

BASES PARA LA REFORMA IMPOSITIVA

(Anexas a carta del 12/7/1971)

**Presentadas por los representantes
de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal**

I. Impuesto a los réditos

1. Deficiencias del régimen actual de imposición a los réditos.

1.1. Inadecuación a las variaciones del poder adquisitivo de la moneda en la desactualización de:

- a) criterios de costeo y de valuación de bienes de cambio;
- b) amortización y valuación de bienes de uso;
- c) intereses de capitales, activos y pasivos, al admitir su expresión sólo en su valor monetario;
- d) deudas, créditos, y otros activos y pasivos en moneda nacional;
- e) activos y pasivos en moneda extranjera;
- f) mínimos no imposables y cargas de familia;
- g) los límites de las escalas de la tasa progresiva.

1.2. Escala progresiva de muy rápido crecimiento en los primeros escalones y desaceleración en los tramos superiores con el efecto de una incidencia mayor sobre réditos imposables bajos y medianos. En tales condiciones el impuesto es desincentivante y no permite ahorro y capi-

talización de dichos sectores. La tasa sobre sociedades de capital también es excesivamente elevada.

- 1.3. Sobreabundancia de franquicias por razones sectoriales o zonales y discutible eficacia de dichos incentivos.
- 1.4. Brechas en la generalidad y progresión del impuesto por diferentes exenciones y exclusiones:
 - a) se gravan sólo los réditos de fuente argentina;
 - b) se excluyen —salvo ciertos casos— los dividendos de acciones;
 - c) se gravan por separado, casi todas las ganancias de capital; otras no están gravadas en absoluto como las ganancias por ventas de valores mobiliarios, y otras más están comprendidas en el impuesto a los réditos y sujetas a las mismas tasas progresivas que los réditos recurrentes.
- 1.5. Se gravan en forma irracional los grupos familiares con distingos reñidos con las costumbres sociales y las normas jurídicas del patrimonio familiar.
- 1.6. Se gravan en forma discriminatoria los ahorros e inversiones de las personas físicas y sociedades de personas por un lado y los de las sociedades de capital por el otro.
- 1.7. Cubertura muy amplia del impuesto por lo bajo de los mínimos exentos, que lo hace llegar a vastos sectores de contribuyentes, fuera del acceso del control fiscal, con el agravante de pretenderse determinar de manera cierta sus réditos imponibles, como procedimientos normal.

2. Bases propuestas para la reforma

2.1. El impuesto a los réditos debe mantenerse.

Las razones fundamentales en que ello se apoya son:

- a) el impuesto a los réditos proporciona ingresos cuantiosos y posee flexibilidad satisfactoria para adecuarse a las variables necesidades de recursos;
- b) posee un adecuado grado de equidad y se considera que goza en alto grado del consentimiento popular;

- c) es redistributivo en combinación con el gasto público;
- d) es adaptable a las exigencias de la política de estabilización económica;
- e) es adaptable para la política de desarrollo;
- f) las distorsiones que lo afectan por el proceso inflacionario son remediables con los conocidos medios de reajuste. En el conflicto entre impuesto a los réditos e inflación hay que vencer la inflación y no eliminar el impuesto introduciendo los ajustes que se consideran adecuados a la coyuntura;
- g) el eliminarlo, sustituyéndolo por una fuente tributaria no basada en los beneficios, descolocaría a Argentina frente a otros países de atracción de inversiones extranjeras por la pérdida del crédito por impuestos extranjeros, contra el impuesto a los réditos a pagar a los países del domicilio del inversor, otorgado unilateralmente por casi todos los países de origen de los capitales extranjeros invertidos en el nuestro.

2.2. El impuesto a los réditos debe reformarse profundamente.

La revolución profunda que se anhela con respecto al impuesto a los réditos consiste en primer término en una reducción de las alícuotas en los diferentes tramos de la progresión. La evasión actual se puede vencer, más que con medidas de represión, con la eliminación de una de las causas fundamentales o sea de la reacción que causa en el contribuyente la inseguridad derivada de defectos de su estructura y la excesiva altura de las tasas marginales y la estructura de la progresión, empezando por los mínimos no imponibles y las cargas de familia.

Se considera a esta reforma mucho más importante y necesaria que cualquier otra modificación del régimen impositivo vigente.

Las bases propuestas para esta reforma son:

- 1) Se debe intensificar el carácter personal del impuesto y aliviar el gravamen en el nivel empresa.
- 2) El impuesto personal sobre los réditos de las perso-

nas físicas debe abarcar también a los dividendos de acciones y a las ganancias por ventas de valores mobiliarios, incluyendo acciones, sin perjuicio de establecer una exención en favor de un mínimo de dividendos percibido por una persona física, para mantener en el tratamiento de esta renta, una política de estímulo a la inversión en acciones y de democratización de su tenencia.

