

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
(FACPCE)**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

**INFORME Nº 12
ÁREA TRIBUTARIA**

**PROBLEMÁTICA DE LA IMPOSICIÓN
PATRIMONIAL EN EL MARCO DE LOS
MODERNOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.
SITUACIÓN ACTUAL DE LOS PAÍSES
EMERGENTES**

AUTORA:

Dra. Olego, Perla Raquel

Problemática de la imposición patrimonial en el marco de los modernos sistemas tributarios. - 1ª ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2009.
64 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-23906-5-5

1. Derecho Tributario. I. Título CDD 343.04

Fecha de catalogación: 02/09/2009

Informe N° 12: Área Tributaria - 1ª ed. - Buenos Aires
Fed. Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, 2009.
64p.; 22x16 cm.

ISBN 978-987-23906-5-5

1. Área Tributaria
CDD 343.04

Fecha de catalogación: 02/09/2009

Se terminó de imprimir en el mes de diciembre de 2009 en
Amalevi / MCN artes gráficas - Mendoza 1851/ 53 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682 - e-mail: amalevi@citynet.net.ar

ÍNDICE

I. Introducción	
Los impuestos patrimoniales y la capacidad contributiva.....	7
II. Clases de impuestos al Patrimonio	15
III. Tendencias doctrinarias internacionales	
Experiencias de aplicación de formas de imposición patrimonial en distintos sistemas tributarios ..	17
III.1. Impuestos sobre el patrimonio	17
III.2. Impuestos sobre las circulaciones patrimoniales..	24
III.3. Conclusión acerca de la inclusión de impuestos patrimoniales en la legislación comparada.	28
IV. El caso argentino	30
IV.1. Impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas y sucesiones indivisas	31
IV.2. Impuesto sobre el patrimonio de las empresas ...	40
IV.2.1. Aspectos relevantes y cuestiones del impuesto vigente	43
IV.3. Consideraciones acerca de la situación en Argentina respecto de los impuestos que de una manera u otra se vinculan con el patrimonio.	50
V. Conclusiones y Recomendaciones	54
V.1. Impuesto al patrimonio Neto	54
V.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.	56
Bibliografía... ..	59

I. Introducción

Los impuestos patrimoniales y la capacidad contributiva

La investigación gira en torno a la problemática de los impuestos patrimoniales como parte integrante de los sistemas tributarios. El objetivo general que se plantea es el análisis de sus efectos en la economía de un país, y en especial de Argentina, con el fin de tomar una postura acerca de la conveniencia de complementarlo con el impuesto a la renta a fin de lograr captar en forma adecuada la verdadera capacidad contributiva de las personas físicas y de las empresas.

El concepto de capacidad contributiva estuvo desde la antigüedad vinculado a concepciones políticas. Botero – uno de los sostenedores de las teorías del contrato social- expresó en el Siglo XVI que los pueblos gravados más allá de sus fuerzas, o dejan el país, o se levantan contra el Príncipe.

Los principios de capacidad contributiva y de igualdad emanan del principio de justicia tributaria, el que ha ido variando en la historia. Los sistemas tributarios se construyen sobre el alcance que se le otorgue a este principio en oportunidad de determinar los impuestos que lo integran, así como cuando se introducen reformas fiscales.

La importancia del principio de capacidad contributiva a pesar de haberse manifestado desde la existencia del estado liberal, cobró relevancia luego de la segunda guerra mundial al ser receptado -en forma expresa o tácita- por las cartas magnas de muchos países, como una limitación del Estado en materia fiscal. En efecto, en las constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, es tratado en la española, italiana, francesa, griega. No sucede lo mismo en la Constitución de Argentina, que está invocado pero no explícitamente.

En la actualidad este principio muestra dos aspectos, uno garantista - nadie debe pagar impuestos por debajo de un límite

por debajo del cual no exista capacidad económica y en caso de pagarlos, debe ser a niveles razonables- y otro solidario – el gasto del Estado debe ser soportado por todos los ciudadanos que ostenten capacidad de pago.

Es así como aspirando al respeto de una justicia tributaria, los contribuyentes con la misma capacidad contributiva deberán pagar los mismos impuestos –igualdad horizontal- y aquellos con capacidad diferente pagarán impuestos diferentes - igualdad vertical- cualitativa y cuantitativamente.

El problema es determinar la justa medida de la capacidad contributiva, pues se enlaza con aspectos valorativos que han ido variando con el tiempo.

Desde épocas remotas (egipcios, persas, asirios) en que el impuesto tenía un carácter punitivo - el vencido en una guerra tenía el deber de contribuir-, se pasó a otras formas de valorar la capacidad contributiva - medir la riqueza a través de las actividades ligadas a la tierra- pasando por la época post-renacentista en que el impuesto se encontraba fundamentado en la satisfacción de las necesidades colectivas propias del Estado.

Con el advenimiento de la Revolución Industrial el impuesto tiene la función de realizar la justicia social, a la vez que se reconoce la necesidad de defensa del patrimonio y la idea de capacidad contributiva asociada a la aplicación de tasas progresivas.

En el siglo XX, además de la finalidad financiera se persiguieron objetivos extra-fiscales, dándole el carácter de instrumento de promoción económica y social.

En la actualidad la capacidad contributiva se asocia al nivel de bienestar económico.

Lo aconsejable es adoptar sistemas de tributación mixtos, en los que se utilizan como indicadores de la capacidad económica el rendimiento, el consumo y el patrimonio.

Por ello es deseable estructurar un sistema fiscal sobre impues-

tos directos proporcionales o bien progresivos. Según la ley de utilidad marginal decreciente, el sacrificio es menor mientras mayor sea la riqueza o el rendimiento de una persona.

Entre los países de la Unión Europea sólo las Constituciones española, italiana y portuguesa establecen que el sistema tributario se debe cimentar sobre la base del criterio de progresividad del impuesto.

Pero fundamentalmente debe afrontarse un problema de no fácil solución, cual es determinar el límite mínimo bajo el cual se estima que no existen condiciones de tributación.

En la Conferencia del CIAT (Italia) Celórico Palma¹ expresó: *“Todos estos factores conllevan a que, aunque exista una cierta identificación común, en trazos generales, de las ideas básicas sobre el principio de capacidad contributiva, se puedan detectar en los diversos ordenamientos jurídico fiscales algunas distinciones sensibles. Pero las cuestiones relativas a la evolución de este principio en la época contemporánea no se resumen a estos problemas de naturaleza práctica de las consecuencias de la aplicación del principio de capacidad contributiva, situándose, por las características del proceso de globalización, al nivel del propio replanteamiento del papel que este principio desempeñará, cada vez más, en el siglo XXI, hablándose de una crisis de este principio. De hecho, no podemos ignorar que la fiscalidad de nuestros días tiende a asumir, cada vez más a un ritmo de mayor intensidad, características implícitas al proceso de circulación no solo de personas, capitales, bienes y servicios, sino también de ideas e información. ...El derribar todas las fronteras a que las empresas y los ciudadanos estaban obligatoriamente confinados, nos hizo vivir, forzosamente, un nuevo ambiente fiscal en el que se repiensen cada vez más las reglas fiscales existentes. Este hecho, al igual que las previsiones en lo tocante a la*

¹CELORICO PALMA CLOTILDE – Dirección General de Contribuciones e Impuestos – Portugal. **“La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva”**. Boletín AFIP N° 41, 1 de Diciembre de 2000, Página N° 1895

evolución de las realidades política, económica y social, nos lleva a creer que, más probablemente, un nuevo capítulo de la historia de la evolución de los impuestos se abrirá con la revolución digital de nuestros días, solo comparable, en sus efectos, a la Revolución Industrial ... Nos resta pues saber hasta qué punto se afectará el principio de capacidad contributiva, tal como fue delineado en los modernos sistemas fiscales del siglo XXI.”

Sin desconocer esta realidad que viven las administraciones tributarias del mundo, más aún, tomándolas en cuenta, será necesario mirar en primer lugar hacia adentro, sin perder de vista el universo de hoy, y evaluar la capacidad de pago de las personas y de las empresas, fijando una política fiscal, que permita atender las necesidades del Estado, no sin desconocer la dificultad de elegir los hechos imposables.

Tal como se dijo, este principio que no tiene una definición generalmente aceptada implica que cada sujeto pague en función de su capacidad, siendo sus indicios una cuestión política, de valoración.

En un profundo ensayo sobre Justicia, Moral y Derecho² los autores defienden la íntima conexidad existente entre el derecho, la justicia y la moral, por cuanto el impuesto es un elemento recaudatorio imprescindible para el normal desenvolvimiento del Estado y para el cumplimiento de sus fines, debiendo ajustarse a una serie de principios y normas jurídicas, económicas y sociales fundamentales. Comentan que Carlos Ferretti³ cree que la búsqueda de un criterio único tendiente a evaluar la “bondad o maldad” de un tributo a la luz de normas éticas es un camino transcurrido ininterrumpidamente desde los albores de la tributación moderna, previniendo que existen algunos escépticos, tales como

² NUÑEZ EDUARDO y FRANZONE MARIA ELENA” Justicia, Moral y Derecho”, <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina> Período : noviembre de 2002.

³ FERETTI CARLOS. “Ética y tributación. En Argentina a fines del siglo XX”, Zeus Editora SRL, 1993, páginas 13 y s.s.

Henry Laufenburger, cuando interpreta que “*dado que el impuesto es un concepto científico económico y la teoría económica no es una ciencia moral; ¿es factible aplicar una idea ética como la de justicia al impuesto?*” Los autores responden a dicho interrogante con otra inquietud similar: “*¿es realmente cierto que la teoría económica no es una ciencia moral? ¿Debemos adherirnos a un pragmatismo absoluto en defensa categórica de principios hedonísticos y con absoluto menosprecio de normas éticas ínsitas en toda sociedad que se precie de tal?*”.

Al respecto continúan expresando que “*Coincidimos con Mario Pérez Luque ⁴ cuando afirma que en la estructuración de un sistema financiero, tarea económica-jurídica, no se pueden olvidar los principios de justicia inspirados, fundamentalmente, en la justicia distributiva, caracterizada por una adecuada distribución de las cargas fiscales entre los ciudadanos; ello, merced al adecuado ejercicio de las facultades legislativa, ejecutiva y judicial del Estado. Los deberes de dicha justicia distributiva, según Pérez Luque (quien cita a Royo Marín ⁵) se resumen como sigue:*

- a) Tomar conciencia de las responsabilidades sociales ante Dios y ante los hombres;*
- b) Competencia, prudencia y absoluto desinterés;*
- c) Espíritu de caridad y de justicia.*

De allí que la ley fiscal deba necesariamente cumplimentar varios requisitos, entre ellos el guardar la debida proporción entre los ciudadanos, tal como exige dicha justicia distributiva ⁶. Pero aún hay más: la Justicia (con mayúscula) debe inexorablemente “campear”, no sólo sobre las leyes fiscales consideradas en sí mismas, sino sobre su aplicación y sobre las garantías jurídicas

⁴ Deberes tributarios y moral”, Editorial de Derecho Financiero, 1980, páginas 146 y s.s.

