

REFORMAS IMPOSITIVAS

Dr. MARIÓ R. MICELI

Las recientes reformas impositivas se han concretado en la sanción de diversas leyes, en su mayor parte modificatorias del régimen anterior, otras creadoras de organismos y, por fin, estableciendo nuevos gravámenes.

Para sistematizar todas esas leyes y el contenido de las mismas enunciaremos en la siguiente forma:

Ley 15.265:

- a) Creando el Tribunal Fiscal y
- b) Modificando la Ley 11.683 (T. O. 1969).

Ley 15.266, Modificando la Ley de Contribución Inmobiliaria.

Ley 15.267, Modificando la Ley de Impuesto de Sellos (T. O. 1969).

Ley 15.272, Estableciendo el régimen de Revaluación de Activos, a los efectos impositivos y contables.

Ley 15.273:

- a) Modificando la Ley 11.682 de Impuestos a los Réditos;
- b) Modificando la Ley 11.683 de Procedimientos y percepción;
- c) Modificando el impuesto a las Gerencias Eventuales;
- d) Modificando el impuesto a los Beneficios Extraordinarios;
- e) Modificando el impuesto a las Ventas;
- f) Modificando las normas sobre Impuestos Internos;
- g) Estableciendo el impuesto local a la transmisión gratuita de bienes, por causa de muerte (opcional y para las personas físicas);
- h) Estableciendo el Gravamen de Emergencia para el año 1960;
- i) Disponiendo la percepción por la Aduana de los Recargos de Importación;
- j) Disponiendo la Unificación de los impuestos de importación y exportación y las participaciones, y
- k) Facultando al P. E. a establecer recargos a los automotores.

La extensión de las reformas y el propósito de poner al alcance de los alumnos la parte substancial de las modificaciones al régimen anterior, aconsejan prestar inmediata atención a las Leyes 11.683 y 11.682.

A. — MODIFICACIONES A LA LEY N° 11.683

La Ley n° 11.683 de Procedimiento para la aplicación y percepción de impuestos, fue modificada por la Ley n° 14.789 y recientemente por la Ley n° 15.273¹.

Las modificaciones de la Ley n° 14.789 fueron incorporadas al Texto Ordenado de la Ley n° 11.683 y la última sanción hace referencia a dicho articulado legal.

Las principales reformas introducidas a la ley de procedimiento son las siguientes:

1. Exención de presentar declaraciones juradas.

La Ley n° 14.789 facultó al P. E. a eximir de la obligación de presentar declaraciones juradas a los contribuyentes inscriptos que deseen acogerse a este régimen y que consiste:

- 1) En determinar un período "base" en el cual el contribuyente inscripto no haya liquidado un impuesto superior a \$ 3.000. Este importe ha sido elevado por la última reforma de la Ley n° 15.273 a \$ 10.000;
- 2) Sin declaración jurada el contribuyente ingresará una suma equivalente al gravamen del año fiscal "base", sin perjuicio de deducir las retenciones;
- 3) La aplicación de este régimen se mantendrá mientras los ingresos del contribuyente no excedan en más del 25 % del período "base", y
- 4) Podrán acogerse a este régimen los contribuyentes de Primera, Segunda y/o Cuarta categoría, sin perjuicio que la Reglamentación incorpore determinados sectores de la Tercera Categoría.

Tales disposiciones incorporadas al art. 21 de la Ley n° 11.683 (T. O. 1959) y actualizadas por la última reforma, no habían sido implantadas en el año 1969 por ausencia de reglamentación.

El propósito de tales disposiciones es el de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de un sector numeroso de contribuyentes de rentas modestas y, además, simplificar la percepción del gravamen.

¹ La Ley 14.789 fue publicada en el B. O. el 15 de enero de 1969 y la Ley 15.273 se publicó el 13 de febrero de 1969.

2. Supresión de la imprescriptibilidad para contribuyentes no inscriptos.

El Gobierno Provisional modificó las normas sobre prescripción implantando la imprescriptibilidad para los contribuyentes no inscriptos, disposición que se incorporó al art. 53 (Capítulo IX, Ley n° 11.683 T. O. 1959). El rigor de tal medida había tenido la finalidad de desalentar las evasiones fiscales, pero no se logró el efecto esperado.

La reciente reforma modifica el art. 53 y establece que las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas prescriben:

- a) Por el transcurso de cinco años en los casos de:
 - Contribuyentes inscriptos, y
 - Contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse o que teniendo obligación regularmente espontáneamente su situación.
- b) Por el transcurso de diez años, para los contribuyentes no inscriptos en general.