- 3) Las personas residentes en el país deberían incluir los réditos de fuente extranjera atenuando el impuesto por la concesión de un crédito por impuesto pagado en el exterior, para evitar la doble imposición (sistema utilizado al presente por Uruguay, entre otros muchos países).
- 4) Debería eliminarse la escala progresiva sobre los réditos de personas físicas residentes en el exterior, porque no tiene sentido la progresión en un impuesto limitado a una parte de los réditos de ellas, los de fuente argentina.
- 5) Deberían incluirse en el ámbito del impuesto, las ganancias de capital con los ajustes necesarios para tener en cuenta el tiempo de la inversión que las origina. El mismo tratamiento debería corresponder a las ganancias de capital actualmente incluidas en el impuesto a los réditos (ventas de inmuebles donde se ejerce el comercio o industria, loteos, venta de bienes amortizables, transferencias de fondos de comercio, etc.). El sistema denominado de "prorrato" proporciona a este efecto un procedimiento simple de aplicar y de gran equidad (dividir la ganancia de capital por el número de años de tenencia estableciendo la parte proporcional correspondiente a un año; sumar esa parte a los demás réditos y calcular el mayor impuesto resultante del agregado de esta ganancia de un año, multiplicar el impuesto de un año por el número de años de tenencia para establecer el impuesto a aplicar).

- 6) En principio, si la política general tiende a la lucha sin cuartel contra la inflación, no debería haber ajuste automático de los valores como consecuencia de las pérdidas del valor adquisitivo de la moneda y sólo medidas aisladas de revaluación total. Sin embargo, si se prevé la continuación del proceso inflacionario y la imposibilidad de vencerlo a corto plazo se sugiere la adopción de ajuste automático de los valores en todos los órdenes y para todas las categorías de réditos en que por falta de este ajuste se afecta la equidad del impuesto según lo establecido anteriormente en 1.1.
- 7) Debería permitirse el recálculo opcional en base a la promediación por período de cuatro años, para disminuir la incidencia de la progresión en el caso de fuertes variaciones en el rédito del año fiscal en que se ejerce la opción, respecto de cualesquiera del de los tres años anteriores.
- 8) Los quebrantos de un año deberán compensarse, a opción del contribuyente, hacia atrás (3 años) o hacia adelante (10 años).
- 9) La imposición debería en lo posible adecuarse al núcleo familiar cualquiera fuera el carácter de los réditos de los componentes de la familia (bienes propios o gananciales, trabajo personal, industria o comercio).
- 10) Si se acepta la reducción de las alícuotas —cuya tasa marginal no debería sobrepasar el 40%— y se reajustan significativamente los mínimos no imposables y cargas de familia, éstos deberían ser unificados para todas las categorías, sin adicionales para los réditos de la cuarta categoría. El principio de discriminación entre réditos del capital y réditos del trabajo debería lograrse mediante la concesión de una deducción porcentual con un mínimo en relación con la renta de cuarta categoría, sin distinciones, compensatoria del agotamiento del capital fuente (por igual, hasta

el monto de la renta de este origen, en cuanto no exceda de pesos 10.000 anuales y del 5% de la renta de esa fuente excedente sobre esa cifra.)

- 11) El impuesto debe adoptar bases estimadas para establecer réditos mínimos, en función del alquiler pagado; valor locativo, personal ocupado u otros índices, sobre la base de los cuales deberá abonarse, a menos que la contabilidad y documentación fehacientes del contribuyente demuestre que el rédito real es menor o que el fisco sobre índices certeros demuestre que el rédito es mayor.
- 12) Se debería establecer una retención sobre el pago de dividendos, con una tasa igual a la diferencia entre el máximo de la alícuota marginal de las personas físicas y parte de la tasa sobre las sociedades computable como crédito para el accionista, para evitar evasiones por falta de identificación de los accionistas —con derecho de éstos al reajuste del impuesto retenido, en su declaración anual y un procedimiento automático de devolución de los saldos a favor originados en retención excesiva.
- 13) Se admitiría para los accionistas un crédito por impuesto pagado por la sociedad. Se estima que podría ser igual al 50% de la tasa a que estuvo sujeta la sociedad.
- 14) Las sociedades de capital constituidas en el país pagarán un impuesto sobre su utilidad impositiva total cuya tasa debería estar ubicada a la altura de dos tercios o tres cuartos de la tasa marginal máxima de las personas físicas. Podría ser del orden del 28%.
- 15) Tanto el contribuyente como el fisco podrán optar, en el caso de sociedades anónimas o comandita por acciones de grupos cerrados o de familia, por liquidar el impuesto en base al criterio de "sociedades de personas" dejando de lado la personalidad fiscal de la sociedad de capital. Las sociedades lo podrán hacer sin limitación cuando así lo soliciten expresamente

con el consentimiento unánime de sus miembros, a la D.G.I., y el fisco, cuando exista retención excesiva de utilidades, sin distribución de dividendos, o políticas de remuneraciones a directores-accionistas, retiros u otros pagos a accionistas, que puedan considerarse alternativas de la distribución de dividendos.