⁵ PÉREZ DE LUQUE “Teología moral para seculares”, núm. 880, página 696, Edit. B.A.C., Madrid, 1964.

⁶ ROYO MARIN, citado por Pérez Luque en “Teología moral para seculares”, núm. 880, página 696, Edit. B.A.C., Madrid, 1964.

para el contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, últimamente tan deteriorada. Una tributación confiscatoria, no acorde con principios constitucionales; no respetuosa de la jerarquía de las normas jurídicas de la cual deviene; que impida, entorpezca o anule la creación de nuevas fuentes de riquezas; que no se traduzca en una mejora en la salud, en la educación, en la defensa, en la seguridad interna y externa y en la situación de la clase pasiva; que presione a la población con gravámenes absolutamente recesivos, y que no luche contra el flagelo de la evasión, máxima inmoralidad en un estado de derecho..., no nos cabe duda alguna que deviene inmoral y por ende injusta.

No obstante todo lo expuesto, no puede dejar de señalarse que existe una pretendida reivindicación del primitivo principio del beneficio. En virtud del mismo, debería determinarse quienes son los ciudadanos que se benefician con las actividades del estado (educación pública, salud pública, seguridad), y ellos deberían pagar el impuesto. Pero la realidad es que es la población de medios y bajos ingresos la que debería soportar el costo de los servicios públicos.

Al respecto sostiene Rodríguez ⁷ que “*Si bien existe consenso en cuanto a las metas que deben seguirse al diseñar una política de distribución de los tributos, fundamentalmente las vinculadas a la justicia y la eficiencia, el enigma es determinar cuáles son los caminos más idóneos para lograr estos objetivos. Algunos sostienen con ahínco la utilización de la capacidad de pago, pero en el momento de las definiciones surgen las dificultades.*

A lo que agrega que: “*Tampoco tienen mejor suerte los propulsores del principio del beneficio, ya que su aplicación resulta difícil de generalizar más allá de aquellos casos puntuales y limitados de servicios bien diferenciados.*

⁷ RODRÍGUEZ, JORGE. “**Los principios de la tributación y el diseño de los sistemas tributarios. Trabajo Final.** En Boletín DGI N° 511, 1 de Julio de 1996, Página N° 1051

Pero aún en estos casos surgen inconvenientes para resolver las medidas en que los usuarios deben contribuir al mantenimiento de los mismos.

Y finaliza concluyendo que *“la verdad se encuentra en algún punto intermedio entre ambos métodos con la necesaria subordinación del beneficio a la capacidad de pago, que siempre se supone que debe predominar en procura de lograr una mayor justicia distributiva”*.

Dada la dificultad para definir que se entiende por justicia, puede decirse que modernamente, la línea de pensamiento más corriente es la que defiende justicia o progresividad con relación a las actividades líquidas del Estado, es decir, el equilibrio económico después de que son registrados ingresos y gastos públicos.

Por todo lo expresado el patrimonio es indudablemente un síntoma de capacidad contributiva, y tal como lo expresa Due *“la justificación fundamental para el empleo de esta base imponible es que el bienestar económico depende tanto del patrimonio personal como del ingreso”*⁸. Así también fue considerado desde la antigüedad. Ya en el imperio romano la imposición al patrimonio constituía su fuente principal de recaudación, fundado en el principio de la propiedad privada.

En la actualidad los impuestos patrimoniales están incorporados a los sistemas tributarios no tanto con el objeto de mejorar la equidad, sino que se buscan resultados en materia de eficiencia. La imposición sobre el patrimonio debe adquirir el rol de elemento complementario para mejorar la distribución. En efecto, si bien la imposición de los patrimonios es autónoma, es importante lograr una complementación con el impuesto a la renta, logrando resultados que independientemente no se obtienen.

Pero es preciso señalar que la realidad de estos impuestos, es

⁸ DUE, John F. “Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas” Lib. El Ateneo. Edic. 1968. Pág. 352.

que son de escaso peso en materia de recaudación. Por lo tanto el análisis debe pasar por su función como un elemento más dentro del sistema tributario del país, para que interactuando logre los objetivos que cada estado se ha propuesto.

Porque no todo debe pasar por el efecto recaudatorio, pues un adecuado impuesto patrimonial, premia a los contribuyentes que poseen bienes productivos y castiga a quienes tienen activos improductivos. Lo que se conoce con el nombre de Teoría Productivista.

Ello es así, por cuanto un impuesto que grave el patrimonio tiene la bondad de alcanzar bienes o inversiones no productivas incluidos los bienes personales, siendo este rasgo importante en los países no desarrollados, pues ante la imposición, el contribuyente se ve motivado a realizar inversiones generadoras de renta.

Un impuesto que grave el patrimonio neto de las personas contribuye al objetivo señalado de alcanzar la capacidad contributiva evidenciada con el detentamiento de la propiedad de los bienes, ya que –conjuntamente con el impuesto a la renta- imprime mayor progresividad, otorgando un trato más benévolo a las personas que obtienen rentas derivadas de su trabajo personal, a la vez que recae con mayor peso sobre aquellos titulares de patrimonios cuyas ganancias se originan en otras categorías de rentas, generalmente del capital, y que tributan a las más altas alícuotas.

Pero no es tan lineal suponer que un impuesto de este tipo influencia en las decisiones de las personas en materia de ahorro e inversión. Es necesario advertir que detrás de las distintas corrientes de opinión, hay un condimento político, que muestra el punto neurálgico de los gravámenes patrimoniales.

Se argumenta que no es recomendable por ser injusto y regresivo. En la vereda de enfrente de lo considera elemental como instrumento de llenado del espacio dejado por el impuesto a la renta.

El objetivo de este trabajo es desentrañar estas cuestiones para arribar a conclusiones que puedan ser válidas para Argentina.

En primer lugar se analizarán las diferentes formas de imponer el patrimonio.

II. Clases de impuestos al Patrimonio

La doctrina internacional y diferentes organismos oficiales han elaborado clasificaciones que en esencia se asemejan, aunque se utilizan distintas acepciones.

Según Jarach, los hay globales, que recaen sobre el patrimonio neto de las personas físicas, ordinarios o periódicos. Son los llamados impuestos sintéticos, de naturaleza personal, a punto tal que se aplican en general alícuotas progresivas.

No pueden dejar de mencionarse los impuestos que alcanzan manifestaciones aisladas del patrimonio ya sea inmuebles o rodados, que no contemplan en absoluto al sujeto y su capacidad contributiva, generando un trato desigual para los propietarios de otros bienes no tan expuestos como lo es uno registrable, y que no serán objeto de este trabajo, pues en general son recaudados por las provincias, no sin reconocer que evidentemente juegan un papel muy importante a la hora de medir el peso total de la aplicación conjunta sobre los mismos bienes. Los estados provinciales que tienen la potestad tributaria prevén en sus legislaciones normas en materia de valuación basadas en hechos comprobables, tal como la localización de los inmuebles.

Por su parte, Lascano⁹ sostiene que existen dos tipos de tributación patrimonial: los que realmente gravan al patrimonio, y que denomina formas puras; y las formas impuras que si bien se vin-

⁹ LASCANO, Marcelo. Impuestos al patrimonio- Utilización- Aplicación- Efectos económicos” Edit. Cangallo. Pág. 60.

culan con manifestaciones de propiedad, se perfeccionan al producirse la circulación patrimonial o con variaciones del valor del patrimonio.

El impuesto al patrimonio neto de las personas físicas y sucesiones indivisas, con su característica personal, es un clásico impuesto puro. Dentro de la misma naturaleza se ubican los impuestos que gravan el capital de las empresas. Ambos toman como base imponible los bienes y las deudas.

Los que gravan a las empresas son utilizados generalmente en los países con dificultades en su Administración Tributaria, por cuanto son fáciles de recaudar en cabeza de las sociedades, pudiendo concebirse como complementarios del que grava el patrimonio de las personas físicas o adoptando una forma independiente de imposición.

Según Jarach, puede adoptárselo como sustitutivo de los impuestos a las transferencias de bienes a título oneroso o gratuito, y también referido al valor de las acciones o cuotas de propiedad de los accionistas, socios o dueños de las empresas (sustitutivo del impuesto al patrimonio neto de las personas físicas).

Tanto Jarach como Lascano consideran los impuestos sobre las circulaciones patrimoniales, ya sea a título oneroso o a título gratuito.

Se trata de impuestos al patrimonio impuros, pues se vinculan con el patrimonio, pero orientados hacia la consecuencia de la transmisión: el incremento patrimonial de los beneficiarios, con el aditamento de poder gravar la capacidad contributiva del transmitente que pudo no haber sido objeto de gravamen por distintas razones. En tal sentido Fritz Neumark sostuvo que estos tributos son el más importante instrumento fiscal de una redistribución directa de la riqueza.

III. Tendencias doctrinarias internacionales. Experiencias de aplicación de formas de imposición patrimonial en distintos sistemas tributarios

III.1. Impuestos sobre el patrimonio

El objetivo es evaluar la aplicación de impuestos patrimoniales en los distintos países de manera de poder obtener conclusiones en términos de competitividad de las inversiones en el país en comparación con otras economías. Las comparaciones internacionales son útiles. El análisis de los efectos de la tributación sobre la inversión y el crecimiento es necesario a la hora de decidir la implantación de tributos de esta naturaleza.

Este tipo de gravamen adquiere relevancia en la posguerra como un impuesto ordinario anual al patrimonio tanto de las personas físicas como del capital de las empresas, aunque es preciso señalar que no es generalmente utilizado por todos los estados, pues se le da prioridad a las formas de imposición parcial que alcanzan a bienes registrables en particular.

De la investigación realizada surge que varios países de América Latina cuentan en sus sistemas tributarios con gravámenes al patrimonio.

El gobierno de Colombia por medio de la ley 863 de 2003 creó el impuesto al patrimonio para los años 2004 (La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales recaudó 215 mil millones de pesos en oportunidad de vencer la primera cuota del impuesto al patrimonio superando las expectativas de recaudación) 2005 y 2006.

Los sujetos son personas naturales y jurídicas, contribuyentes del impuesto de renta, que para el primero de enero de cada año posean un patrimonio neto superior a 3.000.000.000 año base 2004 (\$3.183.000.000 año base 2005). Cabe destacar que este impuesto no es deducible en el impuesto sobre la renta ni tampoco puede compensarse con otros impuestos.

