

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:

Núlan

**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

+info <http://nulan.mdp.edu.ar/50/>

Elaboración de una técnica legislativa que mejore la normativa tributaria

The design of a legislative technique to improve tax law

Raúl Héctor Suárez (director*)
Juan Oklander (codirector)
Cristóbal Daniel Cortés
Carlos Marcelo Gonçalves
Ana María Serpoli
Silvia Roxana Segura
Virginia Viviana Suero

RESUMEN / SUMMARY

En este trabajo hemos rescatado reglas basándonos en teorías sobre la imposición a la renta y los distintos sistemas que pueden receptor en las legislaciones un impuesto que grava este fenómeno.

Hemos profundizado además el análisis del objeto del impuesto a las ganancias argentino, sometiendo cada una de las expresiones lingüísticas que conforman su normativa al proceso de sustitución de conceptos. Como resultado de este análisis hemos extraído un conjunto de reglas, en materia de técnica legislativa, tendiente a eliminar puntos oscuros que se desarrollan a lo largo de este trabajo. Hemos concluido que esta tarea requiere grandes esfuerzos en busca de una sistematización mayor en la creación y modificación de leyes, que se prolongue la vigencia de los textos normativos, para obtener mayor estabilidad y seguridad jurídica y a la vez se permita acortar los plazos entre la detección de la falencia en la norma y la incorporación de su modificación se vea plasmada dentro del cuerpo del derecho positivo.

We have also developed rules from theories of income tax imposition, and from the different systems which can include a tax that burdens this phenomenon in the different legislations.

Finally we have deepened the analysis of the scope of the income tax in Argentina, subjecting each of the linguistic expressions that constitute the norm to the process of substitution of concepts. As a result of this analysis we have achieved a set of rules about legislative technique with the purpose of removing weak spots dealt with throughout this paper, coming to the conclusion that this task requires great efforts in the search of a better systematization in the laying down and modification of laws. Moreover the validity of normative texts, has to be extended to get greater stability and legal security and at the same time allow to shorten the terms between the detection of the flaw in the norm and the inclusion of this modification within the body of positive law.

PALABRAS CLAVE / KEY WORDS

Técnica legislativa - sistema normativo - derecho tributario - fuentes - reglas - hecho imponible.

Legislative technique - standard system - tax law - source - rules - taxable fact.

* Grupo de Investigación: "Tributación", Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, UNMDP.

1. TEORÍAS SOBRE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA

La circunstancia de constituir la renta un fenómeno relacionado con la variación ocurrida en el capital ha hecho, en muchos casos, que se confunda a éste con la primera. La doctrina ha intentado establecer el concepto de renta en forma de teorías que lo definen pero que luego, a decir de Villegas,¹ dado el funcionalismo económico social del impuesto “no han podido estas teorías ser receptadas en forma pura por el derecho positivo”.

a) Teoría del rédito producto: Este teoría considera —siguiendo a Villegas— al capital como toda riqueza corporal (o incorporal) y durable con la facultad de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad 0 (riqueza nueva) que se obtiene del capital. En consecuencia, la relación entre ambos es indudable: la renta es el producido neto que tiene como característica la periodicidad que se puede obtener a partir de un capital fuente, que tiene la capacidad de producir una y otra vez esa utilidad. Por lo que podemos distinguir como característica de los dos elementos la siguiente: la renta es periódica, repetible; el capital es durable, permanente, no se extingue con la primera producción de la nueva riqueza obtenida.

b) Teoría de la renta incremento patrimonial: Se considera que el alemán Goerg Schanz, en 1896,² fue el autor de esta teoría que contempla como renta a todo ingreso que incremente el patrimonio. Esta totalidad implica que cualquiera sea la característica por la que la renta se genera, ya sea periódica o repetible, o de carácter eventual, o proveniente de la extinción o transferencia del capital fuente, o proveniente de operaciones o actos a título gratuito o proveniente de juegos de azar, será considerada renta para esta teoría. La amplitud de esta teoría respecto de la anterior es evidente, ya que está más ligada a nuestro *explicandum*. Debido a la multiplicidad de causas que puede generar la renta para esta teoría es que ésta es conceptualizada a través del destino que es susceptible asignar a la ganancia, y que no pueden ser otros dos más que: o se incrementa al patrimonio (se aumenta el activo o se disminuye el pasivo) o se realizan actos de consumo tal como lo expresa Due.³ También agrega que esta última teoría no se aplica en forma pura, pero es la que en mejor medida refleja la imposición a las ganancias.

La primera teoría es primordialmente objetiva, ya que el concepto de renta está ligado a características acerca del comportamiento que tiene ésta, mientras que para la segunda lo que interesa es el resultado para la persona, por lo que es subjetiva, ya que lo importante es saber en cuánto aumenta la riqueza del particular.

c) García Belsunce expone una tercera teoría, que denomina legalista, que subordina el concepto de renta a lo dispuesto por las normas de derecho positivo que establecen el concepto de renta al definir el objeto del impuesto.

En general, siguiendo el criterio de investigación histórico ya definido, podemos verificar que las legislaciones han ido evolucionando desde la primera teoría hacia la segunda, ya que premiar o castigar a quienes obtienen las rentas, por ejemplo, en forma de juegos de azar o circunstancias eventuales o liberalidades, no puede considerarse a la luz del principio de equidad en materia tributaria respecto de quienes las obtienen como producto del trabajo o de la combinación de capital y trabajo.

En materia de impuesto a las ganancias podríamos distinguir que existen dos sistemas de imposición a la renta que han sido aplicados en diferentes momentos por las distintas legislaciones. Uno es el impuesto global o sintético y el otro es el impuesto cedular o analítico. De estos dos se deriva una tercera alternativa, que es una combinación de ambos y que serían los sistemas mixtos.

Siguiendo al tributarista uruguayo García Mullin⁴) describiremos brevemente estos sistemas. El impuesto global consiste en sintetizar la totalidad de las rentas, cualquiera sea su signo.

atribuibles a un sujeto pasivo. En este sistema no se considera cuál es el origen de la renta, sino que al margen de algunas de las clasificaciones, con motivo de facilitar la determinación de la renta total, éstas se suman algebraicamente, a efectos de determinar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo. Entre las virtudes de este sistema, García Mullin destaca que un impuesto global “permite una fluida aplicación de la progresividad”; además, “un impuesto estructurado sobre estas bases permite considerar la situación personal del perceptor, sus cargas familiares, etc.” Por otra parte, un impuesto de estas características tiene inconvenientes para dar un tratamiento adecuado a ciertas personas jurídicas, como son las sociedades de capital, que provocan “fisuras en la globalidad”.

El sistema de imposición cedular o analítica consiste en la existencia de tantos impuestos como fuentes generadoras de rentas la legislación pretende alcanzar. Esta descripción responde a la forma más pura, que constituye un verdadero impuesto real, en oposición a las características personales del impuesto global. A diferencia de los impuestos globales, éstos tradicionalmente han tenido tasas proporcionales, ya que reflejan aspectos parciales de la capacidad contributiva.

Sin perjuicio de que existan diferentes alícuotas para cada cédula, por ejemplo en estos impuestos, es común otorgar un tratamiento más benigno a las rentas provenientes del trabajo personal que a las provenientes del capital. Tiene como ventaja que “son más sencillos, por cuanto normalmente están libres de las dificultades de implementación técnica que presenta la tasa progresiva”. García Mullin agrega que estos impuestos “se adaptan a un régimen de retención en la fuente, incluso con carácter definitivo, porque la proporcionalidad de la tasa puede hacer innecesaria la reliquidación final”. La principal crítica es que este sistema se aparta del principio de equidad, ya que solamente un impuesto global puede medir adecuadamente la real capacidad contributiva de un sujeto.

Los sistemas mixtos son los que, en general, se verifican más asiduamente en la legislación. El motivo de la ausencia de los sistemas antes descritos en su forma pura está dado principalmente por los inconvenientes planteados.

