad sea intermedia, y resultará perfectamente viable, cuando la demanda del producto sea inelástica. Una empresa con elevada productividad interna está en mejores condiciones para cargar el impuesto a sus costos con relación a otra similares con menor productividad.

En lo que se refiere a la base del impuesto, es evidente que cuando afecta sólo a las sociedades de capital éstas no pueden trasladar el impuesto a sus costos bajo pena de exceder los de las empresas organizadas de acuerdo con otras formas jurídicas, salvo que las primeras posean tasas de productividad más elevadas que las otras, en cuyo caso trasladarán el impuesto, elevando el costo y reduciendo su productividad. Cuando el gravamen alcanza a todas las empresas comerciales la traslación a los costos puede ser total, redundando en una elevación general del sistema de precios.

Es evidente que ninguna de estas circunstancias se da en forma clara ya que una empresa puede oscilar de condiciones de monopolio a condiciones de competencia imperfecta, puede producir varias mercaderías con diferentes grados de elasticidad, puede variar su productividad en términos relativos a absolutos, y aún el elemento más rígido de todos, la base de tributación, puede elastizarse en función de la evasión existente.

No cabe entonces afirmar que el impuesto analizado, como no cabe para ningún otro impuesto, sea trasladable o no, "por se". Lo será en función de las circunstancias antes apuntadas y ello en relación a cada sujeto en particular, atento sus condiciones internas y sus relaciones con el mercado.

Sin embargo, la naturaleza de algunos tributos y el análisis de su comportamiento habitual permiten observar que generalmente encuentran condiciones más propicias que otros para su traslación; de ahí

entonces que se hable de la mayor o menor trasladabilidad de un impuesto, en términos relativos y con no mucho rigor científico. Con tales reservas, el impuesto que se analiza puede ser descripto como de mayor trasladabilidad relativa y así debe entenderse cuando decimos por razones de brevedad que el gravamen es trasladable.

Ante dijimos que si el impuesto afectase en forma exclusiva a las sociedades de capital, éstas podrían seguir dos vías de acción: a) trasladar de todos modos el impuesto a sus costos, en cuyo caso pasarían a una relativa posición de marginalidad, y b) absorber con sus rendimientos el impacto del gravamen. El primer supuesto debe ser descartado, salvo que se admita como dato que la productividad media del capital de las sociedades de capital es mayor que el de las sociedades de personas. La otra posibilidad habrá de redundar en una disminución de la capacidad de ahorro y por ende, de inversión de las entidades tributadas. Sobre este último aspecto volveremos más adelante.

Es importante señalar que el interés en trasladar el gravamen estará dado en gran medida por la magnitud de la alícuota, pues si ella es muy baja, poca significación tendrá el impuesto, sea que se traslade su incidencia o no.

En cuanto a las formas de traslación, diremos que puede incidir sobre el propio sujeto pasivo, en cuyo caso, tiene similares efectos que el impuesto a la renta. Se puede trasladar hacia adelante, incidiendo así sobre el precio de venta y operando como un impuesto al consumo no específico, pues no atiende a la naturaleza de los bienes comercializados por la empresa. Existe la posibilidad de trasladarlo hacia atrás, es decir sobre los accionistas a reducir las utilidades distribuibles.

En economía inflacionaria la traslación se ve facilitada por la expansión de los medios de pago y la elevación frecuente y masiva de los precios, lo cual constituye evidentemente, una modificación de las condiciones del mercado que altera la trasladabilidad o absorción del tributo.

El impuesto, por otra parte, puede alcanzar dentro del conjunto del patrimonio a ciertos bienes que no producen renta. Ello lo torna regresivo en cuanto obliga a pagarlo con las rentas de los otros bienes productivos, si es que el impuesto se absorbe; o en cuanto obliga a hacerlo incidir en el costo en la misma forma que la porción del impuesto que recae sobre los bienes productivos, si es que se traslada.

En el primer caso se atenúa la idea de regresividad si se considera que el gravamen actúa a mediano plazo como un desestímulo de la inversión en bienes improductivos, pero se acentúa si se piensa que también actúa a corto plazo dificultando la formación del ahorro y la acumulación de capital productivo. En el segundo caso es más grave la regresividad, pues si el traslado de la porción de impuesto que recae sobre los bienes productivos lo es por tener los efectos de un impuesto indiscriminado al consumo, mucho más lo será cuando se traslade al costo la

porción del tributo que recae sobre los bienes improductivos.

Señala Due⁶ la incidencia especial que puede tener un impuesto al patrimonio de empresas que explotan ciertos tipos de actividades económicas, tales como las forestales, mineras, bancarias y de seguros. Las empresas forestales y mineras podrían verse fuertemente atacadas por el impuesto si este recayese sobre la parte del capital constituido por los recursos naturales que teniendo gran valor monetario poseen baja productividad intrínseca. Una deformación en este sentido podría originar la explotación rápida e irracional de los bosques y minas, originando un grave deterioro de las economías de ciertos países.

También los Bancos y las compañías de seguros ofrecen características especiales ya que gran parte de sus bienes se hallan invertidos en inmuebles de renta, títulos públicos y otras formas de escaso rendimiento y baja productividad. Este tipo de empresas no podría reorientar sus inversiones por exigencias de tipo legal, por lo cual la incidencia del impuesto o las afectaría marcadamente sobre sus rendimientos o incidiría sobre sus clientes, todo lo cual resultaría perjudicial por las singulares funciones que cumplen dichas empresas en la economía moderna.

Extendiendo el análisis de Due respecto de estos casos particulares a las economías subdesarrolladas, cabe imaginar lo negativo que sería el efecto de un impuesto al capital de las empresas alícuotas altas, dando lugar a una mayor irracionalidad en la explotación de los recursos naturales que constituyen las mejores reservas para los países poco desarrollados.

3.2 - Como factor en la redistribución de la riqueza.

La trasladabilidad de este impuesto no permite pensar que constituya un medio idóneo para cumplir una política de redistribución de la riqueza. Cuanto más restringido su ámbito, afectando sólo a las sociedades de capital, menos trasladable resulta, pero no llega a actuar como agente redistribuidor, sino como freno a la inversión. Generalizada su aplicación a todas las empresas se posibilita su traslado, operando entonces como impuesto al consumo, lo que tampoco coadyuva a la política enunciada.

6

DUE, John. Análisis económicos de los impuestos ...

Por ello es que uno de los inconvenientes que señala Jarach⁷ respecto del impuesto sustitutivo del de herencias es que no favorece como al impuesto sustituido, la fragmentación de las fortunas personales y familiares. Cabe señalar al respecto que tampoco el impuesto a la herencia suele producir la desconcentración del patrimonio familiar porque generalmente se solventa con las rentas del propio acervo hereditario o con las de los herederos. Más aún, cuando la fortuna es grande y la magnitud del impuesto elevada pueden obtenerse facilidades de pago a largo plazo, sea por medios autorizados por la ley, sea mediante subterfugios legales que aplazan la época del pago, lo cual requiere obviamente una disposición integracionista por parte de los herederos.

La escasa fragmentación de patrimonios hereditarios suele observarse más como resultado de otros fenómenos sociales que en virtud de la presión fiscal, sin mencionar el caso de los patrimonios pequeños que son los que poseen mayor propensión a desintegrarse.

Ursula K. Hicks sostiene que "los efectos económicos de los impuestos sucesorios por se, son los derivados de una mayor igualdad en la distribución de la riqueza, obtenida por la actuación y del impuesto" y ello es ratificado por otros autores ingleses⁸ y ⁹. Sin embargo, la siguiente estadística resulta muy ilustrativa al respecto¹⁰.

Concentración del capital en Inglaterra y Gales

Años	Porcentaje del capital privado total en manos del 1 o/o (uno por ciento) de las personas de 25 años o más de edad:
1911/13	70 o/o
1924/30	60 "
1936/38	55 "
1946/47	50 "

⁷ JARACH D. op. cit.

⁸ RICKS, Ursula K. Hacienda pública. Madrid, 1950. p. 241.

⁹ ILLERSIC A. R. op. cit.

¹⁰ LANGLEY K. The distribution of capital.. Bulletin of Oxford Institute of Statistics, Feb. 1955. Cf. Illersic, op. cit.