La base del impuesto está constituida por el valor del patrimonio neto al 1º de enero de cada año, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes en sociedades nacionales. También quedan fuera del impuesto los primeros \$ 212.200.000 (año base 2005) del valor de la casa habitación.

La tasa del impuesto al patrimonio es del cero punto tres por ciento (0.3%).

En cambio, la recaudación de los impuestos a la propiedad es baja, influyendo en forma negativa en la descentralización, el uso de la tierra y la distribución del ingreso. El Banco Mundial¹⁰ ha recomendado mejorar y actualizar los valores catastrales.

En Bolivia, en marzo de 2005 la Iglesia Católica propuso establecer un impuesto al patrimonio neto, que fue duramente rechazado por los sectores con mayores ingresos por considerar que la medida es recesiva. Antes, en 2004, el gobierno propuso la idea de aplicar un Impuesto de este tipo, que también fue objetado por el mismo sector de potenciales contribuyentes.

En Uruguay el Impuesto al patrimonio grava los activos en el país netos de deudas- al cierre del ejercicio económico anual con tasas del 1,5% para las empresas industriales, comerciales y agropecuarias, del 2,8% para los bancos y entidades financieras y del 2% para el resto de las personas jurídicas, el que puede compensarse hasta un 50% con el Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio (IRIC).

Se advierte aquí una importante medida de política fiscal, pues se aplican alícuotas diferentes a los distintos sectores, en beneficio de la actividad productiva, gravando en mayor medida a la de tipo financiero.

¹⁰ Guillermo Perry Economista Jefe para América Latina y el Caribe. Banco Mundial. Cartagena, 4 de Marzo, 2005.

El Impuesto al patrimonio determinado por explotaciones agropecuarias alcanza a la casi totalidad de las explotaciones agropecuarias, con la excepción de establecimientos muy pequeños. La tierra goza de una importante reducción (83.33%) estando gravadas solamente las mejoras que se estiman en un 16.67% del Valor Catastral del inmueble.

Son deducibles los pasivos de la explotación, fiscales y bancarios. Se aplica la alícuota del 1.5% sobre el patrimonio gravado.

En general los productores que optan por el I.R.A. (Las rentas derivadas de actividades agropecuarias no están alcanzadas por el IRIC sino por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias) pueden hacer frente al Impuesto al Patrimonio con el crédito fiscal derivado del I.M.E.B.A. y del I.V.A. Agropecuario.

Las personas físicas, tributan el Impuesto al Patrimonio con tasas progresivas que varían del 0,7% al 3%, y que se aplican sobre el excedente de un mínimo no imponible individual de aproximadamente US\$ 80.000, valor que se duplica para los matrimonios.

Según un informe del Banco Mundial, se estudia una posible Reforma en Uruguay¹¹; ante la implantación de un impuesto personal a la renta, que mantendría el impuesto al patrimonio neto como herramienta de control de las variaciones patrimoniales del contribuyente, y que se lo gravaría a una tasa simbólica del 0,1%. Por su parte, En materia del Impuesto al Patrimonio de las Personas Jurídicas, se propone extender al IRAE el sistema de imputación del IRIC, que permite deducir hasta el 50% del monto del primero de ellos a las empresas personales, de modo de estimular la nominatividad de las participaciones patrimoniales.

En México¹² rige el Impuesto sobre los activos desde el año 1988

¹¹ **LINEAMIENTOS BÁSICOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA DOCUMENTO DE CONSULTA PÚBLICA.** Cámara Mercantil de Productos del País Uruguay.htm

¹² <http://www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/pdf/76.pdf>

con la última Reforma de diciembre de 2004. Las personas físicas y jurídicas que realicen actividades empresariales residentes en ese país, tributan sobre sus activos cualquiera sea su ubicación. Los no residentes que tengan un establecimiento permanente en México pagan el impuesto sobre el mismo.

Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

Las entidades financieras están obligadas al pago del impuesto por su activo no afectado a la intermediación financiera.

Según la ley los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas.

La tasa es del 1.8%.

Los contribuyentes del impuesto a la renta tienen derecho a la deducción de los pagos del impuesto a los Activos, en la misma proporción en que se reduzca el citado impuesto sobre la renta a su cargo.

En cambio, en Perú el Impuesto al Patrimonio Personal rigió hasta el año 1992. Gravaba el patrimonio que excediera un mínimo no imponible, y con tasas de 1% y 1.5%. En el caso del Impuesto al Patrimonio Empresarial, el impuesto se aplicaba sobre el patrimonio neto de las empresas determinado al final del ejercicio a la tasa del 2%.

Los impuestos a la propiedad de la tierra y a grandes tenencias de inmuebles han casi desaparecido en su importancia. Los impuestos a la renta y al patrimonio son bajos, por ende la recaudación está basada en impuestos indirectos, lo que genera inequidad y regresividad. Los sectores de mayores ingresos y patrimonios en Perú trasladan el peso de la tributación a los grupos sociales más pobres y sin posibilidad de ejercer algún tipo de presión política ni muchos menos económica.

Por su parte, en los países desarrollados, de la OCDE y de la

Unión Europea se advierte un dispar criterio en cuanto a su inclusión en sus sistemas tributarios.

En Estados Unidos se aplicó el impuesto al patrimonio poco antes de la Primera Guerra Mundial, reconociendo como antecedente un impuesto a la propiedad a una tasa gradual del 1 al 5 por ciento, que durante la Gran Depresión, fue notoriamente aumentada. Así hasta el año 2001, el impuesto al patrimonio rigió sin grandes modificaciones.

Actualmente se debate su derogación. El movimiento Anti-impuesto al patrimonio fue fundado con dinero de algunas de las familias más ricas. Como respuesta a ello una organización de Boston conocida como Riqueza Responsable se opone a su eliminación.

Para solucionar esta controversia el Congreso dictó una ley que permite que el impuesto al patrimonio desaparezca en etapas al llegar al año 2010.

En Europa, Alemania, Holanda, Austria y Dinamarca derogaron sus impuestos al Patrimonio por considerar que es desincentivador del ahorro; y no aportaban mayor recaudación, y además por contar con administraciones tributarias y sistemas de control eficientes.

En España desde 1991, más precisamente, desde la sanción de la Ley 19/1991, se aplica un Impuesto sobre el Patrimonio, que dio por terminada una etapa de transitoriedad y excepcionalidad. En virtud del mismo las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, deben tributar cuando su patrimonio neto resulte superior a 108.182,18 euros, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos resulte superior a 601.012,10 euros.

Como se advierte, existe una nítida aspiración en materia de determinación de la capacidad contributiva, puesto que el mínimo exento es elevado, además de contemplar la deducción de las deudas. Pero además del conjunto de bienes y derechos

pueden deducirse las cargas y gravámenes que disminuyan su valor.

Cabe resaltar, que a diferencia de la ley vigente en Argentina, se excluye a lo que se denomina “el ajuar doméstico”, y que en nuestro país alcanza a menudo valores reñidos con la realidad al establecer una presunción basada en un porcentaje de los bienes (ni siquiera del patrimonio neto).

Las personas físicas no residentes que sean propietarias de bienes o derechos en territorio español, cualquiera que sea su monto están obligadas a ingresar el impuesto a las mismas alícuotas que los residentes.

Al ser un impuesto individual sobre las personas físicas, se excluye la alternativa de imposición familiar conjunta contemplada en el impuesto a la renta. El hecho imponible recae sobre un objeto impositivo separado del hecho familiar, desde el punto de vista de la determinación de la capacidad contributiva.

La potestad tributaria corresponde a las Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las Oficinas con funciones similares de las Comunidades Autónomas.

Si bien se aplican las alícuotas de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma, si ésta no lo hace se aplica la siguiente escala progresiva:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	2,5

En Francia, rige el Impuesto sobre el Patrimonio denominado Impuesto de solidaridad sobre la fortuna, que está regulado en el Código General de Impuestos Artículo 885 A a 885 Z.

La base del impuesto está constituida por los bienes de los que es titular el contribuyente y de los que se deducen las deudas.

El impuesto es de tipo progresivo, y parte de una alícuota baja del 0.55%, hasta llegar al 1.8%.

Es importante resaltar que hay un piso no sujeto a tributación que llega a 720.000 euros, quedando importantes franjas de la población fuera del alcance del gravamen.

La escala es la siguiente:

Hasta 720.000 euros	0
Entre 720.000 y 1.160.000 euros	0,55%
Entre 1.160.000 y 2.300.000 euros	0.75%
Entre 2.300.000 y 3.600.000 euros	1 %
Entre 3.600.000 y 6.900.000 euros	1,3%
Entre 6.900.000 y 15.000.000	1,65%
Más de 15.000.000 de euros	1,8%

En los Países Bajos el impuesto sobre el patrimonio grava, a un tipo del 0,8%, el patrimonio neto íntegro (patrimonio menos deudas). En principio, el patrimonio incluye todas las propiedades y posesiones como por ejemplo el hogar, acciones, bonos y obligaciones, ahorro y también el capital invertido en negocios propios. Sobre este impuesto se aplican, sin embargo, varias deducciones y exenciones personales

III.2. Impuestos sobre las circulaciones patrimoniales

La mayoría de los países cuentan con un impuesto de esta naturaleza.

En Chile, el Impuesto a las Herencias se aplica sobre el valor líquido de cada asignación o donación, de acuerdo con una escala progresiva, con la determinación de tramos y tasas que van del 1% al 10%.

En Alemania, se gravan las herencias y donaciones, pero están previstas considerables deducciones personales.

El sistema impositivo de los Países Bajos cuenta con un impuesto de sucesiones que consta de dos partes: el impuesto de sucesiones propiamente dicho y el de donaciones. En ambos casos el sujeto pasivo del impuesto es el receptor. Para ambos impuestos se aplican algunas exenciones importantes, pero estas exenciones nunca son de aplicación al impuesto de sucesiones debido a la herencia o donación de un bien específico, como por

ejemplo una propiedad. La tasa es la misma para los dos impuestos y depende del valor del bien recibido y del grado de parentesco existente entre transmisor y receptor.

En Estados Unidos el impuesto a la herencia afecta solo al 1,4% de la población más rica. En el año 2000, se recaudó más del doble del total de impuestos al ingreso pagados por la mitad de los contribuyentes de menos ingresos. Si bien hay quienes sostienen que el impuesto a la herencia causa la pérdida de un gran número de pequeños negocios familiares, no existen pruebas que ratifiquen esta postura.