- 16) Las sucursales en el país de sociedades del exterior deberán pagar el impuesto sobre la utilidad de la sucursal equivalente a la que pesa sobre las sociedades de capital más un porcentaje presuntivo por el impuesto correspondiente a los accionistas, que debería calcularse en función de las tasas de conjunto —sociedad y accionistas— del país.
- 17) Las acciones liberadas no estarán sujetas al impuesto sobre los dividendos pero se considerará como cero su costo para calcular las ganancias en caso de venta o rescate o realizaciones similares.
- 18) Deberán eliminarse las discriminaciones entre accionistas del país o del exterior respecto de retenciones y acciones liberadas, según el régimen vigente.
- 19) Deberán restablecerse las deducciones por gastos de salud con amplitud.
- 20) Se sugiere considerar como pagos a cuenta del impuesto a los réditos los aportes personales jubilatorios, integrando así los aportes mismos con el régimen del impuesto a los réditos.
- 21) Debería reducirse al mínimo las franquicias y exenciones promocionales no por quitar los incentivos fiscales sino por considerar que la rebaja de las alícuotas constituye incentivo suficiente para los ahorros y las inversiones.
- 22) El impuesto a las tierras aptas para la explotación agropecuaria debería mantenerse, pero deberán mejorarse los métodos de valuación de la renta potencial y eliminar su cómputo como pago a cuenta del impuesto a los réditos. Este impuesto debería ser en sustitución del impuesto a los réditos o bien debería

incluirse la renta potencial de la tierra en el rédito imponible global de las personas físicas o en las ganancias impositivas de las sociedades de capital (esto último sólo por simetría, ya que las sociedades de capital no están sujetas a escala progresiva).

II. Imposición sobre las ventas, consumos específicos y tributos locales similares

1. Impuesto a las ventas. Deficiencias

Desde hace varios años se viene señalando en nuestro país la necesidad de una reforma estructural del impuesto nacional a las ventas, cuyas características básicas, con referencia concreta a los defectos del impuesto en su forma vigente, que ella subsanaría, fueron inclusive mencionadas en documentos oficiales. Diversos congresos técnicos, comisiones de estudio y misiones de funcionarios destacados al efecto en el exterior, se ocuparon del problema y con ligeras variantes de detalle puede considerarse que ha sido concordante el pensamiento, acerca de los defectos a superar y los lineamientos básicos del cambio aconsejable.

Entre los defectos más repetidamente señalados al impuesto nacional a las ventas ubicado en la etapa manufacturera, que nos rige desde 1935 sin que haya sufrido, en esencia, modificaciones básicas significativas que denotaran una sustancial remodelación, se pueden mencionar los siguientes:

- 1.1. Impacto del gravamen muy fuerte sobre los productores e industriales;
- 1.2. Falta de generalidad del gravamen por limitarse la base a las "mercaderías" y a algunos servicios incorporados al ámbito de la imposición en los últimos años, contribuyendo asimismo a este defecto la política demasiado amplia de exenciones que el impuesto ha adoptado;

- 1.3. Falta de neutralidad, interfiriendo el gravamen, justamente por su medrada generalidad, en la óptima asignación de los recursos productivos;
- 1.4. Superposición del gravamen sobre el valor de los bienes producidos, recién mitigada a partir de 1970 y 1971 (en la medida del 50% de las inversiones en ellos, desde este último año), por alcanzarlos al ser vendidos o importados, sobre su precio, y al serlo las mercaderías producidas con ellos, dentro del precio de éstas (a partir de 1971, en un 50%);
- 1.5. Por calcularse el impuesto en las operaciones del mercado interno, sobre el valor de venta del productor o importador, deben utilizarse tasas más altas que las que serían necesarias para obtener similar recaudación si el precio imponible comprendiera los valores económicos agregados en el proceso distributivo (etapas mayorista y minorista);
- 1.6. Al incidir con una alícuota relativamente alta en la etapa productiva (bienes de producción, semielaboraciones, partes, materias primas, etc.) exige en ella mayores capitales que si el impuesto se corriera total o parcialmente hacia la etapa distributiva mayorista y/o minorista;
- 1.7. Traslación en los precios en mayor medida que el gravamen ingresado al fisco, en virtud de la etapa en que se aplica (efecto acumulativo) y como consecuencia de calcularse sobre un valor económico que lo incluye;
- 1.8. Encarece los productos de exportación gravados, en el mercado internacional.

Es cierto que varios de estos defectos tienen como contrapartida la ventaja de que, aplicado el impuesto en la etapa manufacturera o de importación, el problema de su administración se reduce por ser menor el número de contribuyentes y más fácil su localización por parte del fisco pero, sin embargo, la pérdida de ello puede quedar compensada con la mejor actitud de cumplimiento del contribuyente en una forma alternativa de gravamen que distribuya la obligación de pago

entre mayor número de sujetos y permita usar alícuotas menores para una similar recaudación esperada.