La estadística anterior permite apreciar que el efecto redistributivo del impuesto inglés a la herencia no sería tan señalado como pretenden dichos autores. Pero principalmente permite inferir, a falta de estadísticas propias, la magnitud de la concentración del capital en países subdesarrollados que, teniendo en cuenta las diferencias políticas, sociales y económicas con países altamente desarrollados como es el caso de Gran Bretaña, se puede suponer mayor aún. Cabe entonces preguntarse si el impuesto a la herencia resulta el mecanismo idóneo para llevar a cabo una política de redistribución de la tenencia del capital. Un estudio realizado por el Comité Interamericano de Desarrollo Económico¹¹ en Argentina en la zona pampeana, que se supone una de las más "modernas", muestra que la subdivisión continua, por herencia o venta, a las tasas actuales, de las grandes propiedades agrícolas, demandaría no menos de 130 años para su eliminación.

3.3 - En la formación del ahorro y la inversión

Cabe ahora indagar en qué medida el impuesto al patrimonio de las empresas afecta la formación del ahorro y por ende, la inversión. Dice Jarach que "las decisiones de ahorro inversiones, en la estructura económica actual, en muchos casos escapan a las voluntades individuales. En gran medida, el ahorro y la inversión se deben a decisiones de grandes empresas y principalmente al criterio de sus directores, que estarán poco o nada influidos por las apreciaciones individuales de los accionistas con respecto a las consecuencias del impuesto..."¹² En tal caso, la aplicación de un gravamen que recaiga sobre los rendimientos de la sociedad anónima puede tener efectos muy negativos en la formación de ahorro nacional, y ello ocurre, según vimos al hablar de la traslación, cuando el impuesto al patrimonio debe ser absorbido por imposibilidad de trasladarlo al costo. En tal supuesto, al reducir la utilidad capitalizable incide directamente en la formación del ahorro y del capital; cuando la empresa lo traslada a los accionistas al reducir las utilidades distribuíbles, afecta indirectamente la capitalización, pues reduce la rentabilidad de sus acciones y con ello la demanda por parte de posibles inversores, lo cual se evidencia en la caída de la cotización de los valores.

Si tenemos en cuenta que las empresas con mayor productividad relativa se encuentran en una posición más favorable para trasladar el impuesto, el efecto señalado será más fuerte con respecto a las empresas marginales, las cuales por la relación de sus costos con los

11

Comité Interamericano de Desarrollo Económico. Tenencia de la tierra y desarrollo social y económico del sector agrícola argentino. Washington, 1965. p. 36

12

JARACH D. op. cit.

precios del mercado se ven impedidas de trasladar el tributo. Dichas empresas sufren si el impacto del gravamen que se refleja en su poder de decisión para acumular capital, lo cual podría generar un círculo vicioso, si fuese la dificultad para ahorrar o invertir en nuevos bienes de capital lo que los impidiese elevar su productividad interna para superar su condición de marginales.

Este efecto negativo puede revestir importancia significativa si se tiene en cuenta que en una economía subdesarrollada gran parte de las empresas nacionales resultan marginales con relación a las entidades extranjeras, las cuales por su elevada productividad interna se encuentran habitualmente en las posiciones líderes mercado (cuando no existe el oligopolio).

Si se verificase la exactitud de este aserto, es decir si la marginalidad, como regla de las empresas nacionales, los obligase a absorber el impuesto al patrimonio impidiéndoles o dificultándoles la acumulación de capitales y por ende, su crecimiento económico, podría sostenerse que este tipo de impuesto es discriminatorio a favor de los capitales extranjeros y en desmedro de las empresas nacionales.

Esta misma discriminación podría señalarse entre las sociedades de capital y las restantes empresas, si sólo las primeras estuviesen sujetas al impuesto.

3.4 - Efecto inflacionario

Antes dijimos, al hablar de la posibilidad de la traslación del impuesto, que la generalización de la base a todas las empresas, cualquiera sean sus formas jurídicas, da lugar casi con seguridad, a la total traslación del tributo hacia adelante, incidiendo sobre los precios de venta al consumidor. Provoca así una expansión generalizada del nivel de precios y por ende constituye un factor de iniciación o aceleración del proceso inflacionario, cuando las condiciones del mercado son propicias para ello, como ocurre con las economías subdesarrolladas.

Aún así no es impensable que el impuesto alcance a todas las empresas, pudiendo bastar que afecte sólo a las sociedades anónimas, que en algunos países constituyen la avanzada tecnológica, para que una economía sensible a impulsos inflacionarios pueda verse afectada.

3.5 - Como factor estimulante de la forma societaria de capital

Señalamos anteriormente que uno de los motivos de la creación del impuesto sustitutivo es la difusión de la forma jurídica de sociedad de capital, ante lo cual los Gobiernos reaccionan tratando de mantener inalterados sus ingresos fiscales, pero sin preocuparse por las transformaciones jurídicas en sí, u aún alentándolas, por las mayores facilidades de fiscalización que representan las sociedades anónimas regularmente constituidas frente a las enormes posibilidades de evasión permanente que

poseen las personas físicas, lo cual hace preferible tolerar la evasión de la diferencia entre las alícuotas medias de las personas y de las sociedades, y no la de la materia imponible del impuesto a la renta.

Mencionemos además, que las empresas unipersonales y familiares tienden a encerrarse y prosperar lentamente manteniendo tasas de productividad bajas. En cambio, las sociedades de capital tienden a abrirse a inversores extraños propendiendo a una mayor dimensión económica de la empresa, con una marcada elevación de su productividad.

La modalidad sustitutiva del impuesto al patrimonio de las empresas suele favorecer la transformación jurídica de patrimonios personales y familiares en sociedades anónimas, lo cual no deja de ser un círculo vicioso pues mantiene y aumenta las mismas causas que dieron origen al tributo.

3.6 - Efecto sobre el impuesto a la herencia

El impuesto sustitutivo tiene como efecto eximir del pago del gravamen sobre las sucesiones, desgravando las acciones y participaciones en empresas alcanzadas por el primero. Así, los valores mobiliarios u otros títulos de participación en el capital de empresas son excluidos del cómputo del acervo hereditario, de manera que éste resulta reducido a aquellos bienes muebles e inmuebles de propiedad exclusiva y personal del causante.

Como puede apreciarse fácilmente el efecto resulta doble : por un lado, la exención total del impuesto a la herencia que debería recaer sobre los bienes incorporados a empresas y, por otro, la reducción del mismo impuesto sobre los bienes no incorporados, que tributan a una alícuota menor, teniendo en cuenta la progresividad del impuesto sucesorio.

Prácticamente el impuesto sustitutivo puede ser comparado con un seguro, asimilando los pagos anuales que hace la empresa gravada a las primas y el impuesto a la herencia que se deja de tributar, al premio del seguro.

Otro enfoque puede consistir en considerar al impuesto sustitutivo como una forma de anticipo del impuesto a la herencia escalonado en el tiempo. En la República Argentina, por ejemplo, la alícuota progresiva máxima del impuesto sucesorio para hijos del causante es del 20 o/o y la tasa del impuesto sustitutivo del 1,5 o/o anual; podría pues, considerarse que el pago del segundo tributo equivale a un descuento sin tasa de interés, del impuesto sucesorio en 13 años y fracción. Pero la inflación monetaria y las diversas expectativas de vida de los causantes alteran la relación de equivalencia.

4. ADMINISTRACION DEL IMPUESTO

4.1 - Aceptación y alcance

Como impuesto general al capital es muy resistido por la dificultad que ofrece en general su traslación, actuando en parte como complemento del impuesto a la renta, sin proporcionar ventajas al contribuyente, como en su modalidad sustitutiva. En cambio, cuando aparece con esa segunda modalidad es aceptado por el aliciente que ofrece la exención del impuesto a la herencia, admitiendo además, cierta traslación (de acuerdo con la base y demás circunstancias antes señaladas).