Ante la posible derogación del impuesto a la herencia en EEUU¹³ se ha expresado que *“Una proporción significativa de todas las posesiones que son gravadas en la herencia de las personas son ganancias capitales que no han sido nunca gravadas con impuestos. Estas ganancias capitales no gravadas conforman aproximadamente el 37% de las herencias cuyo valor se encuentra entre \$1 y 10 millones, y el 56% de las herencias valuadas en más de \$ 10 millones.*

Solo el 11% de la riqueza total del 1% más rico de la población es tratado como ingreso que puede ser gravado en un año dado. Esto significa que alrededor del 90% de los \$10,2 millones de sus riquezas son un capital que es únicamente gravado cuando activos como acciones son vendidas”. “Sin el impuesto a la herencia, estas posesiones no hubieran sido nunca gravadas”.

“El hecho que el impuesto a la herencia recaiga sobre un patrimonio hecho con un ingreso gravado anteriormente no es problemático porque no es diferente de cómo otros ingresos son tratados. Bajo nuestro sistema tributario, el mismo dólar es gravado muchas veces mientras se mueve en la economía desde el patrón al empleado, a una estación de servicio, luego al nuevo

¹³ \Economía Justa Respuestas Ganadoras a Preguntas Difíciles sobre Impuestos.htm

empleado, y así al infinito. Es injusto e inconsistente hacer una excepción de este sistema con el impuesto a la herencia.”

Cabe mencionar que en su momento el estado federal instituyó una imposición complementaria a la imposición estadual para nivelar las diferencias de alícuotas y evitar distorsiones en la localización de inversiones.

En España el impuesto sobre sucesiones y donaciones es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que tiene por objetivo gravar los incrementos de patrimonio que obtengan las personas físicas a través de una herencia, legado o donación y también las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida, cuando el contratante sea diferente al beneficiario.

Se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, si bien se aplica igualmente en el territorio foral, con sus propias peculiaridades.

Se discute en este país, acerca de sus resultados, por cuanto se sostiene que grava principalmente a las clases medias. Las transmisiones de menor cuantía, prácticamente están exentas, debido a las reducciones de la base imponible aplicables en función del grado de parentesco familiar y la edad del heredero (cuyo monto puede alcanzar la cantidad de 47.858,59 euros por persona en algunos casos), contempla una bonificación del 95% del valor de la vivienda habitual hasta un límite máximo, de naturaleza individual, de 122.606,47 euros.

En cuanto a las transferencias de mayor cuantía, además de contar con los derechos antes expresados, se benefician con una reducción del 95% del valor correspondiente a la empresa individual o al negocio profesional que perteneciera a la persona fallecida.

Esta situación de iniquidad se advierte en la recaudación, que no es satisfactoria; a lo que se agregan las cuestionadas desigualdades territoriales.

Quienes critican este impuesto sostienen que entre dos personas con igual renta, uno que la dilapide y otro que la ahorre, lo más justo es que los impuestos penalicen al gastador ya que su conducta reduce la inversión productiva. También se podría argumentar que los dos deben pagar lo mismo. Sostienen que a nadie se le ocurriría penalizar fiscalmente al ahorrador, sin embargo, eso es lo que entienden que hace el ISTP ya que el derrochador no paga nada cuando muere, mientras que el austero, al dejar herencia, debe pagar el impuesto final.

Por su parte, los defensores del impuesto de sucesiones argumentan que el verdadero objetivo del ISTP no es la sanción o no a los padres, sino la garantía de igualdad de oportunidades para los hijos. Los padres pudientes dan a sus hijos un nivel de educación que les permite obtener mejores rentas. y mayores sueldos. Esta es la causa fundamental de transmisión de desigualdades económicas entre generaciones. Argumentan los detractores que la igualdad de oportunidades se garantiza educando a los niños de las familias menos privilegiadas y no con el impuesto a las herencias.

Se sostiene que “A pesar de que los impuestos de sucesiones tienden a penalizar el ahorro y la inversión productiva, a pesar de que tienden a incentivar el gasto ostentoso, la evasión fiscal y la especulación y a pesar de que ya no contribuyen a garantizar igualdad de oportunidades, esa reliquia del pasado no desaparece porque genera unos ingresos fiscales a los que los políticos se niegan a renunciar”¹⁴.

Agrega el autor que “Aunque en España el “Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” (que grava las transmisiones de patrimonio “inter vivos” a cambio de contrapartidas) es una figura jurídica distinta a la del “Impuesto de Sucesiones y Donaciones” (que grava las donaciones, heren-

¹⁴ Xavier Sala-i-Martin és Catedràtic de Columbia University i Professor Visitant de la Universitat Pompeu Fabra. <http://www.columbia.edu/~xs23/catala/articles/articles.htm>

cias y transmisiones de patrimonio tanto “inter vivos” como “mortis causa”), ambos gravan la transmisión de riqueza entre personas. Lógicamente, la eliminación del impuesto de sucesiones y donaciones sin la eliminación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales llevaría a los interesados a traspasar los patrimonios de la manera que ahorrara el máximo de impuestos. Por ello es importante tratar las dos figuras jurídicas simultáneamente. De hecho, los argumentos señalados en este artículo se aplican también al Impuesto sobre el Patrimonio, que grava a las personas simplemente porque tienen propiedades”.

En Argentina, no existen impuestos que alcancen estas manifestaciones de capacidad contributiva. Los beneficios que obtienen las personas físicas y sucesiones indivisas, así como las empresas, en forma no habitual y a título gratuito, ya sea por actos entre vivos o por transmisión en caso de muerte, sea por herencias o legados, no están gravados o están exentos en el ordenamiento vigente, si bien lo estuvieron en el pasado.

Si se observa el Anexo I se puede apreciar la evolución de la recaudación del Impuesto sobre las herencias desde el año 1932, expresada en moneda corriente, hasta su derogación en 1978. Para fundamentarla se argumentó que los objetivos del impuesto eran alcanzados con el impuesto al patrimonio neto, lo que en realidad nunca sucedió.

En cambio sí están gravadas las transferencias onerosas de inmuebles por el Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

III.3. Consideraciones acerca de la inclusión de impuestos patrimoniales en la legislación comparada

Por todo lo expuesto, se puede advertir que no se trata de impuestos incluidos mayoritariamente en los sistemas tributarios de los distintos países. En algunos son las empresas las gravadas, y en otros las personas físicas y en otros ambos, a veces

complementados con el impuesto a la renta, y otros tratados en forma independiente.

En todos los casos lo hacen con tasas bajas. Aunque si se mira en relación a las alícuotas vigentes en Argentina, son más elevadas. Pero hay un detalle muy especial, se aplican sobre el patrimonio neto, o sea deducidas las deudas, cosa que no sucede en nuestro país, tal como se expondrá oportunamente.

Por el contrario se observó que es más generalizado en los países desarrollados el impuesto a las herencias, con alícuotas más altas.

Todos estos estados han suscripto entre sí tratados para evitar la doble imposición que resulta en los casos de que se adopte el criterio de residencia. Argentina ha celebrado diecisiete Convenios Amplios, de los cuales quince están vigentes.

En cambio se ha detectado que todos los países, en mayor o menor medida, cuentan con gravámenes específicos a determinadas manifestaciones de riqueza: inmuebles y automotores. Para sólo referirnos a los países de la región, cabe mencionar entre otros a Uruguay con la Contribución Inmobiliaria recaudada por cada Departamento Territorial, que grava la propiedad de inmuebles con una alícuota sobre el valor catastral que varía según la región.

Chile por su parte, cuenta con el Impuesto a los Bienes Raíces, potestad de los municipios, y que se calcula sobre el avalúo de los inmuebles tanto rurales como urbanos.

De igual forma, en Perú los gobiernos municipales tienen a su cargo el Impuesto Predial que es un tributo anual que grava el valor de los predios urbanos o rústicos. Su particularidad está dada por la progresividad de la tasa acorde al valor del inmueble. Subsiste un antiguo tributo, el Impuesto de Alcabala, que grava la transferencia de inmuebles tanto a título oneroso como gratuito y cuya base imponible está dada por la valuación del inmueble para el impuesto Predial.

En cuanto a la imposición de otros bienes registrables, el impuesto al Patrimonio Vehicular grava anualmente la propiedad de los vehículos de menos de tres años a una tasa del 1% sobre el valor de compra.

Bolivia también tiene impuestos municipales que alcanzan la Propiedad de Bienes Inmuebles y automotores.

El estado nacional grava las sucesiones con el Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes. Los sujetos del impuesto son las personas físicas y jurídicas, cualquiera sea el bien que reciban a título gratuito: bienes muebles, vehículos, acciones, cuotas de capital, derechos de propiedad intelectual. Es interesante recalcar que se gravan las transmisiones a título oneroso realizadas a herederos forzosos y las compras de bienes efectuadas a nombre de hijos menores de edad.

IV. El caso argentino

Argentina no ha sido ajena a los vaivenes de las políticas tributarias propias de los países de la región, influenciada siempre por su condición de nación deudora, que ha recurrido a lo largo de su historia a impuestos que gravan el patrimonio con distintas modalidades, pero siempre con un objetivo permanente: recaudar.

Así como es importante mirar hacia afuera, y recoger las experiencias buenas -o no tanto- de otros países, es válido mirar hacia adentro con una mirada retrospectiva y crítica, aunque desde el inicio se parta con un preconceito: que invariablemente los motivos que han llevado a las distintas reformas han tenido el empuje foráneo ante las necesidades financieras. La equidad, la redistribución y el respeto de la capacidad contributiva no han pasado de la mera declamación.

La recaudación que gravaba la propiedad en 1932 representaba el 1.5% de la recaudación total, manteniéndose en este nivel hasta la década del 40 en que promedió el 2%, alcanzando picos de 4.9 en el año 1969, otros alrededor de 12% en 1988 y

1989, hasta su caída abrupta en los 90, para pasar a recuperarse luego de la gran devaluación de diciembre de 2001, a partir del cual creció hasta el 10.6 % en el año 2002 para luego decrecer en el año 2004 al 9.6% de la recaudación total.

La recaudación en este último período obedece fundamentalmente a que los valores de los activos se incrementaron producto de la diferencia de cambio y de la inflación. Estos hechos no han sido considerados por las autoridades que como política fiscal han decidido no aumentar el mínimo exento en el impuesto sobre los Bienes Personales que ha permanecido invariable desde el año 1992.

IV.1. Impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas y sucesiones indivisas

Este tributo encuentra su antecedente en el impuesto sustitutivo del gravamen a las herencias, que era de carácter optativo. O uno u otro. La alícuota era del 1% sobre el patrimonio del contribuyente. Ello fue así hasta que la Ley Nº 20.046 en el año 1972 creó el Impuesto al Patrimonio Neto con el objeto de gravar la acumulación y tenencia de riquezas. Lo hizo con una finalidad de redistribución; a la vez que derogó el impuesto a las herencias.