Estas disposiciones tienen vigencia desde el 1° de enero de 1960 pero son aplicables a los períodos fiscales vencidos con posterioridad al 1° de enero de 1961.

En cuanto a la acción de repetición de impuestos que puede interponer el contribuyente prescribe por el transcurso de cinco años. Según lo establece el art. 61 no rigen las causas de suspensión previstas para los incapaces en el Código Civil (art. 3966).

3. Presentación espontánea y bonificaciones.

Varias modificaciones ha sufrido el régimen de la presentación espontánea. Hasta la vigencia del T. O. 1956 el art. 112 los contribuyentes que regularizaban espontáneamente su situación fiscal quedaban exentos de multas, recargos, intereses punitivos y de las sanciones por infracciones. Desde la sanción de la Ley n° 14.789, incorporado las modificaciones al T. O. 1959, los responsables debían abonar, conjuntamente con los importes adeudados en concepto de impuesto, un interés no inferior al 1 % mensual desde la fecha del respectivo vencimiento. La omisión del pago del interés llevaba como sanción automática la elevación al doble.

La última reforma de la Ley n° 15.273 modifica parcialmente el art. 112 y establece:

- a) Facultad al P. E. para disponer con carácter general la exención total o parcial de multas, recargos, intereses punitivos y otras sanciones a los responsables que regularicen su situación en forma espontánea;

- b) Igualmente para otorgar exenciones total o parcialmente con respecto a determinadas zonas o raudales, y
- c) También se facultó al P. E. para acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos para cancelar deudas fiscales pendientes.

4. Aumentos de capital no justificados.

Los aumentos patrimoniales no justificados quedaban sujetos al impuesto a los réditos o al impuesto a las ganancias eventuales, según el que resultara mayor, de acuerdo a lo establecido por el art. 25 de la Ley n  11.683 (T. O. de 1959). La última reforma legislativa, sustituye esa disposición y establece que se considerará el aumento de capital como réditos del ejercicio fiscal en el cual se produzca.

5. Modificaciones sobre procedimiento.

La sanción de la Ley n  15.265 creando el Tribunal Fiscal, en su artículo 59 modificó varios artículos de la Ley n  11.683¹ para adecuar el procedimiento administrativo a la competencia y funcionamiento del nuevo organismo. Las modificaciones se refieren, en general, a la determinación administrativa de impuestos en forma cierta o presuntiva; a la suspensión por un año del curso de la prescripción y a la interrupción de la prescripción; a la simultaneidad de la resolución sobre impuesto y multa; a la opción del contribuyente para interponer recursos contra resoluciones que impongan multas o determinen impuestos y accesorios o sobre reclamos por repetición, al derecho de accionar ante el Juez Nacional, y del cobro judicial de los impuestos, intereses, recargos y multas.

B. — MODIFICACIONES A LA LEY N  11.683

La ley del impuesto a los réditos en su texto ordenado 1956 fue modificada por la Ley n  14.789 en lo referente a imputación de réditos al año fiscal considerando devengados los de primera categoría y los provenientes de jubilaciones o pensiones; aumentó la exención a las rentas de propiedad intelectual, actualizó las rentas no imposibles y las cargas de familia; derogó las normas que establecieran recargos por ausentismo; atribuyó el carácter de renta de tercera categoría las correspondientes a funciones de directores de sociedades anónimas; aumentó las tasas a las so-

¹ Los artículos modificados de la Ley 11.683 son los siguientes: 23, 26, 62, 65, 70, 71, 72, 74, 75, 85 y 91.

ciudades de capital constituidas en el exterior; elevó la deducción por primas de seguros de vida, etc. Tales reformas se incorporaron al T. O. 1959.

Las modificaciones introducidas por la reciente Ley n° 15.273 a la Ley de impuesto a los réditos, en lo fundamental, son:

1. *Fraccionamiento y venta de bienes inmuebles: loteos.*

Anteriormente la ley establecía una diferenciación según que las operaciones se efectuaron o no con habitualidad. Las operaciones habituales y cuando el fraccionamiento se efectuara con mejoras superiores al 20 % del costo o última valuación fiscal quedaba sujeta al impuesto a los réditos. En los demás casos se gravaba con el impuesto a las ganancias eventuales.

Por la última reforma el resultado del fraccionamiento y venta de bienes inmuebles, haya o no habitualidad, o mejora quedarán sujetos en todos los casos al impuesto a los réditos. La reglamentación anterior atribuía el carácter de loteo cuando los lotes enajenados alcanzaban a 50 ó más en el término de dos años. La nueva disposición desdobra las condiciones, es decir, que se considerará loteo cuando se cumplan cualquiera de aquellas condiciones. (art. 93 del Decreto Reglamentario.)

