

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

CUESTIONES DE DERECHO TRIBUTARIO() (77)*

EMIR JOAQUÍN PALLAVICINI

Yo debo ante todo agradecer a este calificado auditorio su atención y deferencia, para con una materia que es calificada como normalmente árida. El tiempo, pienso, en su tiranía, va a ahorrar un poco la agresión hacia todos ustedes y vamos a referirnos un poco menos a impuestos, materia por lo general un poco rechazada.

Yo he de referirme a tres gravámenes, que son: impuesto de sellos e impuesto a las ganancias y a los beneficios eventuales, siendo estos últimos complementarios en materia de beneficios.

La frondosidad de todos estos gravámenes nos llevaría un tiempo enorme; por lo tanto voy a tratar de limitar la exposición a la parte esencial, que nos permita configurar los hechos imponible y su funcionamiento sin entrar en otros detalles, que además son un poco tediosos. El impuesto de sellos, de vieja data, fue aplicado en la antigüedad por el emperador Justiniano en Roma. En Europa aparece en el 1600, en Holanda específicamente en el año 1624 y es en el siglo XVII en que se configura este impuesto de sellos dentro de Europa.

Entre nosotros podemos decir que data de la época de la Colonia y nace a través de dos figuras bastante conocidas: los impuestos de timbre y de registro.

Podríamos decir que uno está mal denominado impuesto, porque el de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

registro es realmente una tasa retributiva de un servicio, no así el de timbre, y después, ya con la ley 18524 que nos rige actualmente, toma el nombre de impuesto de sellos, que sería mucho más propia para denominar su forma de aplicación que su esencia. Realmente este impuesto grava la circulación económica de riquezas. La capacidad contributiva es presumida por el fisco como existente en esa transferencia de valores.

Sus características principales son:

Se trata de un impuesto fundamentalmente objetivo.

Es un impuesto indirecto que está relacionado con el principio de traslación, es decir, trasladable.

Es un impuesto también real; no considera las condiciones del sujeto pasivo para su aplicación, se aplica sobre los actos.

Es eminentemente formal. Es decir, dicho en un idioma mucho más práctico, esa formalidad se manifiesta a través de que si no existe el instrumento donde se han volcado los actos que las partes pretendieron realizar, no podrá haber impuesto de sellos.

Su carácter objetivo indica que de ninguna manera el impuesto debe dejar de ingresarse o de obllarse aunque el acto o negocio jurídico carezca de validez. Como por el contrario, la falta de ingreso del impuesto no compromete la validez del acto. Son independientes. Absolutamente independientes. Los sujetos pasivos de este impuesto podemos decir que son todos aquellos que realizan los actos que largamente enumera la ley. La ley 18524 nos da una variedad de alícuotas para hechos imponible también diversos.

Así tenemos una alícuota reducida del dos por mil, otra a la que podríamos llamar general del 10 por mil. Tenemos una alícuota progresiva para las operaciones con inmuebles, y además tenemos un impuesto fijo.

Este es aplicable para aquellas situaciones en que el valor de los contratos no está determinado y además no es posible determinarlo. En cambio, en aquellos casos en que el valor del contrato no está determinado pero es factible hacerlo, las partes deben llevarlo a cabo al final del instrumento para poder ser aplicado el impuesto de sellos sobre dicho valor.

Nos vamos a referir un poco a las alícuotas, a esta alícuota general que grava el contrato de compraventa, que grava las cesiones de derechos, que grava el contrato de compraventa de muebles e inmuebles, y en este caso nos detenemos un segundo.

Decimos que hay una alícuota progresiva para las operaciones de inmuebles y acá estamos diciendo que también está gravado el boleto de compraventa, el acto de compraventa del inmueble.

Debemos tener en cuenta aquí que el pago de ese 10 por mil en el momento de hacerse el boleto de compraventa, se tomará después como pago a cuenta del que en definitiva pueda corresponder en el momento de la escrituración por aplicación de la alícuota progresiva.

Tenemos también algunas alícuotas reducidas del dos por mil; algunas de las situaciones en que son aplicables esas alícuotas son por ejemplo los contratos por correspondencia.

En el caso que haya una propuesta por correspondencia y en la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

contestación a esa propuesta es transcripta totalmente la misma o sus partes esenciales, de modo que se entienda perfectamente que es una contestación a la misma, está gravada con una tasa del 10 por mil, pero si la contestación a la propuesta se limitara exclusivamente a aceptarla sin transcribir ni partes esenciales ni la totalidad, será gravada con el dos por mil.