La evolución puede apreciarse en los Anexos I y I.1. que muestran la estructura de la recaudación sobre la propiedad a través de los años.

Duró poco el nuevo impuesto, pues al año siguiente la ley 20.629 lo derogó y creó el Impuesto sobre los capitales de las empresas.

En 1976 se creó el Impuesto sobre el Patrimonio Neto que comenzó a regir para el período fiscal 1975 con una vida un poco más prolongada, pues se aplicó hasta 1989, no obstante durante su vigencia se introdujeron modificaciones en 1985 que lo tornaron inequitativo. En tanto, se seguía aplicando el Impuesto sobre los Capitales a las empresas. De manera que se permitió tomar como pago a cuenta el 1,5% sobre el valor de las accio-

nes declarado en la base imponible a fin de atenuar la doble imposición resultante.

Fue derogado a partir de 1990. En su lugar apareció uno de los primeros signos de inequidad, producto del afán recaudatorio siempre presente en la vida fiscal argentina.

Nace así un engendro: el Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico que es el pionero en gravar los bienes de las personas físicas sin deducir las deudas.

En cuanto a las empresas, estaban gravadas por el Impuesto sobre los Activos. De esta forma los bienes no alcanzados por Activos quedaban así alcanzados.

Las exenciones a las colocaciones financieras hicieron que la inversión empresaria fuera castigada con este impuesto. Tuvo su partida de defunción en 1995.

Pero nació bajo otra denominación, el impuesto sobre los Bienes Personales, creado con carácter de emergencia por el término de nueve períodos fiscales, recayendo sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

Los sujetos pasivos son las personas físicas domiciliadas y las sucesiones indivisas radicadas tanto en el país como en el exterior. Las primeras tributan por los bienes que posean situados en Argentina y en el exterior, y las segundas, solamente por los bienes situados en el país.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, considerando que la ubicación es donde están situados- muebles, inmuebles, semovientes, derechos reales, dinero, depósitos, los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales. En el caso de rodados y naves, donde están matriculados. El domicilio del emisor determina la ubicación para los títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y el domicilio real del deudor para los créditos.

Con este impuesto se derogaron exenciones a las inversiones

financieras, se gravaron acciones y participaciones empresarias, antes gravadas por activos, y se redujo la alícuota al 0,5%. Se adoptó el criterio de domicilio y se creó la figura del responsable sustituto con el fin de gravar bienes situados en el país pertenecientes a sujetos domiciliados en el exterior.

Concomitantemente la ley 25.063 creó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que grava las participaciones empresarias originando severas críticas pues se sostiene que existe doble imposición. No obstante se sostiene que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta al ser un impuesto a la renta y el impuesto sobre los Bienes Personales de tipo patrimonial personal, no existiría tal superposición, al gravar uno la renta y el otro el patrimonio, además de permitir el cómputo del pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

Otro problema se originó al gravar los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas por el impuesto presunto. En tal sentido y con el fin de evitar una doble imposición se lo eximió del impuesto personal.

Esta normativa ha acarreado un sin número de conflictos entre el fisco y los contribuyentes debido a erróneas interpretaciones producto de la falta de una adecuada técnica legislativa.

En efecto, el art. 21 inc. f), exime del gravamen a los inmuebles rurales gravados por la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

La exposición de motivos expresaba: que se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes *“entre ellos los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la ganancia mínima presunta”*¹⁵.

Por su parte, el Dictamen (DAT) N° 78/2001 revisó los antecedentes, reiterando que *“ Por su parte, el inciso f) del artículo 21 de la ley del gravamen, declara exentos del tributo a los inmue-*

¹⁵ Dictamen (DICT) 27/2001 BOLETÍN IMPOSITIVO N° 49, pág. 1347.

bles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, es decir, aquellos pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas..... Precisamente, de los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley correspondientes al cuerpo legal antes aludido, surge que los cambios implementados derivan de la implantación del impuesto sobre la ganancia mínima presunta, y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes...”, entre ellos “...los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la ganancia mínima presunta”. Para luego concluir que “Los inmuebles rurales, cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetos del impuesto a la ganancia mínima presunta, están exentos del impuesto sobre los bienes personales, y por lo tanto las normas de valuación no son aplicables a los mismos”.

El Dictamen (DAT) 7/2002¹⁶ en sus considerandos reafirma la exención expresando: *“Respecto de la aludida modificación legal, cabe señalar que, del análisis de los antecedentes parlamentarios del respectivo proyecto de ley, surge que los cambios introducidos al texto legal “... derivan de la implantación del impuesto sobre la ganancia mínima presunta, y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes...”, como ser, “... los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la ganancia mínima presunta” (“Antecedentes Parlamentarios”, año 1999 N° 2, Editorial La Ley S.A., página 1062, parágrafo 127).*

“ Se trata de una exención de tipo subjetiva y objetiva concedida a las personas físicas y sucesiones indivisas en tanto sean titulares de inmuebles rurales.

O sea que están exentos los inmuebles rurales – todos, la ley no

¹⁶ Boletín Impositivo N° 61, pág. 1416

hace referencia a ningún tipo de destino ni afectación- cuyos titulares son personas físicas y sucesiones indivisas, y sólo en relación a ellos.

Allí habría que encontrar la filosofía de esta exención: Se conjugan un elemento subjetivo y otro objetivo para que proceda la gravabilidad en un impuesto y la exención en el otro. En tanto se cumplan ambos aspectos se verifica la causal de exención. No hay otra exigencia más que las expresadas en los dos textos legales. No hay otra exigencia en cuanto al destino dado al inmueble. No hay ninguna expresión que exija que esté inexplorado, arrendado o afectado a alguna actividad agropecuaria. Todos gozan de la exención.

Y así lo expresa el Dictamen (DAT) 7/2002¹⁷: “Se encuentran fuera del ámbito del impuesto Sobre los Bienes Personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler”.¹⁸

Nuevas modificaciones se generaron en los años posteriores. La Ley 25.239 introdujo cambios en materia de valuación de títulos valores que no coticen en bolsas o mercados del exterior; imprimió cierta progresividad al crear una nueva alícuota del 0,75 % cuando el total de bienes sujetos a impuesto supere \$ 200.000, manteniendo el 0.5 % para los bienes que no lleguen a ese límite. Igual tasa más elevada se aplica a los responsables sustitutos de sujetos domiciliados en el exterior.

Algunas conclusiones se pueden extraer del análisis de la recaudación de este impuesto (Anexo IV) que muestra como por el primer tramo de bienes gravados, se presentaron 132.798

¹⁷ Boletín Impositivo N° 61, pág. 1416

¹⁸ “**LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA. ASPECTOS IMPOSITIVOS, COMERCIALES Y LABORALES**”. Osvaldo Balán, Claudia Chiaradía, Santiago Sáenz Valiente, Perla R. Olego y José Labroca. **EDITORIAL LA LEY**, noviembre de 2004, 926 páginas.

declaraciones de las cuales 880 casos tenían bienes situados en el exterior, en tanto entre \$ 1.000.0000 y \$ 2.000.000 se presentaron 10.603 declaraciones, para finalizar en el último escalón correspondiente a más de \$ 5.000.000 que incluyen 1501 casos, de los cuales 1237 poseen bienes situados en el exterior (según última información disponible correspondiente al año 2003).

Esta estadística informa como se logra el objetivo señalado de imprimir más progresividad al sistema a través de este impuesto que complementa el efecto redistributivo del impuesto a las Ganancias de las personas físicas.

Finalmente, la ley 25585 modificó la Ley 23.966 a partir del ejercicio fiscal 2002 y el Decreto 988 (29-4-2003) la reglamentó.

El artículo 25 dispone que el gravamen a ingresar por las personas físicas debe surgir de la aplicación de la alícuota que corresponda sobre el valor total de los mismos, excluyendo las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley 19.550, excepto las empresas y explotaciones unipersonales.

Para el cálculo del monto presunto de bienes personales y del hogar no deberá computarse el valor de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley N° 19.550, que tributen a través del pago único y definitivo que introduce el artículo 25.1.

El objetivo ha sido simplificar la tarea del fisco, asegurando tanto el control como la recaudación. Se establece que el impuesto correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, incluidas las sociedades de hecho o irregulares, debe ser liquidado por éstas cuando sus titulares sean: personas físicas y/o sucesiones indivisas, domiciliadas en el país o en el exterior, sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior.

Los titulares que sean socios de sociedades domiciliadas en Argentina, pueden computar como pago a cuenta del impuesto que determinen la proporción del gravamen pagado por los bienes comprendidos, siempre que el impuesto esté efectivamente ingresado.

La ley establece una nueva presunción al disponer que las acciones y/o participaciones cuyos titulares sean sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas allí domiciliadas o a sucesiones indivisas radicadas en otros estados.

La alícuota del impuesto es en todos los casos del 0,50% cualquiera sea el monto gravable, acarreado un tratamiento discriminatorio para los pequeños patrimonios que no gozan en este caso de mínimo no imponible.

Las sociedades al ser responsables del ingreso del gravamen, se constituyen en responsables sustitutos, al disponer que tienen derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago. Están obligados a determinar la situación de cada uno de los socios o accionistas y calcular la proporción del gravamen que les corresponde computando los saldos de sus cuentas particulares y aportes de capital. Por su parte, dichos saldos deben ser incluidos en la declaración individual del socio.

El Decreto 988/2003 estableció que el impuesto liquidado e ingresado tiene carácter de pago único y definitivo.

Esta figura, que si bien no es nueva en la ley del tributo, adquiere con estas normas un matiz diferente que ha dado lugar una vez más a interesantes discusiones dado el alcance y relevancia del asunto.

La ley del gravamen y la ley 11.683 si bien mencionan e intentan definir al responsable sustituto, no precisan su verdadero alcance.

No sucede lo mismo en la legislación española que en el art. 32 de la ley general tributaria aclara que: *“Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”*.

El art. 64 del Dec. 600/73 de la legislación italiana lo caracteriza como : *“el que por fuerza de ley, está obligado al pago de impuestos en lugar de otros, por hechos y situaciones referidos a ellos”*.

El contribuyente es la persona respecto de la cual se verifica el hecho imponible previsto por el legislador, el responsable del ingreso, definido por norma legal, puede coincidir o no con el contribuyente siendo designado por el legislador para cumplir con la obligación material del pago del impuesto.

De manera que el responsable puede estar obligado a hacerlo por deuda propia o por deuda ajena. La ley 11683 incluye dentro de esta última categoría a los responsables sustitutos, los que tengan responsabilidad solidaria y los que tengan responsabilidad por garantía.