2. *Compensación de quebrantos con beneficios.*

El art. 18 del T. O. 1959 autorizaba a compensar las pérdidas de un ejercicio con ganancias de los años siguientes hasta el cuarto año después de haberse producido el quebranto. La nueva Ley autoriza la compensación hasta 10 años después de aquel en que se produja.

3. *Exenciones: ampliación.*

El monto no imponible de las rentas provenientes de obras inscriptas en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual había sido elevado anteriormente a \$ 40.000. La Ley n° 15.273 modifica el art. 19 inc. j (T. O. 1959) y amplía la deducción a \$ 400.000 anuales para los ingresos provenientes de derechos amparados por la Ley n° 11.723 y siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores y que las obras estén debidamente inscriptas.

Las asociaciones civiles mencionadas en el inciso f del art. 19 quedaban exentas cuando la educación o instrucción era gratuita; la modificación última excluye el concepto de gratuidad aceptando solamente que tales entidades no distribuyan los réditos que puedan obtener entre sus socios, en forma directa o indirecta.

Al final del art. 19 se agregan nuevos incisos que se refieren:

- p) Exención a los intereses de títulos u obligaciones y a los dividendos fijos (acciones preferidas) que se emitan para

financiar obras que se declaren de interés nacional por el P. E.;

- q) Utilidades provenientes de la venta de semillas por criadores que se destinen para la siembra;
- r) Los réditos por servicios personales cumplidos en el país por periodos no superiores a 18 meses, por técnicos contratados en el exterior;
- s) Intereses de préstamos de fomento otorgados por instituciones oficiales extranjeras que según el Miembro informante de Senadores se refiere a operaciones en favor de familias inmigrantes para establecer sus actividades.

4. Deducciones por mínimo no imponible y cargas de familia.

Para el año fiscal 1959 tales deducciones son las que estableció la Ley n° 14.789. La modificación última se aplicará para el ejercicio fiscal de 1960 y comprende:

A. Rentas no imponibles.

Para las personas de existencia visible	\$ 24.000
Adicional; para contribuyentes que tienen cargas de familia	„ 8.000
Para contribuyentes de Cuarta categoría (art. 60) con rentas superiores a \$ 24.000 y no más de \$ 45.000 podrán deducir lo que exceda de \$ 24.000 o sea un máximo de	„ 21.000
Estas modificaciones sustituyen el art. 20.	..

B. Cargas de familia (art. 21).

Siempre que las personas residan en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan entradas propias superiores a \$ 24.000.

— Por el cónyuge	\$ 8.000
— Por cada descendiente en línea recta varón o hijastro, menor de edad o incapacitado ..	„ 4.500
— Por cada descendiente en línea recta mujer o hijastra, sin limitación de edad ni incapacidad	„ 4.500
— Por cada ascendiente	„ 4.500
— Por cada hermano varón, menor de edad o incapacitado para el trabajo	„ 4.500
— Por cada hermana, cualquier edad	„ 4.500
— Por el suegro o suegra; por cada yerno menor de edad o incapacitado y nuera cualquier edad	„ 4.500

Adicional por carga de familia.

— Cuando las cargas autorizadas excedan de dos, se admitirán por cada una	„ 1.200
— Por más de tres hijos, podrá deducir por los que excedan	„ 2.400

5. Nuevas deducciones.

Además de las deducciones establecidas en el art. 62 de la Ley n° 11.682 (T. O. 1959) la nueva ley actualiza, modifica y agrega lo siguiente:

En el inciso d) : Eleva a \$ 50.000 las sumas que se pagan por seguros de vida;

En el inciso l) : Continúa admitiendo la deducción por pagos de remuneraciones correspondientes a servicios prestados desde el exterior, pero aumenta la tasa de retención que era de 38 % a 38,36 %.

Agrega como inciso ñ) : Las sumas invertidas en la suscripción de acciones de cooperativas eléctricas, y como inciso o) : Los honorarios médicos y odontológicos, gastos de sepelio del contribuyente y personas a su cargo.

Sin comprobante se admitirá hasta la cantidad de \$ 6.000 anuales.

6. Compensación de quebrantos por las sucesiones indivisas.

Siguendo el criterio vigente en el T. O. 1959 la compensación de quebrantos sufridos por el causante (art. 32) podía efectuarse con beneficios obtenidos por la sucesión y los herederos hasta el cuarto año posterior. Las nuevas disposiciones permiten la compensación hasta el décimo año inclusivo, después de aquel en que se originó el quebranto.