Cuando aparece como impuesto al capital suele alcanzar, como ya se vió, a todos los titulares privados de patrimonios. El impuesto sustitutivo, en cambio, alcanza en una primera etapa a las sociedades de capital, por las dificultades que éstas encuentran para trasladarlo las hace presionar a la autoridad fiscal hasta lograr que sea extendido a todas las empresas comerciales sin distinción de formas jurídicas, sean sociedades o individuos. Este proceso se observó en Uruguay en forma gradual y sostenida y Argentina con ciertas dificultades, pues el sistema federal de Gobierno exigía una adhesión formal por parte de las Provincias que hasta la fecha no se operó, que impidió se efectivizase la reforma legal del año 1962 que generalizó el ámbito del impuesto. Dicha reforma sólo tiene validez en jurisdicción federal, pues todas las Provincias sin excepción rehusaron prestar su acuerdo a la reforma, posiblemente por entender que el reducido nivel de la alícuota no compensaría la reducción de sus ingresos fiscales en concepto de gravamen a la Herencia, de carácter local en Argentina.

También en Argentina se observó la ampliación de la base a todas las personas físicas, aunque se trata de un impuesto optativo, es decir que cada individuo puede optar por abonarlo en Vida o dejar que sus herederos tributen el impuesto sucesorio; además, sólo se aplica en la jurisdicción local de la Ciudad de Buenos Aires. Algunas Provincias argentinas, como la de Córdoba por ejemplo, comienzan a aplicar impuestos sustitutivos del de Herencias en sus jurisdicciones, lo que es viable por revestir el segundo carácter provincial. Otras Provincias como las de Entre Ríos y Jujuy ya lo aplican desde hace muchos años.

De generalizarse efectivamente el impuesto al patrimonio a las empresas, de todo tipo y, posteriormente, a las personas físicas, se cumpliría así una de las recomendaciones aprobadas por la Conferencia Tributaria OEA/BID/CEPAL de Santiago de Chile de 1962.

4.2 - Valuación del capital

Es evidente que los problemas de valuación que se presentan en el impuesto al patrimonio de las empresas son diferentes de los

que ofrece el valuar los patrimonios de las personas físicas. Ante todo surge claramente la diferencia entre valuar bienes considerados individualmente y hacerlo con relación a un universo de bienes interdependiente - mente conectados entre sí y dirigidos en conjunto a la obtención de un fin económico. Asignar valor a una máquina o a un grupo de herramientas aisladas puede revestir una significación menor que tasar la misma máquina con sus accesorios, en pleno funcionamiento, conjunto que adquiere por sus condiciones dinámicas presentes, y no por su relativa utilidad futura, un mayor valor independiente de la suma de los valores de las partes que lo componen. Este es un problema muy conocido por contadores e ingenieros que se ven ante la necesidad de valuar "empresas en marcha".

Sin embargo, el impuesto al patrimonio es de fácil administración en general, el número de contribuyentes es menor que cuando se trata de gravar a las personas físicas, está mejor localizado y fundamentalmente, posee registraciones contables. No cabe duda que para la autoridad fiscal un impuesto sobre el patrimonio de las empresas reviste menores problemas que si se trata de aplicarlo sobre el patrimonio de las personas físicas.

Uno de los principales problemas de valuación son las amortizaciones que, cuando no se establecen reglas especiales, tienden a acelerarse para reducir rápidamente el valor de los bienes y por ende, la incíclica, como en el gravamen a la renta.

5. LEGISLACION ARGENTINA. IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL GRAVAMEN A LA TRASMISSION GRATUITA DE BIENES.

5.1 - Fundamentos y causas que determinaron la creación del impuesto.

El gravamen a la transmisión gratuita de bienes era frecuentemente eludido mediante la transformación jurídica de patrimonios personales o societarios en sociedades anónimas con acciones al portador, las cuales al ser transmitidas manualmente a herederos y legatarios escapaban al control del Fisco y a la tributación. Cabe aclarar que el tributo alcanza tanto los actos mortis causa como los inter vivos y corresponde constitucionalmente a las Provincias, recaudándolo el Gobierno Federal sólo en la ciudad de Buenos Aires, distrito federal.

A ello se agregó la sanción de la ley Nº 13.925, de reforma a la ley del impuesto a los réditos, que eliminó la obligatoriedad de exteriorizar la tenencia de valores mobiliarios, dando lugar al denominado "régimen de anonimato", lo que motivo que, a partir del año 1950, todos los capitales de sociedades anónimas representados por acciones al portador fuesen automáticamente excluidos del ámbito de los impuestos a los réditos y a la transmisión gratuita de bienes.

Con anterioridad a dicha ley, la administración fiscal podía determinar el monto de los capitales individuales representados por acciones ya que los contribuyentes del impuesto a los réditos estaban obligados a incluir en su declaración jurada complementaria de patrimonios, dichos valores; sólo quienes estuviesen dispuestos a sufrir la retención de la tasa máxima del gravamen a la renta sobre sus dividendos estaban en condiciones de eludir el impuesto a la herencia. Pero a partir de la reforma fiscal del año 1950 todos los contribuyentes, sin costo alguno, se vieron posibilitados a emitir la declaración de sus capitales accionarios.

En tales circunstancias las autoridades fiscales buscaron solucionar el problema, sugiriéndose modificaciones a las leyes de los impuestos a los réditos y a la transmisión de bienes que no prosperaron.

5.2 - Antecedentes del impuesto.

Existía ya el impuesto en la Argentina, aunque en el orden provincial, siendo el más antiguo el de la Provincia de Entre Ríos del año 1934. La Provincia de Buenos Aires lo adoptó en 1947, derogándolo posteriormente; también lo aplicaban las Provincias de Jujuy y Santiago del Estero¹³.

El antecedente nacional inmediatamente anterior y origen de la sanción del impuesto es la VI Conferencia de Ministros de Hacienda/ (de la Nación y de las Provincias), cuyo segundo, despacho sobre el régimen impositivo postula directamente la creación de un impuesto sustitutivo.

Es evidente, aunque el despacho no lo mencione, que los Ministros se inspiraron en el régimen "impuesto sustitutivo del de herencias" vigente en la República Oriental del Uruguay desde el año 1910, adoptándose las normas modificadas imperantes a la razón. En efecto, la Conferencia hace suya la legislación uruguaya, incorporándole las modificaciones que la larga experiencia judicial y doctrinaria de ese país hacían aconsejables.

La recomendación de la Conferencia hace mención a la reforma de la ley de réditos que incorporó el régimen de "anonimato" y recuerda que el anterior sistema de individualización de los tenedores de valores mobiliarios permitía un eficaz contralor de los patrimonios individuales a los efectos del gravamen a las herencias; consecuentemente, propone la adopción del nuevo tributo con alcance limitado a las sociedades de capital y delinea en su parte dispositiva la estructura legal del mismo, que la ley 14.060 recibió casi textualmente.

¹³ JUANOS, Manuel de Curso de finanzas y derecho tributario. T.2.p.356-62.

Quizá una de las razones no expresadas de la recomendación, haya sido la necesidad de compensar a los Gobiernos provinciales de la caída de la recaudación del impuesto sucesorio, aunque ello constituía una legalización de la exención virtual de las fortunas invertidas en acciones frente al impuesto a la herencia.

Atento el régimen federal de gobierno, el carácter provincial del impuesto sustituido y las dificultades que hubiera entrañado su aplicación por cada una de las Provincias, se optó por conferirle carácter nacional, distribuyéndose su producido entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales mediante el sistema denominado de "radicación económica", que veremos más adelante.

5.3 - Legislación argentina, la ley Nº 14.060 y sus modificaciones posteriores.

La ley 14.060 de reformas impositivas varias, sancionada el 26 de septiembre de 1951, crea por su artículo 5º el impuesto en cuestión, adoptando con pequeñas variantes la recomendación comentada.

La norma legal sufrió algunas modificaciones introducidas, por el decreto ley 8718/57 y por las leyes 15.273, 16.450, 16.656 y 17.330. Lo resultan de aplicación además, las disposiciones de las leyes Nos. 14.421, 14.789, 15.272 y 15.885.

La reglamentación de la ley 14.060 fue dictada mediante el decreto Nº 10.321/52, modificado posteriormente por los decretos 2.338/55, 178/58, 10.447/59, 14.835/60, 5.811/61 y 3.802/63.