2. *Impuesto sobre consumos específicos ("Internos"). Deficiencias*

- 2.1. Cubre una gama amplia de productos tratados con falta de unidad de criterio acentuada, muchos de los cuales podrían absorberse a través de la misma imposición general a las ventas;
- 2.2. Mantenimiento del uso de bases unitarias específicas para graduar el gravamen, desperdiciando los mejores niveles de equidad en la distribución de la carga que podrían lograrse con la generalización de las bases *ad-valorem*;
- 2.3. Superposición de este impuesto y del impuesto a las ventas, sin ningún justificativo, en los productos gravados por ambos (sin que la deducción de los impuestos internos, para el cálculo de la base del impuesto a las ventas, lo corrija);
- 2.4. Superposición del gravamen sobre el mismo valor económico de los bienes gravados por "internos" que, si bien no lo están por el impuesto a las ventas, son usados en cambio en la elaboración de otros productos alcanzados por éste, sin que se conceda crédito alguno por el impuesto "interno" pagado en la etapa anterior.

3. *Gravámenes similares locales (Impuesto a las actividades lucrativas y tasas municipales, de inspección y/o contralor, higiene, seguridad, etc.). Deficiencias*

Estos gravámenes que hoy constituyen la principal fuente de recursos (el primero) de las provincias y del municipio de la Capital, y de numerosos municipios del interior (el segundo) tienen de común con el impuesto a las ventas, el uso de la base ventas o ingresos, para su liquidación. Sus principales defectos son:

- 3.1. En esencia constituyen económicamente otra forma de imposición a las ventas, diferente de la del impuesto nacional, con defectos cada vez más notorios, como consecuencia del crecimiento sistemático de las alícuotas que se aplican, de la antigua forma, cuyo uso implican, la imposición a las ventas en cascada (incidencia acumulativa; interferencia en la organización de los negocios; gran incentivo a la evasión al aplicarse sobre precio pleno, sobre todo en la etapa minorista, más difícil de controlar);
- 3.2. Costos de la administración fiscal y de la del contribuyente elevados, por las diferencias de legislación, formularios, vencimientos, criterios interpretativos, etc., consecuencia de la intervención de diferentes potestades tributarias y fiscos.

4. *Propuesta de bases para la reforma del actual sistema de imposición a las ventas, consumos específicos y tributos locales similares*

4.1. Impuesto a las ventas.

Los lineamientos básicos para una reforma del impuesto nacional a las ventas fueron discutidos en varias oportunidades en documentos que se han hecho públicos con la participación activa de numerosos especialistas miembros de esta Asociación. Así, en fecha 24 de marzo de 1964 con la firma de 16 profesionales entre quienes se hallan los suscriptos, se establecen las bases de un gravamen con las características de un moderno impuesto al valor agregado, en reemplazo de nuestro impuesto a las ventas y, años más adelante, en la esfera de la Secretaría de Estado de Hacienda y luego de una larga y profunda labor, la Comisión Honoraria de Reforma Tributaria integrada en su totalidad por profesionales miembros de esta Asociación, aun cuando a título personal, produce el dictamen que hace llegar a las autoridades de

la Secretaría, de fecha 12 de enero de 1968, anexando a él un proyecto de ley del impuesto al valor agregado cuya redacción se le encomendara para reemplazar al impuesto a las ventas vigente.

Los trabajos efectuados con posterioridad, de los que merecen destacarse los realizados en las Primeras y en las Terceras Jornadas Nacionales de Finanzas Públicas organizadas por la Universidad Nacional de Córdoba en 1968 y en 1970, respectivamente, y en las recientes Primeras Jornadas de Tributación realizadas en la ciudad de Mar del Plata y organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de esta Capital, llevan a nuestra Asociación al convencimiento de que resulta propicio encarar dentro de la reforma tributaria en estudio, la sustitución del impuesto a las ventas que nos rige, por un impuesto al valor agregado trazado con sus lineamientos generales de acuerdo con el proyecto de fecha 12 de enero de 1968.

Las bases generales que se propician para la nueva forma de imposición a las ventas a establecer en nuestro país serían las siguientes:

- 1) Se trataría de un impuesto al valor agregado cuyo alcance se extendería a todas las ventas de bienes y servicios realizados en el territorio de la Nación.
- 2) El impacto del gravamen se distribuiría entre productores, industriales e importadores y los mayoristas y minoristas. Sin embargo y a fin de facilitar las tareas de la administración fiscal, los productores agropecuarios lo pagarían como retención a cargo de los adquirentes de sus productos y los minoristas lo abonarían (excepto cuando sus ventas anuales excedan de ciertos límites en que serían directamente responsables de su obligación tributaria) a través de sus proveedores, instituidos como responsables sustitutos de ellos, en su relación con el fisco; a menos que opten por inscribirse como responsables directos de su propio impuesto.