La mayoría de los sistemas, en distintas proporciones, contienen elementos cedulares y globales. Así, podemos hallar varias fórmulas intermedias, entre las que se encuentra nuestro impuesto a las ganancias, que es básicamente un impuesto global, aun cuando contiene ciertos agrupamientos de rentas en categorías, principalmente con la intención de simplificar su cálculo.

De lo expuesto se infiere que debemos tener en cuenta cuál es el grado de relación entre la norma positiva y su reflejo en el sistema de imposición que los legisladores pretendieron diseñar al establecer el gravamen, para lo cual se debe tener en claro cuáles son las distintas alternativas posibles (en este caso existen tres sistemas con sus variantes), cuál de ellas es la que se escogió para aplicar y en qué medida responde lo legislado a ese criterio elegido.

Este ejemplo respecto del tipo de imposición se puede extender a cualquiera de los demás aspectos que conforman la estructura de la norma tributaria. El citado autor plantea las distintas alternativas de tratamiento impositivo para los más importantes aspectos que conforman un gravamen a la renta, las que deberían tenerse en cuenta al analizar la calidad de la técnica legislativa vigente en un gravamen.

2. NUESTRA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el punto anterior hemos señalado las alternativas que permite un impuesto a la renta en cuanto a la posibilidad de abarcar el fenómeno renta, ganancias o beneficios en forma global o a través de diversos impuestos, según el origen de la renta. También hemos descrito algunos de los efectos coincidiendo con el autor oriental Roque García Mullin en los juicios

de valor sobre las connotaciones positivas y negativas que la adopción de uno u otro sistema puede acarrear. Ahora vamos a ocuparnos de describir cuál fue el criterio elegido por los legisladores en nuestro país y delinear las principales características del impuesto a las ganancias argentino, para luego profundizar en el objeto del impuesto a fin de proporcionar elementos que nos permitan establecer reglas para mejorar la técnica legislativa y aplicar los conceptos y normas que ya hemos ido definiendo a lo largo de este trabajo.

El impuesto a las ganancias argentino, desde su constitución, tuvo que esperar un tiempo para su establecimiento, que ya es característico entre la necesidad de la conformación de la norma y su implantación como norma de derecho de positivo. La sanción de la ley de impuesto a los réditos fue en 1931, pero ya existían reclamos sobre la necesidad de su aplicación por parte de la doctrina.⁵ Uno de los detonantes para su establecimiento fue la caída de ingresos por importaciones originada por la Primera Guerra Mundial, no la aptitud que muestra el impuesto para reflejar la teoría de la capacidad contributiva en cuanto al principio de equidad en materia tributaria. El primer proyecto de ley de impuesto a las ganancias fue presentado por Hipólito Yrigoyen en 1917 y existieron cinco proyectos desde esa fecha hasta la sanción de la ley 11.586,⁶ que tuvo vigencia desde el 1 de enero de 1932. Esta norma rigió hasta 1934, siendo un impuesto cedular.

El 30 diciembre de 1932, se sancionó la ley 11.682, que hasta 1973 fue la ley básica, donde el impuesto pasó a ser global sobre los beneficios netos.

Sobre fines de 1973 se sanciona la ley 20.628, cuando el impuesto fue denominado impuesto a las ganancias en reemplazo de la vieja denominación de impuesto a los réditos. Aunque subsisten en su mayoría las normas de la ley 11.682, esta ley incorporó ciertas rentas que antes tributaban el impuesto sobre los beneficios eventuales, tales como la venta de inmuebles y ciertos bienes muebles que antes caían bajo el objeto de este impuesto.

Esta denominación persiste en la actualidad, aunque con posterioridad a la ley 20.628 han surgido otras modificaciones. La ley 21.286 deroga la quinta categoría, que pasa al impuesto a los beneficios eventuales creado por ley 21.284, con lo cual se vuelve a acercar el concepto de ganancia a la teoría del rédito productivo.

La ley 21.481 extiende al ámbito de imposición del impuesto incluyendo las ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

La ley 21.894 incorpora el ajuste por inflación para corregir los efectos distorsivos que la inflación ocasionaba al erosionar la base imponible del impuesto, medida ésta en moneda constante.

La ley 23.260, sancionada el 11 de octubre de 1985, estableció un nuevo ordenamiento legal, que fijó cambios en materia de valuación de inventarios; en ella subsiste el ajuste por inflación.

A continuación se sucedieron modificaciones a través de las leyes 23.549, 23.658, 23.758, 23.760, 23.765, 23.871, 24.073, 24.475, 24.631 y 24.698.

Una regla en la que podemos concluir con relación a nuestro propósito de mejorar la técnica legislativa aplicando el criterio de investigación histórica es verificar cuáles son los aspectos de la ley que han sufrido más cambios. En especial, aquellos en donde el legislador ha mutado de un criterio a otros para verificar cuáles son las causas de esta supuesta falta de estabilidad de la norma tributaria y poder obtener cuáles son aquellas reformas que se han generado por deficiencias en la técnica legislativa, en la falta de correlación del criterio político definido por el legislador con lo plasmado en la norma, en la falta de operatividad de la norma, en la disociación que ésta muestra con el objetivo perseguido en su implantación. Las

discusiones parlamentarias, los aportes de la doctrina solicitando la modificación de las normas y las expresiones volcadas en la exposición de motivos de la norma van a complementar el estudio que nos permitirá arribar a conclusiones válidas.

A título de ejemplo, podemos mencionar que las exenciones, el tratamiento de los quebrantos de ejercicios anteriores, el tratamiento a dar a los dividendos que perciben los accionistas de sociedades de capital, la consideración de la personalidad tributaria, a las sociedades de personas serían los aspectos que más han variado a lo largo de la vida del impuesto. Otros aspectos a destacar han sido la inclusión dentro del ámbito de las ganancias de capital y el cambio en el criterio de atribución de potestad tributaria variando del concepto de territorialidad al criterio de la residencia.

Al margen de estos cambios ha predominado, desde la ley 11.682, el criterio de un único impuesto global que pretende abarcar la mayoría de las rentas del sujeto pasivo, aun cuando las rentas eventuales, provenientes de juegos de azar, no se han incorporado al impuesto, estando sujetas a otro gravamen.

Dino Jarach,⁷ en su obra referida particularmente al impuesto, ha presentado formando parte de la estructura de imposición sobre la renta un sistema de impuestos. En un nuevo esfuerzo de clasificación, tratando de actualizar dicho sistema considerando las normas vigentes, éste estaría compuesto por los siguientes gravámenes:

- a) Impuesto a las ganancias de las personas físicas y sucesiones indivisas.
- b) Impuestos sobre ganancias de beneficiarios del exterior.
- c) Impuesto (retención) sobre ganancias por saldos impagos de dividendos de beneficiarios residentes en el país, cuyas tenencias accionarias no se convirtieron a nominativas no endosables.
- d) Impuestos sobre beneficiarios del exterior.
- e) Impuesto sobre las sociedades de capital residentes en el país.
- f) Impuestos a las ganancias de salidas no documentadas.
- g) Impuesto sobre los resultados de determinados juegos o concursos.

Ahora bien, si consideramos desde el punto de vista de agrupamiento en forma de sistema normativo, tal como lo definimos antes, nos encontramos con que solamente contamos con dos normas legales: la del impuesto a las ganancias, que abarcaría los "impuestos" a) hasta f) en la clasificación enunciada siguiendo el planteo de Jarach, y la ley de impuestos sobre los juegos de azar, establecida ley 20.630, de lo que resulta que podemos tener varios impuestos en una misma norma legal, lo que, en principio, parece incorrecto.