5.3.1 - Vigencia

Por aplicación de principios constitucionales que sólo autorizan al Congreso Federal a "imponer contribuciones directas por tiempo determinado" (art.67 inc.2), la ley de creación del gravamen lo dio a éste carácter transitorio por el término de diez años, computables para ejercicios comerciales cerrados desde el 31/12/51 hasta el 30/12/61, ambos inclusive. Por la ley Nº 16.450 se prorrogó la vigencia del tributo para los balances anuales que cierran las entidades comprendidas hasta el 30/12/71.

5.3.2. - Ambito de aplicación

El impuesto tiene alcance territorial sobre todas las sociedades de capital constituidas en el país o con establecimientos permanentes en él, cualquiera sea la jurisdicción interna donde tengan su domicilio o radicación económica.

En el año 1962 se extendió el impuesto, ad referendum de cada una de las Provincias, a todas las sociedades comerciales de personas y comerciantes constituidas en el país o con establecimientos en él.

- 7 -

Mientras son sujetos las sociedades de capital de todo el país, sólo se grava a las empresas unipersonales y sociedades de personas de la Capital Federal y Provincias que se adhieran; se señala que hasta la fecha ninguna se sometió al régimen, lo que permite afirmar que sólo los comerciantes y sociedades de personas cuyos bienes se encuentran radicados en la ciudad de Buenos Aires son sujetos del impuesto sustitutivo, sin tener en cuenta el domicilio.

En cuanto a las personas físicas, cualquiera sea su domicilio, las alcanza el régimen optativo del Título II de la ley exclusivamente por sus bienes ubicados en la Capital Federal, pues por la naturaleza del gravamen sólo puede sustituir al impuesto local a la herencia regido por la ley 11.287.

5.4 - Sujetos del impuesto.

Son sujetos pasivos del tributo: 1) las sociedades de capital; 2) las empresas unipersonales y sociedades de personas, y 3) las personas físicas; todas ellas con las limitaciones que establece la ley. En cada caso el ámbito territorial, la alícuota y aún la materia imponible varían según el sujeto pasivo. La legislación originaria sólo alcanzaba a las sociedades de capital; luego se creó un Título II en la ley para ser aplicado a las personas físicas y por último, se extendió la aplicación del Título I a las sociedades de personas y empresas unipersonales.

5.4.1. Sociedades de Capital.

El artículo 2º de la ley las define como aquella "que revistan tal carácter a los efectos del pago del impuesto a los réditos, con exclusión de las asociaciones civiles aludidas en el inciso c) del artículo 54 de la ley 11.682". Analizando la norma a la cual nos remite la ley, vemos que para la del impuesto a los réditos son sociedades de capital:

- "a) las sociedades anónimas constituidas en el país;
- "b) las sociedades en comandita por acciones, constituidas en el país, en la parte que no corresponda a los socios solidarios, de conformidad con el art. 48;
- "c) las asociaciones civiles y demás entidades a que se refiere el segundo apartado del inc. f) del art. 19, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo;
- "d) las agrupaciones de capitales denominados "fondos de inversión" que reúnan las condiciones que determinen el reglamento.

El mismo art. 54 antes citado, en su parte final, menciona fuera de la enumeración a las sociedades de capital constituidas en el exterior por lo que las mismas también están alcanzadas por el impuesto sustitutivo.

No obstante hallarse incluidas en la enumeración, las asociaciones civiles están expresamente exentas, salvo que estuvieren dice la ley "organizadas jurídicamente como sociedades anónimas e en comandita por acciones", lo cual constituye una redundancia legislativa. También están exentes por el art. 2º del decreto N° 3.804/63 los "fondos comunes, de inversión", no obstante tributar el impuesto a los róditos como sociedades de capital.

En síntesis, revisten el carácter de sociedades de capital a los efectos de este impuesto, las enumeradas taxativamente en los cuatro primeros incisos del artículo 1º del respectivo decreto reglamentario:

- "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 y entidades de cualquier naturaleza y denominación constituidas en el extranjero, comprendidas a los efectos del pago del impuesto a los róditos en el artículo 54 de la ley ii.682, que tengan en el país un establecimiento comercial, industrial, agropecuario, minero o de otro tipo, organizado en forma de empresa, estable..."

También están alcanzadas por el tributo las sociedades anónimas en formación desde la fecha del acta fundacional.

Con anterioridad a la ley 16.450 las sociedades anónimas con acciones nominativas podían optar por no satisfacer el impuesto, por estimarse que este tipo de acciones eran de fácil control y necesariamente debían ser incluidas en el acervo sucesorio. Pero la ley citada derogó la opción, de manera que ahora cualquiera sea el tipo de acción, todas las sociedades de capital están sujetas al pago del impuesto, lo que significa un alojamiento mayor del carácter sustitutivo que se pretendió dar al impuesto.

Las sociedades en liquidación también deben tributar el gravamen hasta la fecha de distribución final.

5.4.2. Empresas unipersonales y sociedades de personas

Según el artículo 2º inciso b) de la ley también son sujetos pasivos del epígrafe, aunque en condiciones distintas que las sociedades de capital.

Veamos primero qué se entiende por empresas unipersonales y sociedades de personas. Según lo expresa la norma legal, lo son quienes revisten carácter para la ley del impuesto a los réditos y, además, están matriculados como comerciantes en las condiciones establecidas por el Código de Comercio. Se trata así, de dos requisitos concurrentes, pues no basta que se cumpla uno de ellos para que la persona sea sujeto del gravamen, ambos deben reunirse en forma simultánea.

La ley 11.682 del impuesto a los réditos alcanza a las personas y sociedades que "hagan profesión habitual o comercio de la compra-venta, cambio o disposición de ... bienes" (artículo 3º). Más claramente se comprende el concepto al concordar los artículos 38, 43 y 47 de esa ley; el último de ellos enumera a las personas que ejercen el comercio en un sentido genérico y a todas las sociedades que están comprendidas en el artículo 3º antes citado, pero no considera comerciantes a los individuos que obtienen sus rentas de la explotación del suelo y de capitales mobiliarios, salvo que fueren sociedades y otros casos especiales. Cabe resumir diciendo que son sujetos del impuesto a los réditos en la tercera categoría (comercio) las personas físicas que ejercen el comercio (lo cual exige un análisis especial de cada situación ya bastante elaborado por la jurisprudencia) y las sociedades de personas, cualquiera sea su objeto.

Se entiende por sociedades de personas a las sociedades de hecho, colectivas, de capital e industria, de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, por la parte del capital colectivo, a excepción de que éste estuviese representado por acciones.

También rige para estos sujetos la norma que grava a las sociedades en liquidación.

5.4.3. Personas físicas

Por ley Nº 15.273 del año 1960 se incluyó como sujetos pasivos a las personas físicas; las normas respectivas constituyen el Título II de la ley del impuesto.

Para las personas físicas el tributo posee características especiales. Ante todo es optativo: cada individuo puede elegir entre abonarlo o no; en el primer caso se eximen sus herederos del pago del impuesto sucesorio y en el otro, no. Ello significa que la opción puede ser reducida al momento del pago, o el causante abona al gravamen en vida mediante pagos anticipados anuales o sus herederos soportan la carga tributaria por una única vez luego de su muerte.

Sólo pueden optar las personas cuyos bienes podrían sujeta -
tos al impuesto sucesorio local de la ciudad de Buenos Aires y además, si
el individuo tributa indirectamente el impuesto sustitutivo del Título I,
sea por tener acciones de compañías, sea que se trate de un comerciante /
matriculado o socio de alguna sociedad mercantil, la opción sólo puede
ser ejercida respecto de los bienes remanentes no alcanzados por aquella
tributación.

5.5. - Materia imponible.

En primer lugar debe señalarse que la materia imponible va
ría ligeramente según el sujeto pasivo, por lo cual analizaremos con carac
ter general la materia gravable para las sociedades de capital que son
los primeros sujetos en el orden cronológico y los más importantes fiscal
y económicamente, indicando las diferencias que existen para las empresas
individuales y sociedades de personas, para mencionar por último, la mate
ria gravada en el caso de personas físicas.

El hecho gravable de este tributo está definido por la ley
como el capital y reservas de los sujetos que se entiende como la diferen
cia entre el activo y el pasivo al fin de cada ejercicio, con los ajustes
que disponen la misma ley y su complementaria del impuesto a los réditos.