Es necesario decir que el responsable sustituto tiene características distintas, ya que la sustitución tributaria se basa en el derecho tributario que exige que se imponga en la fuente, de manera de garantizar el cobro del impuesto en forma segura. Se coloca “en lugar de”, reemplaza al verdadero contribuyente,- Es así como *el Fisco sólo puede accionar contra el nuevo obligado* que de acuerdo al mandato legal se constituye en deudor directo de la obligación fiscal.

Sáenz de Bujanda explica que *“El sustituto es sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución; b) que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél.”*

“El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, en la obligación del pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio”¹⁹.

Ante estas características y la creación de una suerte de nuevo impuesto que grava a las participaciones sociales en cabeza de las sociedades en su carácter de responsables sustitutos de los socios y accionistas, surgió el interrogante acerca de la posibilidad de utilizar el instituto de la compensación de saldos previsto en el art. 28 de la Ley 11.683 para la cancelación del impuesto ya que de tratarse de un responsable sustituto obligado en forma directa al pago del tributo y a la vez poseer un saldo de libre disponibilidad estaría habilitado para utilizarla. El Dictamen 67/03 (D.A.T.) la AFIP DGI opinó que si bien se ha derivado la obligación de liquidación e ingreso del gravamen en las sociedades, el hecho imponible recae sobre las personas físicas o sucesiones indivisas titulares de las participaciones sociales, y que al no reunirse en un mismo sujeto la condición de la titularidad del crédito y de la deuda fiscal, no corresponde la compensación.

Otra de las cuestiones que se plantearon fue la valuación de acciones y participaciones sociales en sociedades y empresas que lleven libros y confeccionen balance comercial. En tal sentido el Dictamen N° 60/2003 concluyó que dicha valuación debe realizarse sobre la base del balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente.

La recaudación de esta parte del impuesto sobre los Bienes Personales - que hasta pasó a tener una propia denominación por parte del Fisco en las estadísticas publicadas- fue de \$ 723.121 (en miles) en el año 2003, representando el 45.1% de la recaudación del tributo, en tanto que en el año 2004 fue de \$ 863.902

¹⁹ Sáinz de Bujanda, Fernando “Lecciones de Derecho Financiero” Edit. Univ. Complutense de Madrid, 1993, pág. 250.

(en miles) siendo el 52% de la recaudación del Impuesto sobre Bienes Personales de ese año (Anexo III).

De manera que se puede apreciar como la ley al escindir el impuesto y sustituir a los contribuyentes naturales, se asegura un alto porcentaje de la recaudación del mismo, con mayor economía en su administración, pues se advierte que por Participaciones Sociales la recaudación creció en un 19.5%, en tanto que por declaraciones juradas personales la recaudación se redujo en un 9.4%, permitiendo anunciar que la recaudación del gravamen se incrementó en el año en 3.6%. En realidad la mejor "performance" se dio por la recaudación en la fuente, la no existencia de mínimos exentos, y la concurrencia de nuevos contribuyentes como los socios del exterior.

IV.2. Impuesto sobre el patrimonio de las empresas

El primer antecedente en la legislación argentina se encuentra en la década de los 50 cuando se introduce el Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes que rigió hasta que en 1973. La Ley 20.629 creó el Impuesto sobre los Capitales y Patrimonios con vigencia a partir del 1 de enero de 1974. La justificación de este impuesto estuvo dada por la capacidad contributiva que se manifiesta a través del patrimonio neto de personas jurídicas y personas físicas.

Tres años más tarde, a instancias de la CEPAL, OEA y BID se creó el Impuesto sobre los Capitales. Como es habitual, si bien fue creado por un tiempo determinado, su vigencia fue prorrogada por hasta el 31-12-95. Pero antes fue derogado, al crearse el Impuesto sobre los Activos a partir de 1990 que gravaba el activo existente al cierre del ejercicio. Es el primer indicio de un impuesto a la renta presunta, que no se dio por casualidad en Argentina, sino que otras manifestaciones de este tipo de tributación aparecieron por ese entonces en otros países de América latina, a instancias del Fondo Monetario Internacional. La razón que se argumentó eran los efectos causados por los ajustes por inflación en

el Impuesto a las Ganancias que generaba quebrantos trasladables que erosionaban la recaudación. Y como de alguna fuente había que generar ingresos para el monstruo insaciable del estado y de los organismos internacionales de préstamo, se ideó este tipo de impuestos, de fácil y económica gestión.

La base imponible del nuevo gravamen eran los activos al cierre del período fiscal, sin tener en cuenta los pasivos, siendo por naturaleza *sustitutivo* del impuesto a las Ganancias. El objetivo era otro y por lo tanto su naturaleza diferente. Mediante el impuesto a los Capitales se buscó generar un impuesto complementario a la renta. Por el contrario con el impuesto sobre los Activos el fin fue cobrar el Impuesto a las Ganancias a las empresas que generaran quebrantos impositivos o bajas rentas.

Rigió hasta 1995, momento en que terminó la derogación gradual por actividades.

Posteriormente con la Ley 25.063 se crea un nuevo tributo de características similares denominado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que se aplica sobre la misma base, aunque presenta rasgos propios, ya que contempla el cómputo del Impuesto a las Ganancias como pago a cuenta del impuesto correspondiente al mismo período fiscal. El objetivo es gravar una ganancia mínima, logrado el mismo, pierde relevancia frente al Impuesto a las Ganancias, admitiéndose como pago a cuenta de éste hasta en diez ejercicios siguientes. Este mecanismo da la pauta de la complementariedad entre ambos impuestos. De manera que estamos en condiciones de afirmar que no se trata de un impuesto que grave al patrimonio, porque de ser así, no tendría porque permitirse el pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

El mensaje del Poder Ejecutivo enviado al Congreso expresaba: *“La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad*

que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, conforme ha sido concebido, solo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende”.

De manera que es preciso diferenciar el hecho imponible de la base imponible.

La capacidad contributiva que grava el IGMP es la ganancia mínima para lo cual se apela a los activos como manifestación de esa capacidad. Es decir, que este impuesto es una herramienta que se utiliza para alcanzar la renta.

Acerca de su inconstitucionalidad el Tribunal Fiscal (DONDERO HNOS. Y CIA. SACIFI - TFN - SALA D - 24/2/2003) sostuvo que el impuesto a la ganancia mínima presunta es un gravamen autónomo, y consideró que el hecho imponible del impuesto es la existencia de activos, por lo que la generación de ganancias o quebrantos resulta irrelevante, en la medida en que el contribuyente posea bienes que puedan llegar a producir una ganancia.

El contribuyente había impugnado la resolución determinativa porque consideró que debía ser titular de una capacidad contributiva gravable, alegando no tenerla por cuanto había obtenido pérdida.

Si bien los últimos datos analíticos sobre el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que están disponibles corresponden al año 2003, pueden ser orientadores. De 97094 presentaciones con bienes por \$ 489.175.078 (expresados en miles) la base imponible fue de \$ 360.459.996 (expresados en miles) reducida por ajustes. La industria manufacturera fue el sector que determinó mayor materia gravable por \$ 116.061.227 (en miles), siguiéndole el sector comercial, agrícola y minero (Anexo VI).

Lo que hubiera resultado interesante a los fines de este trabajo es haber contado con la información acerca de cuanto de esa

base finalmente tributó el impuesto efectivamente, y no fue compensado con el impuesto a las Ganancias.

Aunque del Anexo V surge que la recaudación total del año 2003 fue de \$ 1.362.769, lo que denota que una parte importante del gravamen habría sido absorbido por el Impuesto a las Ganancias.

IV.2.1. Aspectos relevantes y cuestiones del impuesto vigente

En materia de sujetos, cabe decir que son sujetos pasivos las sociedades domiciliadas en el país, cualquiera sea su forma jurídica, desde la fecha del acta fundacional o desde la celebración del respectivo contrato. Las empresas en disolución continuarán sujetas al pago del gravamen hasta el cierre del ejercicio anual anterior a aquel en que se verifique la distribución final de todos sus bienes.

Ni las U.T.E. ni las A.C.E. son sujetos del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, aún cuando son sujetos del I.V.A.

En caso de reorganización, si se produce en un mismo año fiscal el cierre del ejercicio de la o de las entidades que se reorganizan y el de su o sus continuadoras, todos los sujetos deberán tributar el gravamen correspondiente sobre los activos resultantes al cierre de sus respectivos períodos fiscales.

Las asociaciones civiles y fundaciones; los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros; los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 o cerrados, los establecimientos estables son sujetos de este impuesto. En materia de establecimientos estables, el Dictamen (DAT) 56/2002²⁰ opinó

²⁰ PUBLICACIÓN: BOLETÍN IMPOSITIVO N° 64

que el inmueble rural es un establecimiento permanente cuando pertenece a una persona física residente en el exterior.

Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, con relación a dichos inmuebles son sujetos del impuesto, aún cuando no tienen el carácter de empresas, rasgo característico de este gravamen. Su inclusión genera una vinculación y remisión de normas causantes de no pocos conflictos de interpretación en relación a la exención en el impuesto sobre los Bienes Personales, producto de la defectuosa redacción y de la parcializada interpretación del fisco, ya que ello no debería ocurrir ya que en sus antecesores, las personas físicas titulares de inmuebles rurales quedaban alcanzadas por el Impuesto sobre los Activos y se encontraban exentas del Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico.

El Dictamen 27/2001 (DAT)²¹ hace un relato mencionando los antecedentes parlamentarios en los cuales se manifestaba la intención de evitar la doble imposición que se produciría, tal como fue expuesto anteriormente.

Inmuebles ocupados por la sociedad y de propiedad de los socios. El artículo 12 del Decreto Reglamentario establece que a los fines de la determinación del gravamen integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando ésta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo a los valores normales de mercado.

Los sujetos domiciliados en el exterior y la figura del responsable sustituto. Al igual que en el impuesto sobre los Bienes Personales, la ley introduce la figura del responsable sustituto que es quien debe cumplir con las obligaciones de presentación y pago que le corresponden al verdadero titular de los activos.

²¹ Boletín Impositivo N° 49, pág. 1347.

En materia de valuación, merecen resaltarse las normas relativas a los inmuebles rurales libres de mejoras, por cuanto atendiendo a su valor e importancia, la ley les concede un trato diferencial, permitiendo deducir el 25% sobre el valor fiscal, o \$ 200.000 el que resulte mayor.

Un inmueble rural suele estar formado por distintas parcelas con sus correspondientes partidas en el impuesto inmobiliario, y pertenecer al mismo sujeto pasivo. La ley permite la mencionada deducción *sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial*, entendiéndose que habrá que considerar el valor fiscal asignado para el pago del impuesto inmobiliario provincial de cada parcela y deducir el 25% del mismo o \$ 200.000 el que sea mayor de cada una de ellas. El valor a computar no podrá ser inferior al de la base imponible - vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida- establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios. A tal fin la base imponible de los inmuebles rurales se reducirá en el 25% de la valuación fiscal o en \$ 200.000, el que sea mayor.