Es por ello que no coincidimos desde nuestro análisis con la calificación de sistema de impuestos que hace Jarach, ya que todos los ítem constituyen un único gravamen, compuesto por una serie de casos con sus soluciones en donde del universo de soluciones posibles el legislador optó por una. De todos modos, nada impediría que se establecieran en un mismo ordenamiento normativo diversos impuestos. En la práctica, en nuestra legislación ha ocurrido que bajo un mismo cuerpo normativo se legisle sobre diversos impuestos que corresponden a sendos hechos imposables, lo que se ha dado en llamar la "ley ómnibus".⁸ Sin embargo, a efectos de poder identificar textos ordenados, y poder identificar mejor cada caso con cada solución, es que una regla en materia de técnica legislativa sería no establecer relaciones unos a muchos y muchos a unos en la creación, y en especial modificación de normas de derecho Tributario sustantivo, eliminando la práctica de las llamadas "leyes ómnibus".

3. EL OBJETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ARGENTINO

La ganancia es el índice de capacidad contributiva elegido por el legislador en el impuesto

que nos ocupa. Este fenómeno ya fue explicado en sus aspectos teórico-doctrinarios, por lo que vamos a analizar el concepto de ganancia a la luz de su definición legal, que constituye el objeto del impuesto a las ganancias.

El concepto legal de ganancia será analizado en términos de encarar un proceso de sustitución del concepto, a fin de obtener un *explicatum* que mejore este caso del sistema normativo que estableció el impuesto a las ganancias.

Debemos dejar aclarado que, aunque vamos a circunscribirnos a buscar una solución al caso del ¿QUÉ está gravado?, no podemos dejar de mencionar la interrelación que existe entre el concepto de ganancia con el ¿QUIÉN?, o sea el sujeto que la obtiene, por lo que estamos en los términos que planteaban Alchourron y Bulygin⁹ frente a casos complejos, no elementales de solución.

Ya el artículo 1° de la norma establece que el gravamen será aplicable a las ganancias que obtengan las personas de existencia visible o ideal y las sucesiones indivisas e incluso a continuación plantea el ¿DÓNDE?, definiendo el llamado criterio de vinculación de la renta mundial.

3.1. CONCEPTO DE GANANCIA

El artículo 2° de la ley define el concepto de ganancia, y a efectos de su elucidación vamos a dividirlo en cuatro aspectos que, desde el punto de vista de la estructura sintáctica del artículo, se encuentran incluidos en:

1) el proemio del artículo, donde se utiliza la técnica de la enumeración para describir el objeto del gravamen,

2) el inciso a) que menciona la renta que obtenga cualquier sujeto, que responde en general a las características mencionadas en el punto 0, para la teoría del rédito-producto,

3) el inciso b), que es aplicable sólo a ciertos sujetos, llamados sujetos empresa,¹⁰ que incluyen a todos sus enriquecimientos siguiendo la teoría de balance, con una excepción de sujetos que son remitidos al inciso a),

4) la enajenación de bienes muebles amortizables.

3.1.1. ENUMERACIÓN DE LAS CATEGORÍAS

El artículo 2° de la ley, en su encabezamiento, hace la primera mención de la clasificación que hace la norma entre los distintos tipos de ganancias al mencionar: "A los efectos de esta ley son ganancias, *sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas...*"

Al hacer esta clasificación de las ganancias imponibles en categorías, la ley tiene en cuenta la relación económica por medio de los bienes y las actividades. La norma establece cuatro categorías de rentas, dos referidas a los ingresos provenientes de la mera tenencia de bienes (primera categoría: rentas del suelo; segunda categoría: renta de capitales), y las dos siguientes referidas a: la tercera, al producto de la combinación de capitales y trabajo personal (beneficios de empresas en general) y la cuarta a las provenientes primordialmente del trabajo personal.

La existencia de categorías dentro del impuesto tiene su fundamento en la estructura en cédulas que en su origen tenía el impuesto. Un impuesto puede ser cédular o global. Se define como cédular cuando su liquidación se realiza en forma separada por cada cédula o unidad de caracterización de hechos que guardan similitud para poder formar parte del mismo agrupamiento. Existiría una asimilación entre el concepto de cédula y el de categorías, pero la ley bajo análisis no utiliza este concepto de cédula para la liquidación del impuesto sino solamente por razones de orden legislativo y de imputación al año fiscal, entre otras, pero que no implican la liquidación del gravamen en forma separada o por categorías. La liquidación del

impuesto a las ganancias se realiza en forma global para el conjunto de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo del impuesto.

Desde otro punto de vista, y de acuerdo con lo manifestado por el Dr. Enrique Jorge Reig,¹¹ la clasificación de las rentas en categorías tiene carácter tanto enunciativo como taxativo:

- Enunciativo, en cuanto a la enumeración que se hace en cada categoría de las rentas calificables como tales conforme a la definición de ellas hecha en el artículo 2 de la ley.

- Taxativo, con respecto a la inclusión, hecha en ciertos casos, de determinados beneficios que, por no encuadrar en el concepto general de renta, no serían gravables si como excepción de él no los enumerara expresamente la ley.

El Dr. Jarach, según cita del Dr. Reig,¹² coincide en cuanto al carácter enunciativo de la clasificación en categorías, al decir que no tiene como finalidad enumerar taxativamente los elementos que concurren a formar el concepto de réditos, pero sí integrar la definición mediante ejemplos de los fenómenos que más comúnmente se verifican en la realidad.

¿Es ésta una técnica legislativa válida? ¿Cómo es posible una enumeración completa para un fenómeno tan complejo como la renta, que sustenta tantas posibles causas para la generación del hecho o acto objeto del impuesto?

Es indudable que no podemos pretender que el legislador pueda incorporar en la enumeración de un fenómeno complejo todas las expresiones lingüísticas susceptibles de ser incluidas en el presupuesto objetivo definido. Por eso, podemos inferir la siguiente regla: cuando el caso para el cual se pretende dar una solución normativa tenga que incluir un fenómeno cuyo universo de acciones (UA) sea extenso y complejo, la técnica de la enumeración debe utilizarse sólo con carácter enunciativo y no taxativo, para poder complementar los casos no enumerados con conceptos que los describan integralmente. Además, es conveniente que dicho carácter enumerativo sea consignado en forma expresa dentro del texto de la norma jurídica.

Habiendo definido qué significa para la ley el concepto de categorías, seguiremos analizando qué incluye cada una de estas categorías.

3.1.1.1. GANANCIAS DE LA PRIMERA CATEGORÍA

Se entiende como ganancias de la primera categoría, de acuerdo con lo manifestado por el Dr. Enrique Reig,¹³ a “las derivadas del goce económico de la propiedad inmobiliaria”. Es decir, para la ley, al abarcar el “gocce” de la propiedad se está separando en algunos casos al titular de la propiedad inmueble de quien recibe el usufructo, que sería el sujeto pasivo del impuesto.

En esta categoría cabría el análisis de si existen para la ley las denominadas rentas psíquicas, que abarcan valores locativos presuntos, es decir, presunciones legislativas de existencia de ganancias.

El artículo 53 del decreto reglamentario define el valor locativo como “el alquiler que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado”.

Para la ley 16.656 (art. 65) existía la determinación de valores locativos presuntos (rentas psíquicas) derivados del uso de inmuebles como casa-habitación para sus propietarios; en la actualidad, dicha renta se encuentra exenta según lo establece el inciso o) del artículo 20 de la ley.

Algunos casos de rentas psíquicas que encontramos en nuestra norma son, por ejemplo, las derivadas del uso por sus propietarios de casas de veraneo o recreo (según versa el art. 41 inc. f) y las derivadas del uso de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Con respecto a la forma de determinación del valor locativo presunto, la ley nos da la respuesta en su artículo 42, al establecer que éste no podrá ser inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación o al establecido por las municipalidades para

el cobro de la Tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza. Esta presunción es de derecho, es decir que no existe manera para el sujeto pasivo de declarar un valor inferior.