No constituyen material imponible las inversiones en accio
nes o en participaciones en el capital de otras empresas alcanzadas por el
impuesto, ello para evitar la doble tributación sobre la misma porción de
capital. Tampoco integran la materia gravable los bienes situados con
carácter permanente en el exterior, debido a la decidida adopción del cri
terio de fuente territorial por parte de la legislación fiscal argentina/
que no alcanza dichos bienes ni siquiera en materia de impuesto a la he
rencia, lo cual obviamente obliga a excluirlos del gravamen que lo susti
tuye. Cabe puntualizar que sólo los bienes que estén situados en el exte
rior con carácter permanente se hallan excluidos del tributo, pues si su
situación fuese transitoria estarían alcanzados por el impuesto.

5.5.1 - Balanco impositivo.

El artículo 1º de la ley dice que el impuesto "se aplicará
a los capitales resultantes de los balances anuales ... "De ello se des
prinde que la técnica adoptada ha sido la contable, pues parte del concep
to de balance para determinar el capital gravado. Pero al definir la ma
teria imponible como diferencia entre el activo y el pasivo, la ley
agrega: "ajustados conforme a las normas de la ley de réditos y sus dispo
siciones reglamentarias".

Consecuentemente vemos que la materia imponible no surge
simplemente del balance comercial sino de un balance especial denominado,
"balance impositivo", que constituye una institución también utilizada en
la determinación de otros impuestos y distinta del balance contable. El
balance impositivo se estructura partiendo del activo total contable, e
fectuándose las correcciones en más o en menos que correspondan según

la ley, detrayéndose luego el pasivo.

5.5.2 - Activo computable.

Al activo comercial se efectúan tres tipos de ajustes: 1) de exclusión, por tratarse de rubros contables carentes de significación económica; 2) de valuación, en un intento de aproximar los valores contables a los reales, y 3) de eliminación de las inversiones que no integran la materia imponible.

5.5.2.1 - Rubros excluidos:

- a) las cuentas de orden, que no son más que meros registros contables de control;
- b) las pérdidas, que se inscriben en el activo al sólo efecto de balancear las sumas;
- c) las cuotas pendientes de integración de los accionistas y los saldos deudores de las cuentas personales del dueño o socios de las empresas unipersonales y sociedades de personas, y los saldos deudores de la casa matriz para las sucursales de empresas extranjeras, que se diferencian todas ellas, de los restantes créditos por las personas de los deudores, lo cual las asimila virtualmente a pérdidas o reducciones de capital.

5.5.2.2. - Ajustes de valuación

- i) Bienes amortizables en general: su valor residual no puede diferir del que resulte de restar del costo original impositivo las amortizaciones admitidas para el impuesto a los réditos;
- ii) Inmuebles: se puede optar entre la valuación fiscal especial para el impuesto inmobiliario y el valor residual fiscal, salvo que revistan el carácter de mercaderías en cuyo caso de ley del impuesto a los réditos;
- iii) Bienes no amortizables: los que tienen tal carácter frente al impuesto a los réditos se avalúan al precio de costo;
- iv) Mercaderías: se valúan en la forma que dispone, en forma minuciosa, la ley del impuesto a la renta;

5.5.2.3. - Inversiones que se eliminan

La ley excluye de la materia imponible, como vimos, las inversiones en acciones u otras participaciones en el capital de empresas gravadas y los bienes situados permanentemente en el extranjero. La

eliminación no se produce en el primer momento de la técnica de liquidación, sino como tercer paso, pues no se parte del activo contable depurado sino del activo total bruto y sólo después de excluirse los rubros de mero control y realizarse los ajustes de valuación, se procede a detraer las inversiones que no constituyen materia imponible. Ello es así por cuanto la ley admite sólo la deducción de la parte proporcional del pasivo que corresponde al activo gravado, a cuyo efecto debe prorratearse el pasivo entre el activo computable y el no computable. Es evidente que tal prorrateo no puede ser logrado técnicamente hasta no hallarse depurados y ajustados tanto el activo como el pasivo, ya que lo contrario alejaría el resultado de la realidad.

Otros rubros que la ley excluye son los relativos a bienes situados en Provincias no adhoridas al régimen para las empresas unipersonales y sociedades de personas, los cuales resultarían automáticamente gravados si la Provincia donde se encuentran ubicados decide adherir al régimen.

5.5.3. - Determinación del pasivo.

Este, a diferencia del activo, no se establece a partir de las cifras del balance mediante ajustes parciales, sino que se recompone totalmente de acuerdo con las normas expresas de la ley. Los rubros cuyos cómputo admite la ley como pasivo, cualesquiera sean sus denominaciones, son los que corresponden a los siguientes conceptos:

a) las deudas de la sociedad de cualquier naturaleza sean comunes, prendarias, hipotecarias, etc., salvo los saldos acreedores de las cuentas personales del dueño o socios de las empresas unipersonales y sociedades de personas y de la casa matriz del exterior en el caso de sucursales extranjeras;

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

c) las provisiones de cualquier índole, aún las destinadas al pago de dividendos;

d) las utilidades devengadas y no percibidas.

Debe remarcarse que la ley argentina autoriza a deducir el monto de la deuda representada por obligaciones (debentures) por lo que la misma no resulta gravada. No computa en cambio, los saldos acreedores de las cuentas de los socios que representan en términos económicos aumentos de capital de la sociedad, con el mismo carácter pero en sentido inverso, que los saldos deudores, los cuales como vimos, no se computan como activo.

5.5.3.1. - Prorrateso del pasivo.

Dice la ley que si todo el activo fuere computable, todo el pasivo también lo será y se deducirá del primero, pero si parte del activo no constituyese materia gravable por las circunstancias que antes apuntamos, el pasivo ajustado será descontado sólo en proporción al activo gravado.

5.5.4. - Capital gravable

Está constituido por la diferencia entre el activo computable (gravable y depurado) y el pasivo computable, previo prorrateso del mismo, si así correspondiere.

5.5.5 - Deducciones y exenciones.

Una vez determinado el capital imponible la ley autoriza a efectuar ciertas deducciones que se enumeran:

- a) honorarios del directorio y síndico en las sociedades de capital;
- b) habilitaciones y gratificaciones pagadas o puestas a disposición del personal dentro del plazo de vencimiento del impuesto;
- c) el impuesto a los réditos y sus tasas complementarias de emergencia correspondientes efectivamente al ejercicio, las sociedades anónimas y de economía mixta; un porcentaje arbitrario sobre las utilidades gravadas con el impuesto a la renta, las sociedades restantes, aún las en comandita por acciones;
- d) las utilidades a distribuir por el ejercicio;
- e) el impuesto sustitutivo pagado en el ejercicio.

No existen exenciones propiamente dichas, salvo que se considere como tales a las deducciones enunciadas por tratarse de liberalidades de la ley.

Las pocas exenciones formales se refieren a los sujetos pasivos y son, como se vió, las relativas a sociedades cooperativas y las asociaciones civiles sin fines de lucro no organizadas como empresas comerciales.

5.5.6. - Capital líquido gravado.

Por fin, el capital neto gravado resulta de la diferencia

entre el capital gravable menos las deducciones legales y sobre él se aplica la alícuota del impuesto para la determinación del mismo.

5.5.7. - Variaciones del capital

De todo lo expuesto se desprende que la ley argentina grava el capital estático determinado al día de cierre del ejercicio comercial; sin embargo, al sólo efecto de neutralizar posibles evasiones, se faculta a la autoridad de aplicación a proporcionar las variaciones de capital del ejercicio desde la fecha en que se operen hasta la decierre, cuando se presume que tales variaciones tienen por objeto evitar el impuesto.

5.5.8. - Materia imponible para las personas físicas.

Vimos antes que las personas físicas sólo pueden acogerse el régimen de este impuesto por los bienes situados económicamente en la ciudad de Buenos Aires y en tanto y en cuanto no estén apartados a empresas societarias o unipersonales alcanzadas por el impuesto por aplicación del Título I de la ley.