7. Nueva tasa de retenciones.

Los pagos o acreditaciones a tenedores de debentures y otros valores radicados en el exterior y a los radicados en el país no identificados que percibían renta de debentures y otros títulos al portador (art. 46) debían efectuarse con la retención del 38 %; igual tasa correspondía a las sociedades de capital constituidas en el extranjero o por los pagos o acreditaciones efectuados a sociedades de capital constituidas en el extranjero (art. 55).

La reforma impositiva actual eleva la tasa para dichos conceptos a 38,36 %.

8. Réditos de tercera categoría: exclusión.

Se ha excluido como constituyendo réditos de tercera categoría a las remuneraciones provenientes del desempeño de funciones como miembro de directorios de sociedades anónimas que habían sido incluidos por la ley n  14.789.

Desde el ejercicio 1960 pasan nuevamente a Cuarta categoría. (arts. 47 inc. b) y 60 inc. g).

9. *Sociedades de Capital.*

Las entidades comprendidas en el art. 54 (T. O. 1959) estaban sujetas a una tasa de 30 %; por la última reforma las sociedades anónimas constituidas en el país, las sociedades en comandita por acciones igualmente nacionales y las asociaciones civiles (art. 19, inc. f) no exceptuadas abonarán una tasa de 33 %.

10. *Sociedades de inversión.*

Las entidades que realicen operaciones denominadas "fondos de inversión" quedan sujetas al tratamiento de las sociedades de capital en la forma establecida en el art. 54 y los inversores serán considerados como los accionistas de las sociedades anónimas para todos los efectos tributarios.

11. *Réditos de cuarta categoría.*

El artículo 60 (T. O. 1959) menciona los réditos de la cuarta categoría y la nueva reforma introduce una modificación al inciso c) y agrega el inciso g).

En el primero incorpora a los directores de sociedades anónimas de acuerdo a la exclusión que se hizo de la tercera categoría. El nuevo inciso g) incorpora a la Cuarta categoría las rentas originadas en el ejercicio de las actividades de los pequeños artesanos, comerciantes, industriales, trabajadores agropecuarios y otros empresarios que trabajen personalmente en sus negocios (colectiveros, taximetristas, tamberos, medieros, etc.), siempre que se ajusten a los límites de capacidad económica que determinará la reglamentación.

12. *Amortizaciones.*

El art. 71 (T. O. 1959) se refiere al régimen de amortización para compensar el desgaste de los bienes empleados para producir los réditos y facultaba a la Dirección General Impositiva para establecer en casos especiales otros sistemas que fueran técnicamente justificados. La Ley n  15.273 deja sin efecto esa facultad otorgada a la Dirección y, en cambio, autoriza para los mismos fines, al P. E.

13. *Amortizaciones extraordinarias.*

Con motivo de la sanción de la Ley n  15.272 sobre revaluación de bienes y debido al carácter optativo de la misma, se presenta la situación de contribuyentes que revalorar n sus activos y la de aquellos que no lo harán. Los contribuyentes que opten por el revaloró no podrán efectuar amortizaciones extraordinarias, en cambio, los que no revaloren podrán aplicar cuotas de amortización

sobre bienes del activo fijo según los coeficientes que determine el P. E. Es decir, que la tabla del art. 73 del T. O. 1959 queda derogada.

14. *Deducciones por incremento de la capacidad productiva.*

Las deducciones que la nueva ley autoriza beneficia a las siguientes actividades: explotaciones agrícola-ganaderas, forestales, mineras, de transporte, astilleros navales y talleres de construcción de buques o aviones.

El tratamiento preferencial a dichas actividades tiene la finalidad de estimular mayores inversiones, aumentar la mecanización, el transporte y la electrificación, como también estimular la realización de obras permanentes y la adquisición de maquinaria industrial.

Las deducciones o desgravaciones permitirán reducir el monto de los réditos imponibles computando el valor total o parcial de las inversiones que se tratan de alentar, según la modificación substancial del art. 81.

15. *Deducciones por edificación o ampliación de unidades de vivienda.*

Los contribuyentes que edifiquen o amplien para vivienda propia, renta o venta podrán deducir la décima parte del total invertido en la construcción. Esta disposición se incorpora como art. 83 a la Ley n° 11.682.

16. *Vigencia de las nuevas disposiciones.*

Las normas del impuesto a los réditos tienen aplicación para el ejercicio fiscal que comienza el 1° de enero de 1960; en lo que respecta a las rentas de la Primera Categoría desde la fecha que se hayan devengado. Para los comerciantes y entidades comerciales se aplican las nuevas disposiciones con respecto a los réditos que arrojen los ejercicios cerrados después del 1° de enero de 1960. Las nuevas retenciones, a partir de la vigencia de la ley.