También se hallan gravadas con esta tasa las operaciones de compraventa que pasen por ciertos mercados de valores reconocidos y autorizados a tal efecto, en cuyo caso las operaciones deben extenderse en formularios que los organismos tienen diseñados.

Generalmente esto ocurre con las operaciones de productos y subproductos agropecuarios.

Tenemos también operaciones monetarias. O sea, son operaciones que realizan las entidades que están sujetas a la ley de entidades financieras. Estas operaciones monetarias aún no instrumentadas pero sí contabilizadas de modo tal que registran ingresos o egresos de sumas que devengan interés, están gravadas con el impuesto.

Este sería un caso donde se produce una variación en la normal idea que tenemos acerca de la instrumentación de un contrato o un boleto de compraventa. Aquí se trata de operaciones contabilizadas en los libros de las entidades financieras.

En síntesis, podemos decir que el impuesto de sellos tiene entonces una alícuota general del 10 por mil, una alícuota reducida del dos por mil, ambas proporcionales, o sea no varían la proporcionalidad según sea la cifra sobre la que recaen.

Existe también una alícuota progresiva en las operaciones sobre inmuebles, que comienza con un veinte por mil y tenemos además un impuesto fijo, que lo recuerdo, es el caso de los contratos o actos con valor indeterminado e indeterminable.

Se cobra entonces un impuesto fijo; en este momento creo que es de ochocientos pesos, cifra que siempre está sujeta a variaciones.

Este impuesto, como todos, también contiene exenciones. Las exenciones en materia tributaria las tenemos que interpretar en sentido restrictivo, pero hay algunas que resaltan y que son muy comunes en todo tributo.

Tenemos por un lado el fisco nacional, provincial y municipal; tenemos también los bancos oficiales: nacionales, provinciales y municipales. Mencionamos también las asociaciones de asistencia social, de caridad, de beneficencia, pero estas asociaciones para que estén exentas de impuestos de sellos deben ser reconocidas por la Dirección General Impositiva.

Ahora nos vamos a referir al procedimiento administrativo penal. El procedimiento administrativo penal, para todos los impuestos en el orden nacional, está regido por la ley 11683, denominada de procedimientos.

Las infracciones a la ley de impuesto de sellos también están sujetas a esta ley en todos aquellos aspectos que no están expresamente previstos en la 18524. La ley 11683 se refiere a las penalidades aplicadas no sólo para el impuesto de sellos, sino para todos los impuestos que ella rige, en los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

artículos 43 y 45, es decir, según sean infracciones formales, según sean omisiones y/o defraudaciones.

No obstante el artículo 56 de la ley de impuesto de sellos establece que para aquellos instrumentos presentados fuera de término, se podrá oblar en la misma ventanilla, una multa equivalente a tres veces el impuesto. En este caso no se iniciará sumario por parte del organismo, es decir, si se ingresa en ventanilla la multa establecida; de no ser así se iniciará un sumario que se regirá por las normas de la ley 11683 de procedimientos.

Con esto he pretendido dar una idea global del impuesto de sellos en la Capital Federal; y ahora vamos a analizar dos impuestos que dijimos son complementarios: el impuesto a las ganancias y el impuesto a los beneficios eventuales. Nos vamos a remontar muy poco en el análisis histórico para no robarnos tiempo en lo referente a la esencia misma de los tributos, pero es necesario analizar los últimos cambios que han sufrido; o sea hasta el año 1974 ó mejor dicho hasta el 31 de diciembre de 1973 coexisten el impuesto a los réditos y el impuesto a las ganancias eventuales.

Gravaban: el primero de ellos los beneficios periódicos y con carácter habitual; el impuesto a las ganancias eventuales gravaba precisamente las llamadas ganancias de capital o no periódicas o eventuales como su nombre lo dice. A partir del primero de enero de 1974, se produce una profunda reforma y se lleva por la ley denominada actualmente de impuesto a las ganancias N° 20628, a gravar todos los beneficios sin distinción entre periódicos y no periódicos.

Es así que el impuesto a las ganancias eventuales que se componía de dos capítulos fundamentales, es decir operaciones de compraventa y juegos de azar, es absorbida en lo referente a las operaciones de compraventa de inmuebles por la quinta categoría del impuesto a las ganancias.