- 3) Las exenciones se reducirían sensiblemente y la actual tasa reducida se eliminaría para lograr tanto a través de la cobertura de los servicios como por la limitación de las exenciones, una amplia base que permita reducir al máximo las tasas.
- 4) El hecho imponible alcanzaría también, en sustitución de la tributación que hoy les alcanza, a la mayor parte de los productos incluidos actualmente en el título II de la legislación de impuestos "internos" y a algunos productos de su título I. Solamente continuarían siendo gravados por la legislación especial sobre consumos específicos (impuestos "internos") los aceites lubricantes; alcoholes; bebidas alcohólicas; combustibles líquidos provenientes de la industrialización del petróleo que tengan precio oficial de venta y petróleo crudo; cubiertas; seguros, y tabacos, cigarros y cigarrillos.
- 5) El valor de venta imponible no incluirá el importe del impuesto a las ventas y éste se exteriorizará por separado en la factura o documento equivalente, determinándose la obligación tributaria de cada contribuyente por diferencia entre el impuesto liquidado sobre el valor imponible de sus ventas de bienes y servicios, aplicando las alícuotas con que se las grave, y el impuesto correspondiente a los insumos gravados adquiridos en el período, incluso bienes de capital.
- 6) Circumscribas las exenciones, exclusivamente a bienes y servicios considerados de primera necesidad, éstas también llegarían a los bienes intermedios que por su naturaleza y sin posibilidad de otro uso constituyan insumos importantes de los primeros. La construcción de viviendas económicas y las exportaciones serían asimismo rubros comprendidos en las exenciones.
- 7) Se considerarán insumos gravados como si lo hubieran sido con la alícuota general del impuesto a las ventas, los de productos exentos de impuesto a las ventas

pero gravados con impuestos sobre consumos específicos, evitándose así, al determinar el impuesto, la superposición del impuesto a las ventas y aquel impuesto, sobre el mismo valor económico.

- 8) Las alícuotas del gravamen serían sólo una alícuota general y una, o a lo sumo dos, alícuotas diferenciales más altas para gravar más acentuadamente determinados bienes o servicios suntuarios o semisuntuarios o, simplemente, para poder mantener una similar carga de gravamen sobre productos anteriormente alcanzados por los impuestos "internos" transferidos al ámbito de este gravamen. La alícuota general a utilizar debiera ser más baja que la empleada actualmente, tanto por la extensión de la base del gravamen como por llegar a un valor de venta imponible más alto (comprendidos los valores agregados por las etapas distributivas mayorista y minorista). Para obtener la más amplia respuesta del contribuyente ante la reforma, debería forzarse aun, la política de la reducción de la tasa, publicitándolo especialmente. El período de liquidación y pago sobre la base de cifras imponibles reales debiera ser corto (mensual) para asegurar el ingreso corriente del gravamen y la no acumulación de deudas para el momento de la liquidación anual. Esta circunstancia permitiría en el período de transición el ajuste rápido de la alícuota, lo que también debería publicitarse, elevándola en la medida necesaria, si es que los ingresos del nuevo impuesto no mantienen en los primeros meses de aplicación del gravamen, un ritmo de recaudación similar a la que hubiera de esperarse del impuesto a las ventas actual y otros absorbidos o sustituidos por el nuevo gravamen.
- 9) Los bienes y servicios que se sujeten a alícuotas diferenciales más altas, deberán referirse a consumos finales para evitar al máximo que puedan utilizarse productos gravados por una tasa más alta para elabo-

borar otros sujetos a tasas más bajas o exentos. Igual criterio debé fijarse para establecer las exenciones. En los casos en que, no obstante, productos gravados constituyan insumos de productos exentos o productos con alícuotas diferenciales más altas constituyan insumos de productos sujetos a alícuotas más bajas, no se efectuarán reintegros de impuesto al contribuyente (regla "del tope") con la sola excepción de los casos de construcción de viviendas y de exportaciones (actualmente los reintegros se efectúan sólo en el caso de exportaciones). Los saldos de impuesto que de ese modo resulten sólo podrán utilizarse para futuros pagos de impuesto a las ventas originados en venta de bienes y servicios sujetos a las mismas alícuotas que los que originaron el saldo, evitándose de este modo que se distorsione la igualdad de tratamiento por el hecho de que un determinado sujeto opere solamente con el bien o servicio en cuestión o lo haga juntamente con otros bienes y servicios gravados, caso en que, si compensara sin límites ese saldo, equivaldría a su reintegro y se crearía un elemento de distorsión a través del impuesto, sobre la forma de organizar los negocios.

Para mejor comprensión de esta forma de impuesto y como elemento fundamental de análisis en la elaboración del proyecto a preparar si se aprueban estas bases, se considera de gran utilidad —aun cuando deba readecuarse en varios aspectos— el proyecto elaborado con participación de miembros de nuestra Asociación y de quienes suscriben, por la Comisión Honoraria citada más arriba, según dictamen de fecha 12 de enero de 1968, que para mejor información y dada la escasa difusión que ha tenido se considera oportuno agregar como anexo al presente informe.