A nuestro entender, de no existir tales valuaciones, podrían ser considerados válidos, a los efectos de la determinación como renta presunta, los valores de plaza según tasaciones realizadas por martilleros y establecer sobre éste un índice de rentabilidad que en la actualidad ronda entre el 8% y el 12% anual para las propiedades inmuebles. No nos parece desacertado que a través de una norma como es el decreto reglamentario se incorpore esta modalidad de valuación.

De esta observación podemos conceptualizar otra regla dada por la necesidad de revisión de los artículos de la norma que no son operativos, porque la solución planteada al caso no existe en la vida real, por lo que tal como expresáramos en el punto 6, siguiendo a Jarach, no alcanza con que la solución esté expresada en el texto de la norma.

Otra regla que puede significar un aporte para mejorar la técnica legislativa en cuanto a la estabilidad de la norma jurídica es utilizar un criterio previsor en cuanto contemplar su posible inaplicabilidad para circunstancias futuras. En tal sentido, las referencias a otras normas jurídicas, que puedan en un futuro ser derogadas para la aplicación de la solución que nuestra norma necesita o la información producida por entidades cuyo lapso de duración puede ser menor que el de la vigencia de la norma, debe ser considerado a fin de que genere un mecanismo de reemplazo que evite la inoperabilidad de la solución planteada. Las expresiones "o la norma que la reemplace en el futuro" y similares deberían incorporarse cuando se cita una ley, por ejemplo el artículo 49 inc. d), que enuncia como ganancias de la tercera categoría a "*las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512*". La modificación que propiciamos, incorporando una tasa de rentabilidad presunta, también permite evitar dicha inaplicabilidad.

La determinación del valor a amortizar, considerando sólo la parte atribuible al edificio cuando el inmueble es adquirido en conjunto y no construido, es un ejemplo inserto en el cuerpo normativo de la ley del impuesto y una solución alternativa de un caso puntual. En dicho caso la ley plantea considerar: a) el avalúo fiscal o b) el justiprecio que se practique al efecto.

Otro caso donde se adoptó una "solución de reemplazo" es el del artículo 4° de la ley, que establece alternativas para la valuación de bienes que se deban incorporar al patrimonio de un sujeto pasivo y que se hayan recibido por herencia, legado o donación.

Como última aclaración al tema de las denominadas "rentas psíquicas", cabría aclarar que si éstas originaran quebrantos, no podrán ser compensados con otras ganancias obtenidas dentro de la misma categoría o con otras ganancias derivadas de otras categorías, según surge de lo manifestado en el artículo 17, tercer párrafo, por lo cual se entiende que para el caso de determinación de alquileres presuntos, particularmente para viviendas con destino específico a recreo o veraneo, sólo serán computables si generan un beneficio para el sujeto pasivo.

La manifestación más corriente de las denominadas rentas de la primera categoría son los arrendamientos o alquileres, para las que no existen grandes problemas de determinación.

La única dificultad que podríamos observar es en cuanto a las incobrabilidades. El criterio de imputación de la primera categoría, según surge del art. 18 de la ley, es por el sistema de lo devengado (en función del tiempo, aclara el mismo artículo) por lo cual no interesa su percepción; serán imputados a su correspondiente año fiscal por los meses transcurridos y realizar el ingreso del impuesto correspondiente, hasta que sean considerados incobrables al finalizar el juicio de desalojo y de cobro de pesos, según el art. 56 inc. a) del decreto reglamentario.

Pero el reglamento pone a juicio de la Dirección la posibilidad de existencia de otros índices de incobrabilidad, que surgirían de la aplicación de los establecidos por el decreto regla-

mentario para el castigo de malos créditos en su art. 142. De lo anterior surge que se podría considerar incobrable con cargo como deducción al ejercicio fiscal la desaparición del deudor, entre otros.

Por otra parte, en el ejercicio en que se produzca el recupero de los citados alquileres, éstos deben ser considerados como ganancia del ejercicio en que se produzcan tales acontecimientos.

3.1.1.2. GANANCIAS DE LA SEGUNDA CATEGORÍA

En las rentas de la segunda categoría la relación entre la actividad del sujeto y la del bien o capital fuente no existe o es casi nula. En esta categoría se incluye el producido de valores mobiliarios y de derechos, no explotados directamente, sino que los mismos son cedidos o colocados; es decir que en el caso de estas rentas el sujeto pasivo se encuentra más alejado de toda actividad para su obtención.

Dentro de esta categoría aparecen en forma más común el producido de la colocación de capitales, ya sea de valores mobiliarios (títulos, cédulas, bonos, etc.) como así también lo proveniente de cauciones o créditos en dinero o valores quirografarios, etc., es decir, el producido de las colocaciones de capital, cualquiera sea la denominación o forma de pago que ella asuma.

Otras ganancias que se incluyen dentro de esta categoría son las derivadas de la locación de cosas muebles. Cabe como aclaración que éstas no sean accesorias de una ganancia de la primera categoría porque, si existiera esta relación, entonces ejerce atracción sobre la segunda para este tipo de ganancias.

Esta subordinación del criterio subjetivo de las ganancias, de acuerdo al sujeto que las obtiene, respecto del criterio objetivo de clasificación dado por la concurrencia de los factores de la producción, capital y trabajo a la conformación de la renta de cada categoría, es una adecuada solución en términos de técnica legislativa. En general, existen problemas cuando concurren criterios de clasificación a lo largo de la estructura de la norma tributaria, objetivos y subjetivos, por lo que de detectarse esta situación es necesario verificar que no existan incongruencias o "lagunas de ley", por el carácter ortogonal que tienen ambos criterios. En este caso, de no existir la remisión de los proemios de los artículos 41 y 45 de la ley a la tercera categoría, pueden darse alquileres o intereses percibidos por un sujeto empresa que serían desde el punto de la enumeración del artículo 41 y 45 inciso a), como soluciones al caso, pero también sería una solución al caso el artículo 49 incisos a) o b), que enumera a las sociedades y empresas unipersonales sin distinguir qué tipo de rentas estos sujetos obtienen, por lo que habría supuestamente para el mismo caso dos soluciones distintas. Por lo tanto, cuando se verifican estas situaciones de relación uno a muchos entre casos y soluciones es necesario convertirlas a relaciones uno a uno, como lo hacen los encabezamientos de los artículos 41 y 45 de la ley o establecer que ambas soluciones son opciones a favor del sujeto pasivo. Aun cuando esta solución aporta cierta discrecionalidad al gravamen, pueden existir razones de técnica legislativa que la justifiquen.

En este sentido, tal circunstancia se da con las rentas de cuarta categoría obtenidas por sujetos empresa, ya que el artículo 79 no tiene un encabezamiento similar, por lo que existe para este "cruce objetivo-subjetivo", a nuestro entender, una laguna de la ley.

Las regalías aparecen también dentro de esta categoría y se definen como las derivadas de la transferencia de uso y goce de derechos, en que el cedente se interesa por la explotación que haga el cesionario de la cosa o derecho cedido. Es decir que la renta está determinada en función de las unidades producidas, de venta, de explotación, según define el artículo 47 de la ley.

Con respecto a este tema existe un dictamen de la DGI¹⁴ en el cual se emite una opinión

sobre el tratamiento a aplicarse a una transferencia de derechos sobre regalías y cuál sería el costo computable a efectos de establecer los beneficios emergentes de la transferencia, que versa: "Según entiende esta Dirección con respecto al impuesto que correspondería tributar, siendo el derecho a transmitirse una regalía en el concepto impositivo del término, por aplicación de lo establecido en la ley 11.682 (TO en 1960), y lo dispuesto en el artículo 43, inc. c) de dicha ley, corresponde gravar con impuesto a los réditos la operación (la norma citada incluye entre los réditos de segunda categoría los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, y similares, aun cuando habitualmente no se efectúen esta clase de operaciones)".