Es interesante mencionar que en determinadas provincias- Provincia de Santa Fe- la base imponible de los inmuebles rurales es inferior a la valuación Fiscal. El art. 111 del Código Fiscal, dispone que la Base imponible de los impuestos está constituida por la valuación de los inmuebles de conformidad con las leyes de valuación y catastro y multiplicado por los coeficientes de actualización que determine la ley impositiva anual, y deducidos los valores exentos establecidos en el Código o en leyes especiales. Por su parte la Ley 11058 refiriéndose a la determinación del impuesto inmobiliario rural en su art. 1 dispone: "Fíjase el monto imponible en el 80% de la Valuación Fiscal de la tierra libre de mejoras".

La ley admite en aquellos casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición, tomar la valuación fijada para el pago del impuesto inmobiliario.

En la causa PETRUCCI, ANSELMO – TFN – SALA B - 25/3/2003 el contribuyente alegó la falta de sustento técnico de la resolución en tanto no se había respetado la forma de determinación de la base imponible para los inmuebles prevista en el artículo 22, inciso a) de la ley del gravamen, que hace referencia a la valuación en el impuesto inmobiliario, utilizándose bases estimativas emergentes de escrituras públicas y reglamentos de propiedad horizontal. Cabe acotar que el fisco debió recurrir a estas valuaciones por cuanto el contribuyente no aportó información.

Sostuvo además que el ente recaudador debió pedir la información pertinente al organismo provincial y/o municipal que corresponda para obtener los datos relativos a valuación al fin de cada ejercicio.

El Tribunal afirmó que no es acertada la interpretación que efectúa la actora del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales en cuanto a la obligatoriedad del uso de la valuación fiscal de los inmuebles para su utilización como base imponible, ya que no es esa base la que la ley establece como principio general, sino que lo que pretende es que sea el valor real del inmueble, en tanto remite al costo de adquisición o ingreso al patrimonio actualizado o al costo de construcción.

Una omisión que acarrea iniquidad se ocasiona en el hecho que esta ley no contempla la posibilidad de comparación con el valor de plaza, y su adopción cuando éste sea inferior al determinado conforme a las normas vigentes; en tanto que el impuesto sobre los bienes personales, permite computar ese valor.

Normas de promoción. La ley en el artículo 12 establece la exclusión en forma temporaria de determinados bienes, excepto los inmuebles improductivos, con la condición que deben ser de primer uso, excepto importados pero utilizados por primera vez en el país.

En materia de exenciones se exime a los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas legales sea igual o inferior a un mínimo. Pero

no gozarán del mismo los bienes no afectados en forma exclusiva a la actividad, creando un impuesto cedular dentro del mismo gravamen, ya que cualquiera sea la valuación se deberá tributar.

Cuando el contribuyente posea activos gravados en el exterior, el mínimo exento se debe incrementar en el importe que resulte de aplicarle al monto exento el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

La ley 25.865 dispuso que los monotributistas están exentos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en caso de corresponder.

Determinación del impuesto y pagos a cuenta

El impuesto a ingresar surge de la aplicación de una alícuota proporcional, actualmente del uno por ciento sobre la base imponible del gravamen.

Como se dijo, actúa como complementario del Impuesto a las Ganancias, y en ese sentido, el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, puede computarse como pago a cuenta de éste, una vez deducido el que sea atribuible a los bienes no afectados.

El DICT. (DAT) 12/2003 se expidió sobre si resultaba correcto computar el impuesto a las ganancias devengado en un período fiscal como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta del mismo período fiscal.

Al respecto, se informaba que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada por el mencionado período se determinó una ganancia neta sujeta a impuesto de \$ 192.000, la que, aplicada la tasa del 35%, arrojó un impuesto de \$ 67.000.

No obstante ello, no se ingresó la mencionada suma por resultar la misma absorbida por quebrantos acumulados de ejercicios anteriores.

En dicho esquema se entendió que, aun cuando no correspondía el ingreso del tributo por la coyuntura descrita, existía un impuesto determinado en el período fiscal que debería haberse abonado de no existir los quebrantos de ejercicios anteriores, manifestando en tal sentido que debería asociarse el concepto de impuesto determinado que menciona la ley con el de impuesto devengado, y no así con el de impuesto ingresado, ya que este último puede estar relacionado con circunstancias ajenas al período.

El Dictamen expresó que el impuesto a las ganancias determinado, comprende el resultado que surge de aplicar la tasa del impuesto a las ganancias sobre la base imponible, debiendo considerar, los quebrantos provenientes de ejercicios anteriores.

Si del referido cómputo resulta un excedente no absorbido, o sea que el impuesto a las Ganancias determinado sea mayor al I.G.M.P., la diferencia no genera saldo a favor del contribuyente ni es susceptible de devolución o compensación.

Sujetos pasivos que no lo son del impuesto a las ganancias

Cuando se trate de sujetos que no tributan el impuesto a las Ganancias en cabeza propia, enunciados en el art. 49 inc. b) de esa ley - sociedades de hecho, colectivas, empresas unipersonales, personas físicas titulares de inmuebles rurales y demás sociedades de personas- pero que son sujetos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, la ley resuelve el problema del cómputo de un impuesto (que no han determinado) admitiendo el cómputo como pago a cuenta de un importe que resulta de aplicar la alícuota a la que tributan las sociedades de capital en el Impuesto a las Ganancias, sobre la utilidad impositiva a asignar a los socios.

En el caso de personas físicas o sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, podrán computar como pago a cuenta el impuesto impuesto a las ganancias (calculado aplicando la alícuota del 35%) para el mismo ejercicio fiscal correspondiente a los

inmuebles rurales.

Ida y vuelta del Pago a cuenta

La ley prevé que el impuesto a las Ganancias sea insuficiente, y que deba ingresarse el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, admitiendo siempre que se verifique en cualesquiera de los diez ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

Si estuvieran prescriptas las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el ingreso del impuesto, la AFIP podrá verificar el monto del pago a cuenta y modificarlo.

Debe resaltarse el carácter de extintivo de la obligación principal, computándose como tal contra el impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio fiscal en que se lo utilice.

Si quien debe computar el pago a cuenta es una sociedad de hecho o empresa unipersonal, o cualquier otro de los sujetos que tributan en cabeza de los socios o titulares, el mismo se atribuirá al único dueño en el caso de empresas unipersonales, al titular de inmuebles rurales o al socio -en la misma participación de las utilidades- y computándose contra el impuesto a las ganancias de la respectiva persona física, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia proveniente de la participación en la sociedad, de la empresa o explotación unipersonal o de los inmuebles rurales que le dieron lugar.

Pago a cuenta. Impuestos análogos pagados en el exterior

Dado la aplicación del impuesto a bienes situados en el país y en

el exterior, si por estos últimos se hubieran pagado tributos de características similares que consideren como base imponible el patrimonio o el activo en forma global, se permite el cómputo como pago a cuenta de los importes abonados por dichos tributos hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los citados bienes del exterior.

IV.3. Conclusión acerca de la situación en Argentina respecto de los impuestos que de una manera u otra se vinculan con el patrimonio

La recaudación de impuestos sobre la propiedad en relación al PBI ha llegado en los últimos tres años a valores nunca antes alcanzados. De 126.90 en 1995, creció a 884.80 en el año 2001; 1097.20 en el año 2002; 1313.30 en el año 2003 y a 1372.80 en 2004. (Anexo VI).

Del Informe de la recaudación por Impuestos correspondiente al año 2004 surge que por impuesto a los Bienes Personales se recaudó un 3.6% más que en el año anterior; mientras que en concepto de impuesto a la Ganancia Mínima Presunta decayó en un 10.2%, según surge del Anexo II.

Según el Informe de Recaudación del Tercer Trimestre del año 2005 comparativo con igual trimestre del año 2004, la recaudación del Impuesto sobre los Bienes Personales aumentó en un 12.3 %, en tanto que la correspondiente al Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta se incrementó en el 2%.

Concepto	3er. Trim. 2005	3er. Trim. 2004	Dif.	Var. %
Total 1/	21.330	17.850	3.480	19,5
IVA Net de devoluciones	9.707	8.444	1.263	15,0
Ganancias	6.350	4.878	1.474	30,2
Cuentas Corrientes	2.423	1.990	432	21,7
Combustibles Líquidos y GNC	1.456	1.298	160	12,3
Bienes Personales	292	280	32	12,3
Ganacia Mínima Presunta	271	285	5	2,0
Resto	832	718	114	15,8

/ Recaudación neta de devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos.

Según la información correspondiente a la recaudación acumulada enero a diciembre de 2005 se produjo una caída en la recaudación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de \$ 121,4 millones, 9,9% inferior a la del año anterior, que se debe al mayor cómputo como pago a cuenta de los Impuestos a las Ganancias (cuya recaudación se incrementó notablemente alcanzando una variación interanual de 25,8%) y sobre los Débitos y Créditos en cuenta corriente bancaria.

Estos datos permitirían estimar que el gravamen cumpliría en cierta forma con el objetivo expuesto oportunamente, en lo que se refiere a su utilidad para suplir el pago de impuesto a las Ganancias, por cuanto al tributar las empresas este impuesto quedan libradas del pago de Ganancia Mínima Presunta.

Pero ello no es tan lineal, ni permite formular conclusiones, pues las causas por las que una empresa no paga el impuesto a la renta son variadas, y el hecho de poseer un activo superior a \$ 200.000, no implica que la presunción de ganancia sea cierta.

La historia de los impuestos patrimoniales en Argentina ha sido un tanto errática y nunca alcanzó niveles interesantes de recaudación. Pero es preciso reconocer las virtudes de un impuesto de esta naturaleza, que debería tener carácter permanente como herramienta para alcanzar objetivos de equidad, gravando la capacidad contributiva adicional que supone la posesión del patrimonio, pero del patrimonio neto de las personas físicas y suce-

siones , o sea bienes menos deudas, utilización productiva de los recursos, de una adecuada distribución de la renta y de la riqueza, actuando en forma complementaria del Impuesto sobre las Ganancias de las Personas Físicas y del Impuesto a la transmisión gratuita de bienes ya recomendada en el Informe Técnico N° 9 del CECyT.

No debe dejar de meritarse la presión tributaria ejercida por distintos niveles de gobierno por la acumulación de tributos patrimoniales sobre una misma base que puede ocasionar una carga impositiva excesiva sobre los bienes, en especial inmuebles y rodados, que son cobrados por los municipios y gobiernos provinciales, siendo sus principales recursos. Pero ello es inevitable en un país federal.