En el análisis que se haga actualmente de dicho proyecto, se destaca especialmente que debe restarse relevancia al enunciado que en él se hace de las posibles exen-

ciones, el que deberá revisarse ciñéndolo a los criterios más arriba expresados; este proceder está justificado además, en que los mismos autores del proyecto, al presentarlo, restaron adhesión al enunciado de las exenciones, señalando que el alcance de éstas era materia esencialmente política, ajena a la labor, en muchos aspectos, de la entonces eminentemente técnica Comisión Honoraria Asesora. Es ejemplo de esta necesidad de revisión el enunciado como exentos que se hace de la venta de espacios publicitarios; productos de la ganadería, de la agricultura y forestales (atento lo sugerido en 4.1-2.); servicios públicos de agua, gas y electricidad siendo que la gravabilidad de estos últimos proveería de una base amplia, de bajo costo y fácil control en el aspecto recaudatorio, dado su generalizado uso y concentración de su producción, sin perjuicio de eximir los consumos familiares hasta cierto límite.

4.2. Impuesto sobre consumos específicos ("internos").

Las deficiencias señaladas en el párrafo 2 del presente título, de la actual imposición sobre consumos específicos, en parte quedarían superadas con la incorporación al impuesto al valor agregado de los productos hoy alcanzados por ella, tal como se sugiere en el párrafo 4.1. (punto 4) y con la coordinación de esta imposición con la del impuesto al valor agregado resultante de la proposición (punto 7) incluida en el mismo párrafo recién citado de este informe.

Además, como pautas generales para el mantenimiento y/o modernización de esta forma de imposición, se señala:

- 1) En general el impuesto sobre consumos específicos debiera alcanzar, en lugar de la imposición general a las ventas, sólo a productos elaborados en gran escala por pocas firmas y donde el gravamen sea de significativa importancia por sus altas alícuotas o por su recaudación, pues en tales casos el esfuerzo de man-

tener una legislación y administración especiales, puede verse compensado.

- 2) Unificar el régimen de tributación de los combustibles, comprendiendo en él tanto a los actualmente incluidos en el Título I de la ley, como los gravámenes a los derivados del petróleo, sujetos hoy al impuesto a las ventas en cuanto no tengan precio oficial fijado, y todo otro gravamen especial sobre los combustibles.
- 3) Generalizar el uso de bases de liquidación *ad-valorem*, para todos los productos que se mantengan en el régimen, sin perjuicio del uso de controles físicos o de estampillas fiscales con fines de verificación, donde signifique una ventaja para el control fiscal. Ello reportaría las siguientes ventajas:
 - Flexibilidad del recurso, conforme a las variaciones en los precios;
 - Distribución equitativa del impuesto entre los consumidores de distintas calidades de un producto gravado;
 - Facilidad en el control coordinado con otros gravámenes del sistema impositivo (impuesto a los réditos).

4.3. Gravámenes locales similares (Impuesto a las actividades lucrativas y Tasas municipales de inspección, y/o contralor, higiene, seguridad, etc.).

Sobre este particular tiene singular importancia la posibilidad que abre la aplicación de un impuesto a las ventas de etapa múltiple, como es el proyectado impuesto al valor agregado, a la coordinación de la imposición nacional basada en las ventas o ingresos, en el ámbito provincial y del municipio de la Capital, con el impuesto a las actividades lucrativas y tributos municipales similares.

Al respecto, la Asociación Argentina de Derecho Fiscal ha hecho pública en fecha 26 de agosto de 1968, su opinión —que sigue siendo actual— acerca de la necesidad y bases para la "coordinación de la imposición nacional, provincial y municipal basada en ventas y otros ingresos".

En ese pronunciamiento se expresó que las características económicas y técnicas del impuesto al valor agregado inclinaban el juicio de la Asociación hacia la primera de las dos alternativas analizadas en la ocasión que, justamente, consistía en la siguiente proposición que reproducimos:

"El plan que esbozamos y deseamos hacer trascender al Secretario de Estado y a la opinión pública consiste en que las provincias argentinas eliminaran el actual impuesto a las actividades lucrativas y adoptaran para la imposición basada en las ventas e ingresos que ellas emplean como principal recurso tributario propio, la base de medida que ofrece el mismo impuesto al valor agregado nacional, aplicando sobre ella una alícuota complementaria y estableciendo las graduaciones y exenciones adicionales a las de la ley nacional que estimaran pertinentes, aun cuando sería deseable que en su número las primeras no fueran más que las diferenciaciones de tratamiento que efectúe el impuesto aplicado por el Gobierno Nacional. Es obvio señalar la gran ventaja en la reducción de costos sociales que derivaría de este programa pues las normas sustanciales sobre objeto, sujeto y determinación del gravamen, podrían estar totalmente uniformadas por una ley-convenio. La aplicación por las provincias de las alícuotas y exenciones y la percepción directa del impuesto de afectación local, mantendría las características financieras de recurso provincial independiente que hoy tiene el impuesto a las actividades lucrativas. Sin embargo, la ley-convenio debería establecer límites en la facultad de fijación de las alícuotas por las provincias, de manera que éstas guarden una razonable proporción con las que se utilizan en la Nación (por ejemplo: que deban mantenerse dentro de un por ciento máximo de las tasas del impuesto nacional), relación que se deberá es-

tablecer de modo tal que las provincias puedan obtener similares recursos a los que hoy logran por el impuesto que dejarían de utilizar.