A lo largo de la norma legal vemos que se utilizan expresiones lingüísticas que son a su vez conceptos que no cumplen con los requisitos definidos para el *explicatum*, por lo que es necesario que la norma legal incorpore la definición de vocablos que se exponen en la norma tributaria. En este caso la norma legal lo ha hecho con el concepto de regalía. También podemos mencionar el concepto "vientres" para las valuación de la hacienda hembra en la explotaciones de cría (art. 53 inc. c). Pero, por otra parte, existen conceptos que no cuentan con una definición y dan lugar a inconvenientes para encontrar la solución al caso, como por ejemplo el concepto de amortizable, que define dentro del objeto del impuesto a la enajenación de bienes muebles que reúnen esta calidad no definida, que analizaremos más adelante.

De la generalización de esta regla resultaría que de TODOS los vocablos que forman las expresiones lingüísticas que conforman un sistema normativo debe ser definido cada concepto, a efectos de obtener la correcta¹⁵ solución para el caso planteado.

Respecto a los mecanismos de técnica legislativa apropiados para que no existan vocablos indefinidos, éstos pueden ser diversos. Una solución es la que estableció la ley de ganancias en el artículo 46 y 53 inc. c) de la ley. Otra alternativa es la incorporación en el decreto reglamentario, cuando esta definición no revista una significación tal que constituya la verdadera definición de algunos de los componentes esenciales de la norma tributaria para que no se lesione el principio tributario de legalidad. Una tercera posibilidad es la remisión a otras normas legales, como los Códigos de Fondo, tal como ocurre con el concepto de bien mueble, que no se define, y se aplican las normas del Código Civil (*ver punto 3.1.4.3*). No podemos dejar de expresar el principio de la autonomía del Derecho Tributario respecto de las otras ramas de derecho, por lo que puede ocurrir que un concepto represente una solución para el Código Civil y otra solución para el Derecho Tributario. También una técnica tributaria que aporta claridad a la norma es la confección de un glosario, que se constituye en un diccionario jurídico que referencia los conceptos "de segundo grado". Llamamos conceptos de segundo grado o, generalizando, de *n...* grado, a aquellos que están formados a su vez por conceptos que constituyen también casos que requieren un *explicatum*. En estos casos es necesario que la norma que establece el criterio autónomo sea expresa, a efectos de evitar dos posibles soluciones al mismo caso. Un ejemplo de apartamiento entre normas ocurre cuando se establece el tratamiento impositivo a dar a las rentas de la sociedad conyugal. El alcance del término bien y renta ganancial para el Código Civil es distinto que el que corresponde para la ley Tributaria. Esta separación de conceptos está expresamente aclarada en el artículo 28 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Volviendo al dictamen referido al tema de regalías, en lo que respecta al costo que debe tenerse en cuenta a efectos de la liquidación del impuesto que pueda resultar, no existiendo disposición expresa para el caso que nos ocupa, debe concluirse que era de aplicación el art. 3 de la ley 11.682, que establece "la ganancia obtenida o la pérdida surgida por una persona o entidad que venda, permute o de otra manera disponga de bienes muebles o inmuebles, por valor

mayor o menor del de costo, o valor a la fecha del ingreso a su patrimonio a título gratuito o a precio no determinado, será considerada para los efectos de esta ley, como aumento o pérdida de capital, según el caso, y no como aumento o pérdida de rédito, salvo disposición especial en contrario.”

En ese orden de ideas, y tomando ese principio general con respecto al caso en estudio, derechos de regalía habidos por sucesión, es decir a título gratuito, debe ser entonces el valor atribuido a ellos según la tasación practicada a efectos del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, por ser éste el que fiscalmente se les atribuyó a su ingreso al patrimonio de los herederos —sus actuales titulares—, y sobre el cual tributaron el gravamen correspondiente.

Por otra parte, se deben establecer diferencias entre lo que significa la percepción de regalías de lo que sería una mera disposición de utilidades; así lo entendió la Corte en el fallo “Refinerías de Maíz S.A.”, con fecha 10/6/64, al establecer: “Las regalías pagadas a un socio que posee el 96.6% del capital, deben considerarse como un retiro a cuenta de utilidades.”

Así, también se encuentran incluidas como ganancias de esta categoría los contratos de renta vitalicia, según el artículo 45 inc. c) de la ley. Existe un dictamen,¹⁶ con respecto a este tema, que establece que la transferencia del dominio de un inmueble mediante la constitución de un contrato de renta vitalicia no halla presupuesto hábil para ser considerada materia gravada por el (en la actualidad derogado) impuesto sobre los beneficios eventuales, y que el tratamiento que corresponde dispensarle se encuentra exclusivamente dentro del impuesto a las ganancias. El tema de incluirlo dentro del impuesto sobre los beneficios eventuales tendría (con respecto a este tema) similitud, al estar en la esfera del impuesto a la transferencia de inmuebles para personas físicas y sucesiones indivisas, que sería parcialmente su continuador.

3.1.1.3. GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA

Se podrían describir las ganancias de esta categoría como las resultantes de “la actividad económica en conjunción con el capital”, según menciona el Dr. Reig,¹⁷ son derivadas del ejercicio de actividades comerciales, industriales, de explotación agropecuaria y, en general, las que provienen de cualquier tipo societario o empresarial, como también de ciertos auxiliares de comercio, taxativamente enumerados, si no estarían dentro de la cuarta categoría referenciada con el trabajo personal.

Al observar los contenidos de los incisos que incluyen la enumeración de esta categoría encontramos, en principio, una diferenciación entre sociedades de capital, en las cuales recae la liquidación y pago del impuesto, es decir, asumen la calidad de sujetos pasivos, entre los cuales, ante la última reforma, a la fecha de confección del presente trabajo (06/97), se encuentran las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita por acciones en su totalidad y las en comandita simple entre otras (art. 69 inc. a) y b), Ley 24.698, BO 27/9/96 - Vigencia: a partir de los cierres operados con fecha 27/9/96). Por otra parte, encontramos las denominadas sociedades de personas, en las cuales la liquidación e ingreso del impuesto la asumen los socios en su calidad de sujetos pasivos. La atribución de las ganancias a los socios se encuentra fundamentada en el artículo 50 de la ley, primer párrafo.

Existen otros artículos, dentro del decreto reglamentario, que establecen las formas de determinación del resultado impositivo para el caso de los beneficios de empresas y ciertos auxiliares de comercio que aparecen enumerados en el art. 49 inc. b) y c), y en el último párrafo del citado artículo, así como también sobre la determinación de las ganancias para los contribuyentes que practican balances comerciales y para quienes no los practican. De lo manifestado surge que el decreto reglamentario va más allá de una interpretación de las normas que emanan de la ley, para legislar sobre temas no incluidos en ella (recordemos que la función prioritaria de la norma reglamentaria es la de interpretación de conceptos que resul-

tan de difícil entendimiento o de ampliación en la norma madre, es decir de la ley). Esto ocurre con muchos temas que incluye la ley objeto de nuestro trabajo.

En esta categoría existe, por lo tanto, una enumeración subjetiva en los dos primeros incisos, y objetiva en los dos restantes. En el inciso a) y b) del artículo 49 se mencionan sujetos que en general están relacionados con la actividad objetiva que desarrollan, como es la empresaria en general en su distintas ramas: minera, agropecuaria, industrial, comercial y de servicios. Pero también puede ocurrir que estos sujetos se constituyan en sujetos pasivos titulares de la obligación tributaria, por actividades que responden a la descripción de las establecidas en las otras tres categorías. Este nuevo cruce de elementos objetivos y subjetivos tuvo una solución correcta para la primera y segunda categoría a través de subordinación del criterio objetivo respecto del subjetivo; sin embargo, no existe solución expresa para la cuarta categoría, tema que ya analizamos.

El último inciso del artículo 49 constituye un buen aporte para completar el universo del discurso, ya que establece en forma residual la inclusión en esta categoría de las ganancias no enumeradas, tema sobre el que volveremos más adelante.