Con estas importantes limitaciones que reducen en mucho el ámbito de aplicación del gravamen y la materia imponible, la ley admite que las personas físicas pueden optar por acogerse al impuesto por la totalidad o una parte de su patrimonio. A tal efecto, deben indicar al efectuar la opción y primer pago, cuál es el monto global del patrimonio que desean incluir sin estar obligados a individualizar los bienes ni siquiera a probar su existencia real. Basta pues, pagar el impuesto indicando únicamente el monto global del patrimonio que se desea incluir en el ámbito del impuesto.

No cabe duda que la ley es extremadamente liberal, pero de clara que la porción de patrimonio incluida en el régimen no podrá exceder de la suma de los bienes propios más el 50 o/o de los ganancias. Por ello, la ley no reconoce crédito alguno por pagos en exceso, al contribuyente ni a sucesores, aún cuando las sumas abonadas sobrepasen el impuesto a la herencia que hubiere correspondido en el supuesto de no existir la opción.

Se tolera asimismo, que el monto de capital registrado se eleva o disminuya a voluntad del contribuyente. La emisión del pago de una sola cuota se presume "juris et de jure" como desistimiento y las sumas abonadas se computarán como pago a cuenta del impuesto a la herencia. Más adelante veremos qué efectos tiene el acogimiento con relación a este último gravamen.

5.6 - Efectos sobre el impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes.

Los bienes sujetos a la tributación del impuesto sustitutivo están exentos del pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes,

de allí la denominación del primero. En tal sentido, la ley derogó la norma respectiva de la del impuesto sucesorio que declaraba a las acciones comprendidas en el acervo hereditario, y las excluyó expresamente de éste; también obligó a las Provincias a derogar toda norma de los impuestos locales sucesorios que gravara las inversiones sujetas a este tributo. Actualmente se amplió la exclusión a las acciones nominativas, a todo patrimonio alcanzado por el Título I de la ley del impuesto sustitutivo y a los capitales registrados opcionalmente dentro del Título II, desde las respectivas fechas de vigencia de las modificaciones legislativas y en función de las jurisdicciones de aplicación pertinentes.

En síntesis, todo bien tributario del impuesto sustitutivo se encuentra eximido del gravamen a la herencia, la exclusión es automática para las personas físicas o jurídicas comprendidas en el Título I de la ley, desde el mismo instante que el sujeto queda alcanzado por el tributo y aunque no se haya abonado el mismo, en cuyo caso el Fisco declarará eximidos a los herederos del impuesto sucesorio, pero reclamará lo adeudado por concepto de gravamen sustitutivo.

En cambio, para las personas físicas que opten por el gravamen en las condiciones del título II, la exclusión no es automática pues se opera de pleno derecho al cabo de cinco años de tributación y si el fallecimiento del causante se produce antes de ese lapso, en forma proporcional al tiempo transcurrido desde la fecha de acogimiento. Si hubiere desistimiento por parte del sujeto, sus herederos no se eximirán parcialmente del impuesto a la herencia, sino que les será reconocido lo abonado en concepto de impuesto sustitutivo, como pago a cuenta de aquel gravamen.

Además, exclusión de los bienes sujetos al impuesto sustitutivo en la determinación del acervo hereditario opera, de hecho, como una exención adicional del impuesto de sellos el cual se aplica sobre los bienes que componen el patrimonio sucesorio en cuanto fueren computables para la liquidación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

5.7 Alícuota del gravamen

Desde la creación del impuesto y hasta el 30/13/64 fue del uno por ciento (1 o/o) sobre el capital líquido gravado; para todos los sujetos. Con vigencia desde 31/12/64 se elevó al uno y medio por ciento (1,5 o/o) para los contribuyentes del título I de la ley, siendo mantenida en consecuencia, en el 1 o/o para los responsables acogidos al régimen opcional del título II.

5.8 - Administración del impuesto.

La percepción y fiscalización del tributo está a cargo de la Dirección General Impositiva, órgano de la administración fiscal federal. Lo resultan aplicables a todos sus efectos, las normas de la ley de procedimiento fiscal Nº 11.683 y las del impuesto a los réditos Nº 11.682.

5.8.1 Forma de liquidación

El impuesto se liquida anualmente por el sistema de autoliquidación, es decir que el propio contribuyente debe confeccionar su declaración jurada de acuerdo con las normas legales y reglamentarias, determinando el saldo de impuesto a pagar. Debe acompañarse un formulario anexo donde se discrimina la radicación económica de los bienes, tanto a los efectos de excluir los bienes situados en jurisdicciones adheridas, como para distribuir el producto del gravamen entre las Provincias. Los sujetos del título II no deben presentar declaración jurada.

5.8.2. Vencimiento del impuesto

El plazo máximo para el pago del impuesto coincide con el vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual, el cual varía según el sujeto pasivo de que se trate:

- a) sociedades de capital: a los cinco meses del cierre de su ejercicio comercial anual;
- b) empresas unipersonales y sociedades de personas: a los tres meses de cerrado su ejercicio comercial anual;
- c) Personas físicas (título II), no presentan declaración jurada, sino que deben abonar el impuesto, con una fórmula especial donde consta el monto global por el cual se acogen, dentro de los noventa días contados a partir del 1º de enero de cada año.

5.8.3. Pago del tributo

Se realiza mediante depósito bancario exclusivamente, en cualquier agencia bancaria situada en la jurisdicción administrativa correspondiente al domicilio del sujeto pasivo. Se utiliza para ello una boleta de depósito especial y distinta para cada uno de los diferentes tipos de contribuyentes, la cual en el caso de las personas físicas que se acogen al régimen opcional, exige se indique el monto global del patrimonio registrado, lo cual hace las veces de una liquidación rudimentaria.

5.8.4 Anticipos a cuenta

Se exige un pago a cuenta en concepto de anticipo del impuesto a tributar en el período, equivalente al 50 o/o del gravamen liquidado por el período fiscal inmediato anterior. Debe abonarse a los seis meses de la fecha de vencimiento del último período fiscal. No están obligados los sujetos del título II (opcional).

5.8.5 Régimen de distribución

Las normas tradicionales al respecto son las leyes N°

12.956, luego remplazada por la N° 14.788 de Coparticipación Federal de Impuestos (a los réditos, a las ventas, etc) que atiende conjuntamente a la población y los recursos y gastos del Gobierno local de cada Provincia; y la ley N° 14.390 de Distribución de Impuesto Internos Unificados (na los consumos específicos) que toma como base de distribución la población y la producción de artículos gravados o sus materias primas.

En cambio, la ley N° 14.060 establece un sistema exclusivo de distribución del impuesto sustitutivo, que sigue el criterio de la radicación económica de los bienes por los cuales se tributa el gravamen, es decir un sistema estrictamente territorial; donde sólo cuenta el lugar geográfico de ubicación de los bienes.

Las normas de los artículos 21 a 29 del decreto reglamentario establecen para cada tipo de bienes del activo y rubros del pasivo, el sistema a seguir para la adecuada discriminación de los conceptos; lo cual exige un elaborado mecanismo técnico para poder determinar el lugar de asiento de cada uno de los bienes. No resulta muy dificultoso cuando se trata de activo fijo, pero los créditos y deudas exigen un detenido análisis, que la ley encomienda al propio contribuyente, requisito que se cumple mediante un formulario anexo obligatorio ya mencionado.

Este sistema de distribución reconoce su razón de ser en el hecho de tratarse de un impuesto que sustituye al de herencias aplicado por cada Provincia y el Gobierno federal, el cual se funda también en la ubicación geográfica de los bienes sujetos al gravamen.

La circunstancia de distribuirse el impuesto producido entre las Provincias y la naturaleza sustitutiva que se pretendió darle, dió lugar a que la ley dispusiera la obligación por parte de las Provincias de abolir todo impuesto que gravase el patrimonio de las sociedades de capital. Esta forma imperativa no se repitió el extenderse el ámbito del tributo a las empresas unipersonales y sociedades de personas, dándose libertad a cada Provincia para que decidiera individualmente su adhesión al nuevo régimen, en cuyo caso sí debía abolir los tributos concurrentes; hasta la fecha, como se dijo, no se ha operado ninguna adhesión.