"La coparticipación en el impuesto nacional al valor agregado se mantendría en tanto las provincias no apliquen el gravamen complementario similar con alícuotas que excedan los límites autorizados para sustituir el impuesto a las actividades lucrativas.

"La adopción de este sistema para la imposición a las ventas, basado en leyes-convenio contribuiría a salvar, por su raíz en ley nacional, el problema que hoy les ha creado la jurisprudencia sobre aplicación de la "Cláusula Comercial" de la Constitución Nacional (art. 67, inciso 12) en cuanto a la incidencia del impuesto a las actividades lucrativas sobre el comercio interprovincial e internacional. La necesidad de acuerdos multilaterales para la distribución entre distintas jurisdicciones fiscales de la base tributaria, que hoy existe con el impuesto a las actividades lucrativas, se mantendría en general en sus contornos actuales.

"Otra vía de solución que también merece señalarse aun cuando significaría una alteración de la relación hoy existente entre Nación y Provincias en el uso de sus facultades tributarias, es la de absorber mediante una sobretasa en el mismo impuesto nacional al valor agregado, los actuales impuestos a las actividades lucrativas, eliminándolos y destinando el producto de dicha sobretasa exclusivamente a las provincias y al municipio de la Capital a través del sistema de Coparticipación. Esta solución, a un costo social mucho menor, permite arribar a idénticos resultados que la propuesta más arriba, adoptando, claro está, una base de distribución entre las Provincias y el Municipio de la Capital que implique para ellos recibir recursos tributarios equivalentes a los que dejarían de recaudar a través del

impuesto a las actividades lucrativas" (Asociación Argentina de Derecho Fiscal. *Anales*, bienio 1968-69, págs. 24 a 26.)

De adoptarse la solución primero indicada manteniendo en el recurso la independencia tradicional de los poderes locales, sería no obstante aconsejable simplificar la administración y percepción, evitando al contribuyente contacto con numerosos fiscos y en épocas de vencimiento diferentes para lo cual o bien las provincias y el municipio de la Capital deberían organizar una administración común de este impuesto, o disponer que los contribuyentes mantengan relación con un solo fisco —el de su domicilio o asiento principal—, sin perjuicio de ingresar el gravamen correspondiente a las demás jurisdicciones a través de algún sistema de depósito múltiple.

Como expresara nuestra Asociación en el pronunciamiento anteriormente citado:

"Si el Gobierno Nacional se decidiera a encarar el programa propuesto..., el mismo debería llegar inclusive, a lograr de las provincias la aplicación de la coordinación y simplificación que se busca, en el ámbito de los impuestos basados en las ventas e ingresos que emplean hoy gran cantidad de municipios del interior del país con el nombre de tasas municipales de contralor, registro, higiene, seguridad, etc., y que, en sustancia, no son sino gravámenes similares al impuesto a las actividades lucrativas, aun cuando diseñados con particularidades que contribuyen a agravar la complejidad del actual sistema tributario." (*Anales* citados, pág. 27.)

Tal es la importancia que esta Asociación atribuye a esta coordinación, que considera se perdería gran parte de la justificación del importantísimo paso de cambiar el actual impuesto a las ventas por el proyectado impuesto al valor agregado, si no se hiciera al mismo tiempo —con alguna pausa justificada por los problemas de transición— el cambio reclamado en la imposición de gravá-

menes locales similares, que aconsejamos en forma concordante a lo recientemente recomendado en las Primeras Jornadas de Tributación de Mar del Plata, antes citadas.

III. Régimen de coparticipación federal

La Asociación Argentina del Derecho Fiscal hace suyo y propicia el "régimen federal de unificación y distribución de impuestos" proyectado por encargo del Consejo Federal de Inversiones por el Dr. Dino A. A. Jarach y publicado por dicho Consejo como Tº 2º de los trabajos sobre "Coparticipación provincial en impuestos nacionales", en el año 1966.

IV. Imposición al patrimonio

El Plan de Desarrollo adopta la política de creación paulatina de diferentes impuestos sobre bienes patrimoniales aislados, para llegar a la meta de la creación de un impuesto general ordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas. No se comparte este procedimiento por etapas y creemos necesario, bajo las condiciones que se establecen a continuación, evitar los impuestos particulares sobre ciertos bienes patrimoniales en el momento en que se resuelva adoptar el impuesto al patrimonio neto de las personas físicas.