Habida cuenta de que el impuesto a los réditos tenía cuatro categorías, quiere decir que este impuesto a las ganancias en su quinta categoría absorbe al antes denominado impuesto a las ganancias eventuales, sólo en su parte pertinente.

También integra esa categoría las ganancias producidas por la compraventa de valores mobiliarios y al área que gravaba el impuesto a las ganancias eventuales, referentes a juegos de azar, pasó a ser gravada por una ley específica que la tenemos en nuestros días (N° 20630).

Esta situación rigió hasta la reforma que se produce en abril del año 1976 donde, de alguna manera, se vuelve un poco a la filosofía anterior.

Es decir, del impuesto a las ganancias desaparece su quinta categoría, renace el impuesto que antes se llamaba eventuales bajo la denominación de beneficios eventuales (ley 21284); si bien con ligeras variantes, volvemos a la filosofía con que se gravaban los beneficios, anterior al año 1974.

Los beneficios obtenidos en juegos de azar siguen gravados por aquella ley creada en el año 1974 y las operaciones que estaban incluidas también en la quinta categoría relacionadas con la compraventa de valores mobiliarios, pasan a estar gravados por una ley especial (ley N° 21280).

Es decir entonces que a partir del primero de enero del año 1976, podemos

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

decir que los beneficios periódicos pasan a estar gravados por el impuesto a las ganancias, y los no periódicos o eventuales pasan a estar gravados por una ley especial, denominada de impuesto a los beneficios eventuales; y decimos además que estos dos gravámenes son complementarios porque, lo vamos a ver ahora, cuando nos referimos al objeto, a la esencia misma de cada uno de los tributos, se hacen citas y remisiones entre un impuesto y el otro impuesto.

Voy a comenzar por el impuesto a los beneficios eventuales para tratar de desarrollar esto de manera comparativa, pues creo que va a resultar más fácil comprender, seguir la charla, en la medida que vayamos comparando los objetos de cada uno de los dos tributos.

El impuesto a los beneficios eventuales es un impuesto de carácter nacional, es un impuesto que tiene una duración determinada, hasta el año 1986 inclusive. Así debe ser para poder salvar la prescripción constitucional que impide a la Nación recaudar impuestos directos. Este es un impuesto directo.

Entonces, los impuestos directos pueden estar solamente a cargo de la Nación por un tiempo determinado y en circunstancias especiales, circunstancias de emergencia nacional.

Decimos que es un impuesto nacional, por lo tanto se aplica en todo el territorio. Decimos que el objeto del impuesto a los beneficios eventuales está ceñido a las operaciones de enajenación de inmuebles, ya sean éstos urbanos o sean rurales y a las transferencias de cuotas y participaciones sociales de determinadas sociedades.

O sea, no están incluidas en su ámbito de aplicación las transferencias de participaciones sociales en sociedades anónimas, ya que éstas son por acciones y dijimos que hay una ley, la 21280, que grava la transferencia de valores mobiliarios.

Tampoco las relacionadas con las sociedades en comandita por acciones y en comandita simple, en la parte correspondiente al capital comanditado, y la participación correspondiente a sociedades de responsabilidad limitada, es decir, quedan gravadas dentro del impuesto a los beneficios eventuales todas las demás sociedades, con excepción de éstas que acabamos de nombrar.

Por lo tanto decimos que el objeto principal son las operaciones con inmuebles, sean éstos urbanos o rurales, y además se refieren en su artículo primero a que están gravadas todas las operaciones que tengan carácter eventual, o sea no periódico, realizadas por sujetos pasivos que sean personas de existencia física o sucesiones indivisas.

Pero con relación a los inmuebles afectados a explotaciones agropecuarias, no interesará el carácter del sujeto pasivo; podrá ser una persona de existencia física o existencia ideal.

Los demás inmuebles, o sea los urbanos, también están gravados por el impuesto a los beneficios eventuales, pero sujetos a una serie de condiciones, y aquí es donde comienza a complementarse la definición de objeto con el impuesto a las ganancias.

Es decir, en el impuesto a las ganancias, dijimos que están gravados los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

beneficios periódicos, como dice la ley: renta, beneficios, rendimientos, que tengan el carácter de periodicidad, que nazcan de una fuente que debe permanecer y sea habilitada.

Cuando nos referimos aquí a los otros inmuebles, decimos que para estar gravados dentro del impuesto a los beneficios eventuales, están sujetos a una serie de condiciones, es decir, una de las condiciones es que no tengan el carácter de bien de cambio.