6 - CONCLUSIONES

Todo impuesto debe ser estudiado dentro del contexto político, social, económico, cultural, geográfico, etc. propio del Estado o región donde se aplica o se pretende implantar. Ningún tributo, aunque sea científicamente irreprochable, adquiere validez universal por sí sólo, aun cuanto la experiencia práctica en uno o varios casos particulares haya resultado feliz, si no se verifica el grado de idoneidad que posee como instrumento de una política predeterminada.

Se ha querido ver en este tipo de gravamen al patrimonio ciertas ventajas, algunas de las cuales no podemos dejar de reconocer. Se ha señalado que reviste interés como apoyo administrativo del impuesto a las superutilidades y ello es cierto en tanto exista dicho impuesto, pero ningún efecto posee en un sistema tributario que ignora el tipo de impuesto a los beneficios extraordinarios.

Hemos visto que el carácter "sustitutivo" que se pretende darle no es tal en sentido económico, ~~pero~~ pues sustituye dentro del marco de los ingresos-fiscales, la recaudación de un impuesto por otro y en tal sentido, cualquier tributo puede "sustituir" fiscalmente a otro siempre / que su remplazo signifique mantener la recaudación total al mismo nivel. En cambio, no hay sustitución alguna en términos económicos respecto del impuesto a la herencia, puesto que el gravamen al patrimonio de las empresas no tiene en modo alguno los efectos económicos sociales del primero, especialmente en cuanto se dirija a la redistribución de la riqueza. También poco la hay "strictu sensu" respecto de los sujetos pasivos de uno y otro impuesto.

En cuanto a su productividad, debemos admitir que puede llegar a constituir una fuente de recursos fiscales muy importante cuando su alícuota es elevada, pero ello es viable siempre que no choque con las pautas de justicia distributiva ni con las fuerzas económico sociales diferentemente predominantes en cada Sociedad. Por ello, puede ser admitido por algunos países y rechazado totalmente por otros.

De ser aplicado con alícuotas suficientemente elevadas, su recaudación produciría recursos muy abundantes en economías con cierto desarrollo, y si el Gobierno destinase esos recursos a obras de infraestructura productoras de economías externas, ello aceleraría el proceso de desarrollo económico.

De allí cabe concluir que ningún análisis de los efectos económicos de los impuestos puede prescindir de considerar la dirección del gasto público. Este concepto, que se lee ya en el famoso dictamen del Comité Colwyn, ha ido adquiriendo cada vez mayor vigencia doctrinaria. Su importancia reside fundamentalmente, en su aplicación a las economías en desarrollo.

En efecto, si bien la incidencia se opera sobre la renta o sobre el consumo (excepto el caso especial de algunos impuestos al patrimonio que, en algunas circunstancias afectarían al patrimonio mismo), el efecto económico de un tributo a largo plazo, depende menos de su propia incidencia que del destino que el Gobierno dé a los fondos recaudados con aquél. Un impuesto puede incidir sobre el consumo y no ser necesariamente regresivo si su recaudación se destina a inversiones en infraestructura que permitan una rápida elevación del nivel de la actividad económica, y menos aún, si se dirige a obras de beneficio social o asistencia de los sectores menos favorecidos de la comunidad, sobre todo cuando los grupos de altos recursos son tan poco numerosos que su exacción, aún a niveles e

levados, no permite a los Gobiernos disponer de los recursos necesarios para la realización de sus objetivos.

Por el contrario, un tributo que incida sobre la renta pue de producir recursos que se afecten a gastos corrientes del Gobierno, constituyendo en ese caso, una desinversión neta en términos macroeconómicos, por haber afectado en su base, la formación del ahorro y de la inversión nacional. De allí que carezca de rigor científico la clasificación de impuestos directoseindirectos, equiparados a progresivos y regresivos, sin tener en cuenta el destino final de los fondos con ellos recaudados, ni tampoco la posibilidad de traslación de unos y otros.

También debe señalarse que este tributo suele ser fácilmente aceptado cuando la tasa no es muy elevada, pero ello redundante evidentemente en una menor recaudación y neutraliza el efecto productivo.

Restringido a las sociedades anónimas y dentro de ciertas condiciones económicas determinadas, puede que las estimule, siendo la alícuota alta, a elevar su productividad interna para competir con las empresas excluidas, siendo ello deseable si se considera que las entidades, de capital constituyen la avanzada tecnológica del desarrollo.

Sin embargo, frente a unas pocas y relativas ventajas, pueden señalarse al impuesto al capital de las empresas tanto y tan serios inconvenientes, que anulan y aun exceden a las mismas. Es posible afir-
mar que responda a principios de equidad tributaria ya que por su trasla-
dabilidad no atiende a la capacidad contributiva del incidido, ni tampoco
le resulta aplicable la regla del beneficio. Por la misma causa, es tam-
bién ajeno a los modernos conceptos de justicia distributiva, pues ningún
efecto tiene frente a la desigual posesión de las fortunas, ni evita su
concentración.

Su traslación hacia adelante lo torna regresivo, aunque es
te juicio debe ser valorado, como antes dijimos, en función de la direcc-
ión del gasto público. Tanto la traslación hacia atrás como la absorción/
operan como factores negativos de la formación del ahorro. En efecto, si
la entidad se ve imposibilitada de trasladar el impuesto hacia adelante /
deberá optar por absorberlo con sus utilidades capitalizables, lo cual
impide su reinversión, o hacerlo incidir sobre las utilidades distribui-
bles, lo cual repercutirá en una menor rentabilidad de sus acciones y en
un desestímulo para la adquisición de las mismas por parte de potenciales
inversores. La magnitud del efecto es directamente relativa al nivel de
la alícuota e inversamente proporcional al estadio de desarrollo económi-
co de cada país.

Aun en el supuesto de la traslación hacia adelante por par
te de la generalidad de las empresas, resta siempre el efecto discrimina-
torio respecto de las entidades marginales que, siendo quizá las que
mayor aliento merezcan para su creación y expansión en las economías en
desarrollo, se verán impedidas de cargar el gravamen a sus costos, absor-
biéndolo con sus rendimientos y desalentándolas en sus inversiones. Si

en una determinada economía, las empresas nacionales estuviesen en situación marginal con respecto a las compañías extranjeras, el efecto discriminatorio sería más grave aún.

Otras desventajas menores pueden señalarse todavía, en lo que se refiere a su escasa elasticidad, tanto en lo que hace al ciclo económico como con relación a economías inflacionarias, pudiendo en algunos casos, como se vió, generar efectos inflacionarios por sí mismo.

En cuanto a su administración, resulta bastante fácil en principio; pero esa facilidad desaparece si se desean extremar los recaudos para determinar con exactitud la materia imponible, ya que la valuación ajustada de aquella puede implicar problemas muy complejos, amén de que en procesos inflacionarios se hace imprescindible acudir a revaluaciones fiscales, con toda su secuela de efectos secundarios negativos.

Los efectos económicos sociales regresivos propios del impuesto cuyo análisis intentamos rudimentariamente, la experiencia práctica desfavorable que puede extraerse de los pocos países que lo han establecido y las condiciones estructurales determinantes de los países poco desarrollados de Latinoamérica, permiten concluir que el impuesto al patrimonio neto de las empresas no constituye un medio idóneo, al menos para esos países, de llevar a cabo una política de redistribución de la riqueza ni resulta tampoco adecuado para fortalecer las finanzas públicas.

ANEXO I

LEGISLACION COMPARADA

A) URUGUAY

- 1) "Impuesto sustitutivo del de herencias", creado por ley N°3648 del 16/7/1910 y modificada por leyes Nos. 13.032 y 13.319.

Sujeto pasivo: a) sociedades anónimas sobre su capital fiscal; b) sociedades en comandita por acciones por la parte de su capital fiscal que corresponda a su capital accionario integrado; c) las sociedades personales integradas por personas jurídicas de derecho privado constituidas en el extranjero, por la parte del capital fiscal que corresponda a la cuota del capital social perteneciente a estas últimas; d) las sucursales o agencias de personas jurídicas de derecho privado constituidas en el extranjero por el capital fiscal que tengan en el país.