3.1.1.4. GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORÍA

Las ganancias de la cuarta categoría son las que tienen al trabajo personal como elemento fundamental y distintivo. Según lo que surge de la enumeración que tiene el artículo 79 de la ley, incluye distintos tipos de remuneración que tenga el trabajo personal, ya sea en relación de dependencia, como retribución de los cargos públicos, honorarios, jubilaciones, etc.

Según manifiesta Reig,¹⁸ el texto originario de ley 20.628, en los términos que para las personas físicas y sucesiones indivisas rigió durante los años 1974 y 1975, no incluía a los oficios dentro de la enumeración de las rentas de la cuarta categoría. Este criterio tiene como antecedentes la reforma, por ley 19.049, al anterior impuesto a los réditos, cuyo fundamento oficial fue limitar la clasificación de las rentas de la cuarta categoría a actividades de estricto carácter personal, con lo que en ese momento los oficios y otras ocupaciones lucrativas realizadas en forma independiente pasaron a estar comprendidos en la tercera categoría, en tanto reunían a los ingresos no específicamente incluidos en otras.

Sin embargo, el reglamento de la ley de impuesto a las ganancias (decreto 2126/74, art. 61) asimiló las ganancias derivadas de empresas unipersonales, enumeradas como de la tercera categoría, a las que se obtengan por el ejercicio de oficios, profesiones, prestaciones de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturaleza, en tanto no se encuentren comprendidos en la tercera categoría.

Esta situación fue definida al incluir en el inciso e) del artículo 79, el término *oficio* dentro de las profesiones liberales.

El tema aún tiene puntos oscuros a definir: cuando el ejercicio del oficio se complementa con la apertura de un local comercial; personal en relación de dependencia, pero lo que prima desde el punto de vista económico es el conocimiento del oficio por quien lo ejerce. Aquí se repite el problema de la falta de un concepto legal para el vocablo: ¿qué debe entenderse por oficios? Siendo oficios el *explicandum* a elucidar informalmente, podemos utilizar la técnica de la enumeración citando al plomero, al pintor, al albañil, pero ¿y el diseñador gráfico o industrial o de alta moda? Incluso, podemos incluir a estos oficios desarrollados en forma plural, que vamos a analizar en el punto siguiente, pero no tenemos, en la ley de impuesto a las ganancias, definido el término ni tampoco en los códigos de fondos, ya que los contratos donde se configura la actividad de estos oficios serían los de locación de obra y de servicios. La misma cuestión puede plantearse con las profesiones liberales, por lo que aquí tenemos tam-

bién dos criterios que resultan caracterizaciones que pretenden una solución al caso, serían ortogonales. Por un lado, la definición de la ley de la actividad de profesión liberal u oficio y, por el otro lado, la tipificación jurídica de los contratos de locación de obra y servicios que involucran a ambas actividades, con lo cual podemos conformar en nuestro universo de casos la siguiente matriz con un ejemplo de cada uno:

Oficio locación de servicios: camionero	Oficio locación de obra: albañil
Profesión locación de obra: arquitecto	Profesión locación de servicios: abogado

Incluso, en el desarrollo de su actividad los oficios y profesiones citados pueden celebrar alternativamente contratos de locación de obra y de servicios. Evidentemente, la alternativa de recurrir al Código de Fondo en este caso no sería una buena solución, salvo que identifiquemos como incluidos en esta categoría a los locatarios de ambos contratos, en vez de mencionar a los oficios y profesionales. Lo que ocurre es que esta sustitución, que sería nuestro *pre-explicatum* al someterlo al proceso de control, nos marca que la solución de reemplazar oficios y profesiones liberales por locadores de obra y servicios no es adecuada al caso, ya que existe otra diferenciación complementaria que está dada por el concepto de empresa unipersonal, en donde se debe separar a los oficios y profesionales liberales organizados en forma de empresa o con actividades en donde el desarrollo del oficio o de la profesión se complementa con una actividad comercial. Estos dos casos de empresa unipersonal y de oficios y actividades profesionales complementados con una actividad comercial mencionados en el artículo 49 inc. b), y en la última parte del artículo 49, constituyen otro caso que tiene a su vez otra solución en nuestro sistema normativo, ya que se encuentran enumerados en la tercera categoría. Estos dos casos responderían a la definición del Código de Fondo, ya que serían locatarios de obra y servicios, por lo que el reemplazo generaría la superposición de una misma actividad en dos categorías: la tercera y la cuarta. Para evitar esta duplicidad habría que separar a los locatarios de obra y de servicios no organizados en forma empresaria, de manera que volveríamos a cruzar conceptos definidos en el Código de Fondo con un concepto no definido, el concepto de empresa.

Merece también mencionarse que en otras normas relativas a la ley de impuesto a las ganancias, como por ejemplo la que establece ciertos regímenes de retención (Resolución General 2784 y modificatorias), se establecieron distintos límites de Monto no sujeto a retención para profesiones y oficios y para locación de obra y servicios, por lo que se vuelve a dar un caso-solución de uno a muchos que constituye una "laguna del Derecho".

En lo que respecta al término remuneraciones, que tampoco se encuentra definido en la ley ni en el reglamento, el órgano de recaudación y fiscalización ha emitido dictámenes y la jurisprudencia ha realizado interpretaciones para casos particulares, pero al constituirse también en fuente del derecho, dado su carácter constitutivo,¹⁹ vamos a mencionar aquellos fallos y pronunciamientos que aportaron a la definición del concepto siguiendo a Reig:

a) Vallee, Jorge E. - CNFed. - 20/9/43 - Errepar - T III Imps. a las Ganancias: "Lo que caracteriza a los réditos de la 4a categoría, entre los cuales han sido clasificados los que se discuten, es que ellos hayan sido obtenidos por la prestación de servicios personales bajo órdenes directas del empleador y en una relación de dependencia, que es el caso del actor. El origen de los fondos con que el empleador realiza los pagos es indiferente al efecto de la imposición; de manera que habiendo sido obtenidos los réditos del recurrente en las condiciones previstas por el artículo citado de la ley, carece de trascendencia que ellos provengan de la Aduana o de sanciones aplicadas a particulares".

b) Huarte, Atilio - C. Fed. Mendoza - 15/12/59 - Errepar - TIII Imps. a las Ganancias: "La jurisprudencia de nuestros tribunales coincide, que cuando la propina es habitual, forma parte del salario; y tanto es así, que los patronos al fijar el sueldo tienen en cuenta el porcentaje que en ese concepto percibirían sus dependientes. Las propinas que tienen el carácter de habituales y consuetudinarias integran el sueldo y, en consecuencia, son rentas comprendidas en la enunciación de la ley respectiva".

c) Dictamen 26/62 - D.A.J. (DGI) - 4/4/62. Aunque no hay en la legislación positiva del país una norma que defina concretamente qué ha de reputarse como "cooperativa de trabajo" y/o cuáles características le son esenciales, pensamos que existe cuando todos sus integrantes (técnicos, empleados y obreros) se asocian y organizan una empresa a efectos de ejercer en común sus profesiones o industrias. Quiere decir que se trata de una sola y única empresa en la que participan los asociados aportando servicios personales y recibiendo en compensación una parte proporcional del beneficio. Lógicamente, la no existencia de beneficios supone que el trabajo de los socios no deba compensarse, porque aquí no se trata de un salario o sueldo adeudado por el mero hecho del trabajo, sino de una retribución condicionada al resultado económico total de la sociedad. En ese aspecto, se puede asimilar la situación del socio de una cooperativa de trabajo a la del socio industrial de una sociedad de capital e industria.

d) Dictamen 59/81 - D.A.T.J. (DGI) - 20/11/81. "Las rentas de cuarta categoría —el trabajo en relación de dependencia— no cuentan en la actualidad, salvo las excepciones que se señalan, con un sistema que posibilite el reconocimiento de la deducción de gastos de representación o conceptos similares, en forma automática, lo que no significa que no sea de aplicación la deducción prevista en el inc. e) del art. 75 de la ley de ganancias (TO 1977), sino que la misma debe estar respaldada por comprobantes. Es decir, que los responsables sujetos a la retención en la fuente, aun cuando se haya practicado la misma, pueden efectuar la deducción de los conceptos de que se trata a través de su declaración jurada anual, presentada directamente en su condición de contribuyentes individuales, debiendo encontrarse dicha deducción respaldada por los comprobantes y justificativos que avalen fehacientemente la exactitud de la misma."