Como se dijo en el punto 10 de las bases de reforma del impuesto a los réditos, la discriminación entre réditos del trabajo y réditos del capital no debería lograrse, como en la actualidad, por deducciones adicionales a los mínimos no imponibles y cargas de familia, en la hipótesis de que se acepte el principio de una reducción significativa de las alícuotas marginales y el régimen de reajuste automático de los mínimos no imponibles y

cargas de familia. Aparte de lo sugerido en ese punto, la discriminación entre réditos del capital y réditos del trabajo podría robustecerse mediante la creación de un impuesto complementario proporcional sobre el patrimonio neto de las personas físicas, con ajuste anual de los valores patrimoniales. Su existencia cerraría válvulas a la evasión fiscal y permitiría, a la par que eliminar otros gravámenes, reducir las tasas del impuesto a los réditos, coadyuvando esta política a mejorar la actitud de cumplimiento de los contribuyentes.

Bajo dichos presupuestos la imposición al patrimonio debería reformarse en el futuro, sobre las siguientes bases que se señalan como meta para un segundo paso, luego de cristalizarse la actual reforma propuesta en los otros títulos de este trabajo.

1. Eliminación del Impuesto Sustitutivo

Debería eliminarse el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes por ser otra forma de impuesto parcial sobre el patrimonio que afecta en forma negativa a las empresas y es susceptible de traslación sobre el consumo. Se lo mantendría únicamente para los establecimientos en el país pertenecientes a sociedades del exterior en sustitución al impuesto anual sobre el patrimonio y el impuesto sucesorio.

2. Eliminación de toda otra forma de imposición sobre bienes patrimoniales aislados

Ello debería comprender el impuesto nacional al parque automotor y el impuesto a las tierras aptas para la agricultura, si se mantuviera hasta entonces como gravamen separado del impuesto a los réditos, contra lo que se propicia en el título I.

3. Impuesto ordinario anual sobre el patrimonio neto de las personas físicas

Se crearía un impuesto anual sobre el patrimonio neto de las personas físicas con las siguientes características:

- 1) Se aplicaría sobre los patrimonios netos de las personas físicas residentes en el país o en el exterior, con la aplicación de un mínimo no imponible que debería ser sustancialmente elevado, por ejemplo en el orden de los pesos ley 18.188 \$ 300.000.
- 2) Se gravarían sólo los bienes radicados en el país, incluyendo las acciones y los demás valores mobiliarios, cuotas de sociedades de personas, créditos, depósitos bancarios o en cuenta corriente de sociedades o empresas, dinero en efectivo en moneda nacional o extranjera y deduciendo las deudas de cada contribuyente.
- 3) Los inmuebles se valuarían de acuerdo con la valuación fiscal actualizada directamente por los organismos locales o mediante coeficientes en relación con los años transcurridos desde la aprobación de aquéllos.
- 4) Las acciones si fueran cotizadas normalmente en los mercados de valores se valuarían según la última cotización anterior o la primera posterior al cierre del ejercicio. Las acciones no cotizadas normalmente se valuarán según el criterio del punto siguiente.
- 5) Cuotas de sociedades: se tomará el valor resultante del peritaje sobre el último balance adoptándose el método del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires para calcular el "valor llave".
- 6) Créditos: su valor monetario con deducción de los incobrables.
- 7) Valores mobiliarios: su cotización inmediata anterior al cierre del ejercicio; los no cotizados: su valor nominal.
- 8) Depósitos bancarios o en cuentas corrientes de sociedades o empresas: su valor monetario.
- 9) Dinero en efectivo en moneda nacional: su cantidad; en

moneda extranjera: su valor al cierre del ejercicio (tipo comprador).

10) En general: según las normas existentes para la declaración patrimonial en el formulario 120, pero con actualización anual.

11) El valor del patrimonio personal y del hogar (muebles de la casa habitación, pianos, televisores, combinados, cuadros, alfombras y joyas, etc.) no se computará discriminadamente sino que incidirá en la base del gravamen mediante el agregado de una cifra estimada que los represente, calculada en un porcentaje —por ej.: el 5%— aplicable al resto del patrimonio declarado.

En el momento presente no se juzga oportuno instituir ninguna forma más de impuesto parcial sobre el patrimonio, ni tampoco la mucho mejor forma —sobre las bases enunciadas—, de un impuesto sobre el patrimonio neto individual, pues es necesario reducir las cargas, simplificar el sistema y ganarse la actitud de cumplimiento de los contribuyentes. Aun, si ellos respondieran al espíritu que anima esta reforma de manera amplia, reduciéndose sensiblemente la evasión, podría estimarse su actitud anunciándose que el gobierno estaría dispuesto a eliminar las dos formas de impuestos parciales sobre el patrimonio existentes, como se propicia en 1 y 2 sin llegar a establecer —por innecesario— al nuevo impuesto referido en 3.