Si tuviera el carácter de bien de cambio, podríamos llamarlas vulgarmente mercaderías y éstas son objeto de un negocio periódico; por lo tanto, el resultado de ese negocio periódico que va a arrojar un beneficio o una pérdida, está en el ámbito del impuesto a las ganancias, es decir entonces, que ese inmueble para que esté gravado en el impuesto a los beneficios eventuales no deberá revestir el carácter de bien de cambio.

Tampoco pueden ser bienes utilizados por una industria o comercio o explotación, si se enajena dentro de los dos años de haber sido desafectado de la actividad, es decir, la ley de impuesto a las ganancias no dice que el beneficio por la enajenación de los bienes amortizables está alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Luego, entonces, para determinar el momento en que pueda pasar a estar gravado en un impuesto o en el otro, la legislación ha debido dar un corte salomónico y ahí es donde se han establecido estos dos años. Si el inmueble es utilizado por la explotación que arroja beneficios, gravados con el impuesto a las ganancias y se enajena, el beneficio de su enajenación estará alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Si se enajena dentro de los dos años de haber sido desafectado, también estará dentro del ámbito del impuesto a las ganancias, pero si se enajena con posterioridad de cumplirse esos dos años de su desafectación, entonces se entiende que esa operación entra en el terreno de los beneficios no periódicos y está alcanzada por el impuesto a los beneficios eventuales.

También se refiere la ley de beneficios eventuales a los loteos con fines de urbanización.

Allí también se ha debido dar un corte salomónico. Se entiende que deben ser un número de más de cincuenta o más lotes.

Si son cincuenta o más lotes, entonces entrará en el ámbito del impuesto a las ganancias, pero si ese loteo lleva menos de cincuenta lotes, estará alcanzado por el impuesto a los beneficios eventuales.

Todos los bienes o los inmuebles edificados dentro de la ley 13512, de propiedad horizontal, y su realización, o sea la primera realización que haga la empresa constructora de esos inmuebles, estarán alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Se entiende que detrás de ellos hay una actividad empresarial tangible, por lo tanto alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Si un comerciante o un industrial ha recibido en pago de ambos créditos algún inmueble y lo realiza dentro del término de dos años, también estará alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Si la realización del inmueble es posterior a los dos años, estará alcanzado

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

por el impuesto a los beneficios eventuales.

Estas son las condiciones que para los inmuebles de carácter urbano pone la ley de impuesto de los beneficios eventuales, para determinar con claridad en qué casos los beneficios de la realización están alcanzados por el impuesto a los beneficios eventuales.

Recordemos que los inmuebles afectados a explotación agropecuaria están siempre alcanzados por el impuesto a los beneficios eventuales sin necesidad de distinguir el sujeto pasivo que lo realiza, sea persona física, sucesión indivisa o sociedad.

También ahora decimos que dentro del impuesto a los beneficios eventuales están gravadas las cuotas y participaciones sociales, es decir, se entiende que son operaciones no habituales, la realización de las cuotas y participaciones sociales y por eso están gravadas dentro del impuesto a los beneficios eventuales.

Las cuotas y participaciones sociales a que nos referimos: sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita simple y por acciones y las de responsabilidad limitada no están alcanzadas por el impuesto a los beneficios eventuales; recordemos que se hallan en el ámbito de una ley específica, que es la de transferencia de los valores mobiliarios.

Lo que nos ha quedado fuera del ámbito del impuesto a los beneficios eventuales y que sí estaba alcanzado por el impuesto a las ganancias antes de la reforma de 1976, son los resultados por la realización de muebles, o sea la realización de muebles con carácter eventual, y podemos brindarle un aplauso a esta manifestación, pues no están gravados por ningún impuesto. Son en general poco significativos los resultados y se han basado - así lo establecen los considerandos a la ley de creación del impuesto a los beneficios eventuales - en razones de administración tributaria, o sea que podría ser más el gasto para perseguir lo que no se pagaba que la recaudación que se obtendría gravando este tipo de operaciones.

Entonces tenemos ya configurado cuál es el objeto del impuesto a los beneficios eventuales y cuál es el objeto del impuesto a las ganancias. Quiero recordar, porque tal vez lo dije un poco de paso, que en el impuesto a las ganancias están gravados además los resultados de la realización de bienes amortizables, por ejemplo un edificio de fábrica o maquinaria.