Debemos tener en cuenta, como regla para mejorar la técnica legislativa, los pronunciamientos de los jueces y tribunales ya definidos como fuentes del derecho tributario para analizar cuáles son aquéllos en los que resulte conveniente que las soluciones a situaciones individuales requieran la constitución de normas jurídicas generales del Derecho Tributario Sustantivo o de normas de rango menor.

3.1.1.5. LA DENOMINADA "QUINTA CATEGORÍA"

La ley 20.628 contenía una quinta categoría (arts. 79 a 85) suprimida por la ley 21.286.

La supresión coincidió con el cambio del concepto de ganancia introducido por la misma ley y la creación del impuesto sobre los beneficios eventuales, también derogado en la actualidad. Esta categoría pretendió, como ya vimos, ampliar los hechos imposables objeto del gravamen a efectos de aumentar el carácter de personal del impuesto.

El art. 79 declaraba comprendido en la quinta categoría a todo beneficio proveniente de la enajenación de bienes que no estuviera considerado en la tercera categoría y a todo enriquecimiento no incluido expresamente en otras categorías.

3.1.1.6. CATEGORIZACIÓN DE RENTAS NO ENUMERADAS

En el punto 3.1.1.1. coincidíamos con Reig respecto al carácter enumerativo de las menciones de rentas realizadas en cada categoría. También citábamos en el punto 3.1.1. que esta

enumeración era sólo uno de los cuatro aspectos en los que habíamos clasificado el objeto del impuesto. Por lo tanto, existen en los otros tres aspectos que conforman el objeto del impuesto situaciones que representan coincidencias con la enumeración de las cuatro listas de hechos y actos enumerados, y otros hechos o actos en los que se verifica el presupuesto objetivo que da nacimiento a la obligación tributaria pero que no se encuentran enumerados en las categorías.

Mencionábamos también la fuerte correlación entre el aspecto objetivo del hecho imponible y la base imponible, e incluso citábamos a algunos autores que consideran a la base imponible como uno de los aspectos que conforman el hecho imponible. El artículo 17 de la ley establece que para la obtención de la base imponible del impuesto,²⁰ se debe partir de la ganancia bruta de cada categoría. Por lo tanto, es imprescindible para la medición del quantum de renta que servirá de base para responder al interrogante de cuánto es el impuesto a pagar, es decir, el monto de unidades monetarias que constituirá la obligación tributaria, que todos los actos o hechos que constituyen el presupuesto objetivo y que dividimos en cuatro aspectos se encuadren en alguna de las cuatro categorías de ganancias.

Ya vimos que la solución a este caso adoptada por el legislador no fue incorporar una categoría de rentas no enumeradas, sino adoptar el criterio de sumar a la tercera categoría todas aquellas rentas no enumeradas.

De esta manera existe, en principio, una “perfecta” correlación entre el universo de casos y sus soluciones, pero existen situaciones dadas a partir de otra fuente del derecho (como son los usos y costumbres) y por ciertas normas de rango menor, como fueron las resoluciones generales que aprobaron el uso de formularios, hoy ya fuera de utilización, que produjeron diferencias respecto de esta, en teoría compacta, solución del legislador.

Uno de los casos en los cuales se plantea el problema de encuadramiento en las categorías es el de la enajenación de bienes muebles amortizables.

Los formularios que existían cuando se liquidaba en forma separada cada categoría tenían previsto este tema, al incluir en cada uno un rubro en el cual se colocaba el resultado de la venta de los citados bienes que correspondieran a esa categoría. Si se toma en cuenta que la tercera categoría tiene en su inciso e) del art. 49 a las ganancias que no sean incluidas en otras categorías, el tratamiento impositivo de estas ganancias sería atraído por este inciso. Esto resulta correcto desde el punto de vista del concepto de sistema normativo previsto, aunque poco relacionado con la vida real, ya que por ejemplo la venta de muebles y herramientas de uso profesional o afectada a oficios generaría la separación de estas rentas a la tercera categoría, mientras que existe un criterio pacífico en doctrina y por parte de la Dirección respecto de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, y que deberían adicionarse a otros resultados obtenidos en la categoría a la que el bien estuvo afectado.

Para subsanar este inconveniente se necesitaría una aclaración por vía del decreto reglamentario que incorpore el encuadre dentro de las categorías de estos resultados incluidos en el objeto del impuesto.

Otra circunstancia que da lugar a diferentes interpretaciones en cuanto al encuadre dentro de una u otra categoría está ligada a las ganancias derivadas de actividades enumeradas en la cuarta categoría, en el artículo 79 incisos e) y f), cuando éstas no se complementan con una explotación comercial; estas actividades pueden ser realizadas en forma individual, en cuyo caso no cabe duda que su inclusión corresponde a la cuarta categoría. En cambio, cuando las actividades se desarrollan en forma societaria se repite el ya comentado problema de dos criterios no precisamente complementarios. Un criterio de clasificación objetivo, dado por el tipo de actividad de cuarta categoría, como por ejemplo un estudio jurídico integrado por varios profesionales organizados en forma de sociedad, con el criterio subjetivo que establece

el artículo 49 en su inciso a) y b), que las rentas provenientes de las sociedades enumeradas en el artículo 69 y de las demás sociedades se encuentran en la tercera categoría.

Respecto a aquellas actividades profesionales que se complementen con una explotación comercial, la última parte del artículo 49 establece que sus beneficios se incluirán en la tercera categoría, sin distinguir cuál es la forma jurídica u organizativa que asume el desarrollo de la actividad profesional, ya sea ésta en forma individual o plural.

No existe para las rentas de la cuarta categoría — y esto abarca en teoría todos los incisos del artículo 79 — la remisión expresada en el encabezamiento de los artículos 41 y 45, que otorga prioridad al aspecto subjetivo por sobre el objetivo, como cuando se trate de rentas de 1° y 2° categoría obtenidas por sujetos del artículo 49.

Respecto a este caso, que plantea dos soluciones, es necesaria una norma jurídica que defina cuál será el criterio prioritario, como antes lo hacía el artículo 60 del decreto reglamentario según el texto del Decreto 830/78 que rigió hasta el 20/2/87, que estableció que las ganancias de las sociedades del que hoy sería artículo 49 inc. b), que realicen actividades incluidas en el hoy artículo 79 inc e) y f), que no se complementen con una explotación comercial, declararán sus ganancias en la cuarta categoría sin perjuicio de que para su determinación se apliquen las disposiciones que rigen para la tercera categoría.

A efecto de analizar este caso vamos a confeccionar un universo de casos, considerando la forma en que los sujetos pueden desarrollar las actividades del artículo 79 inc. e) y f).