La Corte Suprema ha sostenido que las contribuciones son confiscatorias cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. En fallos relativos al Impuesto Inmobiliario (fallos 196-122), ha sostenido que no puede superar el 33% de la renta (no del capital) calculada según el rendimiento promedio de una explotación; y que para que opere la inconstitucionalidad de un tributo es necesario probar que el pago excede la capacidad económica del contribuyente.

Expresa Bulit Goñi ²² que la Corte (CSJN, 21/12/99, “Gómez, Alzaga, Martín B. c. Provincia de Buenos Aires y otro”) ha aceptado que un sujeto considere confiscatoria a la suma de tributos establecidos por diferentes niveles de gobierno, en especial al nacional, a pesar de reconocer que cada uno de esos tributos, no lo sea en forma independiente. En esta causa el contribuyente no aspiraba a la liberación del pago, sino que pretendía no ingresar la parte que excediera el límite de la confiscatoriedad.

²² Bulit Goñi, Enrique G. Algo más sobre confiscatoriedad tributaria global. A propósito de un reciente fallo de la corte suprema.

Publicado en: IMP 2001-A, 640-

Se planteó si la Corte puede declarar inconstitucional las distintas leyes impugnadas en la proporción en que cada una de ellas concurra a provocar los respectivos resultados. Remarca el autor que la capacidad contributiva del sujeto es única, y que por lo tanto no debe olvidar el Estado que sobre esa capacidad también recaen las potestades tributarias de los otros niveles estatales.

Más aún, debe ponderarse el peso de las tasas municipales.

El fallo resolvió por unanimidad que la confiscatoriedad requiere la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o el capital, para cuya apreciación debe estarse al valor real y no a la valuación fiscal del bien, y considerar su capacidad productiva potencial (Fallos 314:1293), siendo indispensable la comprobación del índice de productividad, para estimar en concreto la gravitación del impuesto objetado (Fallos 209:114 y 220:1082) y que se exige no la mera estimación personal sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen.

Bulit Goñi destaca que se produce con esta sentencia un importante avance, por cuanto se puede demandar la declaración de inconstitucionalidad por confiscatorios de tributos nacionales y provinciales, simultáneamente, contra los dos niveles estatales, y hacerlo en el ámbito de la competencia originaria, cuando la confiscatoriedad imputada surge de la convergencia sumada de tales tributos.

La C. S. J. N. sentó doctrina al afirmar que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica, escapando a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. ("López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero

s/ eximición de inversiones”).

La existencia de confiscatoriedad exige una prueba concluyente a cargo del actor. Para que exista debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital y a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarce al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien.

Por todo lo expresado, y teniendo en cuenta los antecedentes nacionales e internacionales se está en condiciones de formular las siguientes:

V. Conclusiones y Recomendaciones

V.1. Impuesto al patrimonio Neto

Gravar a las personas físicas y sucesiones indivisas cualquiera sea su residencia y ubicación de los bienes, incluidos los inmuebles rurales, con un impuesto sobre el patrimonio neto (bienes menos deudas).

El impuesto deberá tener carácter permanente como herramienta para alcanzar objetivos de equidad.

El impuesto deberá gravar la capacidad contributiva adicional que supone la posesión del patrimonio neto.

El Impuesto al Patrimonio Neto deberá cumplir además una función de carácter censal y de control del Impuesto a las Ganancias de las Personas Físicas, pero sin limitar su operatividad como gravamen independiente y su aptitud distributiva.

El Impuesto que se propone deberá asumir además otros objetivos básicos tal como conseguir una mayor eficiencia en la utilización de los patrimonios.

En materia de elementos estructurales del Impuesto sobre el Patrimonio se debe plantear como problema central el cómputo

de pasivos a fin de no violar el principio de capacidad contributiva.

En materia de valuación es importante configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo.

El Impuesto sobre el Patrimonio que se propone debe tender a una buena coordinación del funcionamiento de los tributos que hoy gravan los bienes en sus distintas formas y alcanzados por múltiples potestades tributarias, a fin de no generar una carga fiscal excesiva que pueda llegar a ser confiscatoria en su conjunto.

El Impuesto al patrimonio neto deberá contemplar un mínimo exento acorde a la realidad y a los valores actuales de los bienes a fin de no gravar patrimonios carentes de significación, con su consecuencia de lesión del derecho de propiedad.

Mejorar las reglas de valuación con la aspiración a una determinación correcta de la capacidad económica del contribuyente.

Recoger la experiencia española, exceptuando los bienes de uso personal. O en su defecto reducir el valor porcentual presunto contenido en la ley de Impuesto sobre Bienes Personales, por resultar en general ajeno a la realidad económica.

Acentuar la progresividad del Impuesto y su función redistributiva, estableciendo más escalones y alícuotas que las actualmente contenidas en el impuesto sobre los bienes Personales, no superando en ningún caso las adoptadas en las legislaciones de otros países.

Mantener la gravabilidad de las acciones y demás participaciones sociales en cabeza de las sociedades por razones de control y eficiencia. En tal sentido establecer con claridad que:

El verdadero sujeto del impuesto es la persona física o sucesión

indivisa. Que el impuesto es a su exclusivo cargo.

Que la sociedad es sólo un vehículo para asegurar la recaudación.

Que no existe ni debe existir en el sistema tributario argentino un impuesto que grave el patrimonio de las empresas, como forma de incentivar la capitalización de las mismas y sus inversiones en activos fijos, innovación tecnológica y demás inversiones que les permitan competir internacionalmente.

Que la progresividad debe alcanzarse en cabeza de los socios y/o accionistas junto con el impuesto a la renta personal.

Deberá fijarse un mínimo exento de manera de dejar afuera de la imposición a participaciones que de tributar en cabeza del socio, no superarían el mínimo personal.

Adoptar graduación de alícuotas según la materia gravable.

V.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Reformular la fundamentación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: El mantenimiento de un capital (activo neto de pasivos) cualquiera sea su ubicación, afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.

Utilizar el impuesto como una herramienta para alcanzar la renta de empresas que por la magnitud de su patrimonio neto superen los parámetros previstos en las clásicas definiciones de PYMES.

En tal sentido establecer un mínimo exento adecuado a la formulación del punto anterior.

Definir adecuadamente los sujetos, alcanzando sólo a las empresas y todo tipo de entes que realicen actividades empresariales, residentes y no residentes (excluyendo a las personas físicas y sucesiones indivisas que estarán alcanzadas por el impuesto sobre el patrimonio neto).

A los fines de la determinación de la base gravable deberán adoptarse pautas de valuación que permitan adecuar los valores de los bienes, no pudiendo en ningún caso ser inferiores a sus precios de mercado al cierre del ejercicio.

En materia de pasivos, compatibilizar la normativa con la legislación en materia de capitalización exigua, contenida en la Ley de Impuesto a las Ganancias. De forma tal que aquellos pasivos que encuadren en los supuestos de capitalización fina, sean depurados a los fines de su cómputo en la determinación del capital de la empresa contribuyente.

Mantener y perfeccionar el resto de la normativa, en especial el sistema de pagos a cuenta.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

JARACH, Dino “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Edit. Cangallo 1.993.

DUE, John F. “Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas” Lib. El Ateneo. Edic. 1968.

LASCANO, Marcelo. Impuestos al patrimonio- Utilización- Aplicación- Efectos económicos” Edit. Cangallo.

Balán, Claudia Chiaradía, Santiago Sáenz Valiente, Perla R. Olego y José Labroca. “LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA. ASPECTOS IMPOSITIVOS, COMERCIALES Y LABORALES”. Osvado EDITORIAL LA LEY, noviembre de 2004, 926 páginas.

Sáinz de Bujanda, Fernando “Lecciones de Derecho Financiero” Edit. Univ. Complutense de Madrid, 1993, pág. 250.

Artículos y otras publicaciones

CELORICO PALMA CLOTILDE – Dirección General de Contribuciones e Impuestos – Portugal. “**La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva**”. Boletín AFIP N° 41, 1 de Diciembre de 2000.

NUÑEZ EDUARDO y FRANZONE MARÍA ELENA” Justicia, Moral y Derecho”, <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina> Período : noviembre de 2002.

FERETTI CARLOS. “Ética y tributación. En Argentina a fines del siglo XX”, Zeus Editora SRL, 1993.

Deberes tributarios y moral”, Editorial de Derecho Financiero, 1980.

PÉREZ DE LUQUE “Teología moral para seglares”, núm. 880, página 696, Edit. B.A.C., Madrid, 1964

ROYO MARIN, citado por Pérez Luque en “Teología moral para seglares”, núm. 880, página 696, Edit. B.A.C., Madrid, 1964.

RODRÍGUEZ, JORGE. “**Los principios de la tributación y el diseño de los sistemas tributarios. Trabajo Final.** En Boletín DGI N° 511, 1 de Julio de 1996.

BULIT GOÑI, Enrique G.”Algo mas sobre confiscatoriedad tributaria global. A propósito de un reciente fallo de la corte suprema. Publicado en: IMP 2001-A, 640- MACON, Jorge “Una evaluación

de los gravámenes patrimoniales” Doctrina Tributaria Errepar - Tomo III. 1985.

GEBHARDT, Jorge “El impuesto sobre el patrimonio neto. Argumentos a favor y en contra de su aplicación. El caso argentino.” Doctrina Tributaria - Errepar N° 114 -1989.

GÓMEZ, Teresa “Ideas esenciales de seminarios y congresos: Primer Simposio sobre Régimen Tributario Argentino” Periódico Económico Tributario - 27-07-99 - La Ley.

CHALUPOWICZ, Israel “El sistema tributario como factor de incentivo al crecimiento económico. La situación de países emergentes y en crecimiento” 4º Congreso Tributario.1996.CPCECF.

DÍAZ, Vicente O. “La imposición al patrimonio” Nociones básicas a considerar en la gravabilidad de manifestaciones patrimoniales. 1º Congreso Tributario – 1993 – CPCECF.

CETRANGOLO, Oscar y GÓMEZ SABAINI, Juan C. “Efectos del sistema tributario argentino sobre las alternativa de inversión” Bol. DGI N° 521

SPISSO, Rodolfo “Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con Justicia” Sup. Const. Esp. 2003 (abril),98 – La Ley 2003-C, 1176

VOLMAN, Mario “El impuesto sobre los bienes personales: aspectos controvertidos sobre ciertos responsables sustitutos por participaciones societarias” PET N° 276

CORTI, Arístides Horacio “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino” Imp. 1992-B 1689.

OLEGO, Perla R. Informe técnico N° 9. Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. “Propuestas para la reforma del sistema tributario”. Publicado 03-2003.

Impreso en
A malevi
Diciembre de 2009
MCN artes gráficas srl
Mendoza 1853 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293
e-mail: amalevi@citynet.net.ar