Materia imponible: Grava el "capital fiscal", definido como la dife

rencia entre el activo y el pasivo, ajustados de acuerdo con las normas del impuesto a la renta para la categoría de comercio o industria. No se computan como activo: a) las acciones de otras sociedades sujetas al impuesto; b) los bienes situados permanentemente en el exterior; c) los títulos públicos; d) las cuentas de orden; e) las pérdidas que no figuren en el activo; f) las cuotas pendientes de integración; g) los saldos deudores de casas matrices, sus sucursales y agencias; y h) los activos establecidos por simple valuación (llaves y marcas). Sólo se computa como pasivo: 1) deudas exigibles de cualquier índole, incluso las que surjan de distribución de utilidades; 2) provisiones para hacer frente a gastos devengados y no pagados; 3) beneficios devengados y no percibidos. El pasivo se computa en proporción al activo gravado.

Alícuota: del 0,85 o/o fue elevada al 1 o/o en 1964.

2) "Impuesto al Patrimonio" creado como impuesto al capital en 1964, prorrogado luego en su vigencia para los años 1965, 1966 y 1967.

Sujeto pasivo: a) personas jurídicas de derecho privado constituidas en el país, gravadas con el impuesto a la renta; b) personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.

Materia imponible: "el patrimonio", definido como la diferencia entre el activo y el pasivo ajustados según la propia ley. Activo: sólo los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, para las Sociedades, y para los otros obligados, también los bienes ubicados en el exterior; se excluyen: a) acciones y participaciones en otras empresas gravadas, b) títulos, c) bienes situados económicamente en el exterior. Pasivo: a) deudas justificadas, incluso las que resulten de la distribución de utilidades, b) beneficios devengados y no percibidos, se proporciona según el activo / computable.

Alícuotas: 1,33 o/o para 1964, 1 o/o para 1965,; 0,75 o/o para 1966 y 0,5 o/o para 1967.

B) ECUADOR

"Impuesto al capital en giro"

Creado en 1941 para financiar el funcionamiento de Casas Cunas adquirió permanencia al convertirse en ingreso ordinario del Tesoro.

Sujetos pasivos: sociedades mercantiles en general, discriminadas en: a) sociedades anónimas, b) sociedades en comandita por acciones, c) sociedades de personas.

Materia imponible: se grava tanto el capital "propio" como al "ajeno". El primero se calcula como la suma del "capital pagado" (integrado) más por acciones. El capital "ajeno" toma como referencia las utilidades del ejercicio averiguándose que porcentaje representan del total del activo, corrigiendo dicho porcentaje mediante tablas especiales y aplicando el coeficiente ajustado sobre el total del activo menos: cuentas de orden, amortizaciones y cuentas ajenas al negocio.

Alicuotas: 0,16 o/o para sociedades anónimas y en comandita por acciones; 0,32 o/o para sociedades de personas comerciales; y 0,35 o/o para sociedades de personas industriales.

Exenciones: a) por el sujeto: las sociedades agrícolas anónimas o de personas; b) por la materia: para los Bancos, las cuentas corrientes y de caja de ahorro; para las compañías de seguros, las reservas técnicas y matemáticas.

C) COLOMBIA

Exista un sistema compuesto por el impuesto a la renta, el gravamen a las superutilidades y el impuesto al patrimonio neto. Este último alcanzaba tanto a las personas físicas como a las morales, pero en el año 1960 se suprimió el gravamen para las sociedades anónimas y en comandita por acciones. El impuesto grava los bienes apreciables en dinero, es decir los derechos reales y personales definidos por el Código Civil, susceptibles de generar renta. Alcanza a todos los bienes poseídos por el contribuyente aunque no hubiere "animus domine". La ley colombiana sigue el principio de territorialidad, pues excluye los bienes poseídos en el exterior por residentes o nacionales. Se admite la deducción de las deudas, así como de algunas exenciones, por lo cual el impuesto resulta aplicable sobre el patrimonio líquido gravable¹⁴.

D) ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

El impuesto es en ese país de carácter estadual y se lo conoce como "general property tax". Tiene origen en la época colonial habiendo sido aplicado en forma parcial sobre los diferentes tipos de bienes hasta principios del siglo pasado en que fue más o menos consolidado en un impuesto general. Actualmente afirma Due que

14

CATON, Mario M. Evolución histórica y doctrinaria y derecho comparado sobre el impuesto al patrimonio.

sólo tiene significación el gravamen que se aplica sobre bienes corpóreos (muebles e inmuebles). No sólo es muy antigua su aplicación sino también su administración, ya que las valuaciones son practicadas en forma subjetiva por agentes públicos, lo cual torna impopular este tipo de gravamen. No obstante, tiene gran productividad para los gobiernos locales. No discrimina entre propiedad de personas físicas y de empresas, ni admite deducir las deudas, por lo que grava el valor bruto de los bienes.¹⁵

E) ITALIA

En dicho país existe un impuesto ordinario al patrimonio de las sociedades comerciales en general y otros entes morales, de carácter mixto, pues alcanza además a los rendimientos, regulado por la ley 603 del año 1954, aunque su existencia se remonta, con algunos altibajos, al año 1937. Grava con la alícuota del 0,75% el patrimonio y además alcanza con el 5% las obligaciones y otros títulos emitidos en el país. Su materia imponible la constituyen: a) "el capital suscrito y depositado de las sociedades (patrimonio n to de balance para los otros entes colectivos); b) más las reservas ordinarias y extraordinarias de cualquier clase, excepto que se destinen a cubrir cargos; c) las utilidades de ejercicios anteriores; y d) los revalúos por depreciación monetaria". Además, en ese país existe un gravamen de carácter relativamente sustitutivo cuyos sujetos y tasas son: a) sociedades por acciones y de responsabilidad limitada, 4%; b) sociedades en comandita simples y colectivas, 2%; asociaciones civiles, fundaciones y otros entes morales, 3%. Se lo conoce como impuesto "de manos muertas".¹⁶

F) INDIA

El impuesto en la India tiene origen en el plan tributario de Nicholas Kaldor y se creó en 1957 con carácter general tanto para personas físicas como para las corporaciones, siendo suprimido para estas últimas en 1960, al parecer por dificultades de aplicación. El impuesto alcanza el patrimonio global neto, es progresivo para las personas físicas y era proporcional para las corporaciones.

15

DUE J. op. cit.

16

GRIZIOTTI Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas:

G) FRANCIA

No existe ningún impuesto a la tenencia de bienes por las empresas pero hubo un "capital levy" en 1945 denominado "impuesto de solidaridad nacional" destinado a corregir los desajustes patrimoniales provocados por la guerra, a la vez que para proveer los fondos necesarios a la reconstrucción de postguerra. Se aplicó sobre el patrimonio neto.

- 1 ILERSIC, A. R. Government finance and fiscal policy in post war Britain. London, Staples, 1955. 278 p.
- 2 EINAUDI, Luigi. Principios de hacienda pública. Madrid, Aguilar, 1952. 524 p.
- 3 EINAUDI, Luigi. La tierra y el impuesto
- 4 JARACH, Dino. Impuestos sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones. In: ANALES DE LA CONFERENCIA TRIBUTARIA DE SANTIAGO DE CHILE, 1962. p. 301.
- 5 BENINI, R. Principi di statistica metodologica. Cf. Jarach op. cit.
- 6 DUE, John. Análisis económico de los impuestos
- 7 JARACH, Dino. op. cit.
- 8 RICKS, Ursula K. Hacienda publica. Madrid, 1950. p. 241.
- 9 ILERSIC, A.R. op. cit.
- 10 LANGLEY, K. The distribution of capital. Bulletin of Oxford Institute of Statistics, Feb. 1955. Cf. Ilersic op. cit.
- 11 COMITÉ INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMIENTO ECONÓMICO. Tenencia de la Tierra y desarrollo social y económico del sector agrícola argentino. WASHINGTON, 1965. p. 36.
- 12 JARACH, Dino. op. cit.
- 13 JUANO, Manuel. Impuesto substitutivo del gravamen a la trasmision gratuita de bienes. In: Curso de finanzas y derecho tributario. Rosario, Ed. Malachino, 1964. T.2, cap. 3, p. 356-62.

14

CATON, Mario M. Evolución histórica y doctrinaria y derecho comparado sobre el impuesto al patrimonio

15

DUE, John. op. cit.

16

GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas; trad. y notas por Dino Jarach. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1949, 478 p.