Si se tratara de un inmueble y estuviera desafectado por más de dos años su realización, entonces sí estaría alcanzado por el impuesto a los beneficios eventuales.

El impuesto a las ganancias es un impuesto de carácter nacional, es un impuesto de carácter mixto, o sea es una conjunción o una combinación de lo que puede ser un impuesto global y un impuesto cédular y es además un impuesto personal, porque previo a la determinación de la obligación final por aplicación de la alícuota se tiene en consideración la condición del sujeto pasivo cuando es una persona de existencia física a través de la aplicación del mínimo no imponible, cargas de familia, adicionales, etc.

Está dividido en categorías. Estas categorías alcanzan y cubren las distintas manifestaciones de capacidad contributiva y son las siguientes:

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

La primera categoría está referida a la renta del suelo.

Fundamentalmente relacionada con los arrendamientos, a las locaciones.

La siguiente categoría está referida a rentas de capitales mobiliarios, o sea la renta de títulos, locación de cosas muebles, obligación de no hacer, etc.

La tercera categoría está destinada a la actividad de sociedades y explotaciones. Llamamos sociedades o explotación, porque el artículo 63 de la ley de impuesto a las ganancias está referido a dos tipos de sociedades. Las sociedades por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada. Entre las primeras, la sociedad anónima, la sociedad en comandita por acciones y simple, y en segundo término las sociedades de responsabilidad limitada. Todas éstas están comprendidas dentro de la tercera categoría; también lo están los demás tipos de sociedades y además las explotaciones unipersonales en tanto y en cuanto desarrollan una actividad que le demanda un beneficio de carácter periódico.

En la tercera categoría nos encontramos con algo a lo que nos referimos anteriormente, al hacer la distinción de los objetos con el impuesto a los beneficios eventuales.

Aquí están gravados los loteos con fines de urbanización, es decir, cuando nos referimos a loteos que alcanzan un número de lotes de cincuenta o superior a cincuenta y se hacen las obras propias de la urbanización, están alcanzados entonces dentro del impuesto a las ganancias dentro de la tercera categoría.

Y tenemos por último la cuarta, que es la del trabajo personal, ejecutado éste ya sea bajo relación de dependencia o bajo la forma de profesiones liberales, directores de sociedades anónimas, corredores, viajantes de comercio, etc. Cuando nos referimos recién a que se trataba de un impuesto de carácter mixto, o sea en parte global y en parte cedular, dejamos implícito que dentro de cada una de estas categorías en que se pueden obtener beneficios, hay deducciones.

Las deducciones tienen carácter general y carácter especial. Las particulares son aquellas que se pueden practicar exclusivamente dentro de cada categoría. Un ejemplo sencillo lo tenemos en el caso de la locación de un inmueble: nos daría como resultado una renta, un alquiler. Y contra ese beneficio bruto representado por el alquiler podríamos deducir los pagos de obras sanitarias, los pagos de los impuestos municipales, los pagos de las expensas o pagos de intereses si el inmueble estuviese hipotecado. Estas son deducciones particulares que se aplican exclusivamente contra la categoría que nos da la renta. Esto nos permite determinar una renta neta de esa categoría y en este aspecto el impuesto funciona de manera cedular, estamos determinando una renta neta dentro de la categoría.

Y así en las demás categorías, pero luego se fusionan las rentas antes de aplicar el mínimo no imponible y cargas de familia; se les puede detraer las deducciones de carácter general, por ejemplo: seguro que cubre el riesgo de muerte, donaciones, aportes jubilatorios, etc. Aquí el impuesto se transforma en global, por lo tanto al tener un aspecto de su determinación global y otro cedular, podemos afirmar que es de carácter mixto. Tenemos

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

diversas alícuotas. Las personas de existencia física y las sucesiones indivisas, están alcanzadas con alícuota progresiva.

Llamamos progresiva y en este caso en relación directa. A mayor renta, mayor alícuota.

Las sociedades de capital, o sea las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y simples, las sociedades de responsabilidad limitada legisladas en el artículo 63, están por el contrario gravadas con una alícuota del treinta y tres por ciento, que tiene carácter proporcional.

Las sociedades constituidas en el exterior están gravadas con una alícuota también proporcional que alcanza el cuarenta y cinco por ciento.

Con esto he tratado de dar una reseña muy sintética del impuesto; creo que el tiempo no nos permite más; podríamos entrar en detalles de determinación que serían además muy extensos. Yo les agradezco muchísimo la atención de ustedes y muchas gracias.