CASO	TIPO DE SUJETOS QUE REALIZAN ACTIVIDADES DEL ARTÍCULO 79 INCISO E) Y F)	CATEGORÍA Y ARTÍCULO DE LA LEY
1	Sociedades del artículo 69 que se complementan con actividad comercial.	Tercera categoría art. 49 inc. a) y artículo 49 última parte.
2	Demás sociedades de la ley 19.550 que se complementen con un actividad comercial.	Tercera categoría art. 49 inc. b) y art. 49 último párrafo.
3	Demás sociedades no incluidas en la ley 19.550 que se complementen con una actividad comercial.	Tercera categoría art. 49 inc. b) y art. 49 último párrafo.
4	Persona física que se complementa con actividad comercial.	Artículo 49 inc. b) empresa unipersonal y artículo 49 último párrafo .
5	Persona física que no se complementa con actividad comercial.	Cuarta categoría artículo 79 incisos e) y f).
6	Sociedades del artículo 69 que no se complementan con actividad comercial.	¿Tercera o cuarta categoría? Art. 49 inc. a) versus art. 79 inc. e) y f).
7	Demás sociedades de la ley 19.550 que no se complementen con un actividad comercial.	¿Tercera o cuarta categoría? Art. 49 inc. b) versus art. 79 inc. e) y f).
8	Demás sociedades no incluidas en la ley 19.550 que no se complementan con actividad comercial.	¿Tercera o cuarta categoría? Art. 49 inc. b) versus art. 79 inc. e) y f).

El artículo 60 del decreto 830/78 solucionaba el problema de la indeterminación para los dos casos planteados encuadrando el caso 6 dentro de la tercera categoría, y el 7 y 8 dentro de la cuarta categoría.

No contando más con el artículo 60 mencionado vamos a utilizar el criterio de interpretación del análisis de la evolución histórica de la norma. No surge del articulado de la ley, tal como lo planteamos en el desarrollo de casos que en este artículo fuera redundante, por lo que podemos concluir que aun cuando fue derogado, la solución que planteaba continúa estando vigente. En consecuencia, siguiendo este criterio, deberíamos interpretar que el legislador pretendió modificar este criterio, con lo cual su intención debería entenderse por la inclusión

de estas rentas en la tercera categoría, ya que si hubiera querido que continuaran en la cuarta categoría hubiera dejado el artículo. En cambio, si utilizamos el criterio de regirnos por lo que dice el texto actual, sin analizar la evolución histórica de la norma, podríamos concluir que el legislador decidió que el criterio subjetivo de encuadre tiene prioridad sobre el criterio objetivo que considera el tipo de fuente productora de la renta sólo para la primera y segunda categoría, por lo que no quiso que esta atracción del criterio subjetivo alcance a la cuarta categoría.

Por lo tanto, la última parte del artículo 49 incorpora a la tercera categoría a las actividades donde intervenga el desarrollo de una explotación comercial complementaria, sin distinguir el tipo de organización jurídica bajo la cual se ejerce la actividad de cuarta categoría. Hay aquí un criterio objetivo de atracción a la tercera, lo que también puede interpretarse como que es éste el criterio prioritario para este tipo de actividades, y entonces los casos 6, 7 y 8 deben encuadrarse en la cuarta categoría. Pero esta interpretación puede sostenerse en función de considerar que el concepto de explotación comercial es propio de la autonomía del derecho tributario, porque si lo analizamos considerando la relación del derecho tributario con el derecho comercial, las sociedades del artículo 69 y las demás sociedades encuadradas en la ley 19.550 son, por naturaleza jurídica, de carácter comercial, por lo que la solución vigente para los casos 6 y 7 es encuadrar sus rentas en la tercera categoría y las dudas quedarían circunscriptas al caso 8, respecto de las sociedades civiles, de hecho e irregulares.

También podemos analizar, siguiendo cualquiera de estas dos interpretaciones, si el tratamiento a dar al caso 6, 7 y 8 es el mismo, ya que la última parte del artículo 2, apartado 2, establece un criterio distinto para la consideración del concepto de renta gravada para estos sujetos y si esta consideración distintiva que asemeja a los sujetos del caso 7 y 8 a los del caso 5, en cuanto a la no inclusión de ambos en el concepto de ganancia para los sujetos empresa del artículo 2 apartado 2, (ver punto 0). Esta diferenciación que ratificaba el artículo 60 del decreto 830/78 debería extenderse para el encuadre legal dentro de las categorías, y entonces concluir que solamente los casos 7 y 8 son los susceptibles de ambas interpretaciones: la histórica y la de la interpretación del texto actual.

De lo expuesto concluimos que es necesario que se reincorpore un artículo en el decreto reglamentario que precise cuál será el criterio prioritario para estos tres casos, si el subjetivo o el objetivo, sin particularizar sobre cuál es el más apropiado, ya que esta circunstancia de establecer un criterio político para el tratamiento impositivo a dar a estos sujetos, como decíamos en el punto 5, no es objeto de nuestro trabajo.

De lo expuesto podemos extraer otra regla para mejorar la técnica legislativa: cuando se propone derogar un artículo, o en general cualquier parte o aspecto de un sistema normativo, se debe tener en cuenta cuál es la solución y el caso que éste estaba resolviendo para verificar que esta derogación no produzca una nueva laguna en el derecho.

3.1.2. RENTAS SUSCEPTIBLES DE PERIODICIDAD

Decíamos que el segundo aspecto a considerar dentro del objeto son todas aquellas rentas, enriquecimientos que sean susceptibles de periodicidad, que impliquen la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación y que abarca a todos los sujetos pasivos en los que se verifique la titularidad de este fenómeno.

En cuanto al universo de sujetos pasivos a los que se aplica la norma, este aspecto debe relacionarse con el tercero definido, que adopta el criterio de incluir todas las rentas, enriquecimientos y beneficios para los sujetos empresa. Al ser esta última teoría abarcativa de la totalidad de las rentas definidas en la teoría del rédito —producto más las demás rentas que

obtengan estos sujetos— empresa, resulta que los requisitos que caracterizan estas rentas son de aplicación fundamentalmente a las personas físicas y sucesiones indivisas.

Estas características que definen el concepto responden a la llamada teoría del rédito producto.

Volviendo a utilizar el criterio histórico de investigación, podemos decir que esta definición legal que recepta en forma bastante pura los aspectos de la teoría del rédito producto hace que ésta se convierta en fuente del derecho tributario sustantivo. La solución anterior, que regía en la ley vigente antes de 1974 y que expresaba que los actos incluidos dentro del objeto del impuesto fueran “de profesión habitual o comercio”, no fue una solución normativa adecuada. Prueba de ello es la necesaria actuación de la jurisprudencia para caracterizar la profesión o comercio habitual.

En consecuencia, otra regla que podemos incorporar es que debemos utilizar el criterio histórico de investigación de la norma tributaria, y en especial identificar la cantidad de pronunciamientos judiciales sobre un caso normativo y así poder detectar lagunas de la ley y considerar estos pronunciamientos a efectos de obtener el *explicatum* que encuentra la solución adecuada.

Esta periodicidad debe interpretarse no sólo como real sino también como potencial. Precisamente el término “susceptible de” está señalando esta cualidad. García Belsunce²¹ relaciona al rédito con el destino de la cosa o capital en los términos de Villegas, o con la actividad o profesión de la persona, que no son otra cosa que sus fuentes productoras, sin interesar la frecuencia efectiva o frecuencia relativa, en términos estadísticos, del beneficio. Si este concepto de renta potencial constituye para la doctrina nuestro *explicatum*, que no encuentra discusiones, sería conveniente que el decreto reglamentario de la ley incorpore estos conceptos, ya que éstos requirieron interpretación jurisprudencial en el caso Hesperia,²² en donde la Corte Suprema desistió la significatividad del número e importancia de las operaciones para juzgar la existencia de habitualidad. Aun cuando en dicho fallo se le dio importancia a la mención en los Estatutos de esta norma, situación que no fuera tenida en cuenta en otros pronunciamientos.²³ Actualmente, con la incorporación de todas las rentas dentro del objeto del impuesto para los sujetos-empresa, este caso alcanzó una solución definitiva.

Sin embargo, la incorporación del carácter potencial de las rentas puede no aportar claridad a las normas si no se define bien el alcance del término “susceptible de”. Justamente por ser, como decíamos, las personas físicas y sucesiones indivisas el universo de sujetos en los que se verifica la norma, son hechos realizados por estos sujetos solamente los que darán el carácter de periódicos a los ingresos obtenidos.

Reig²⁴ entiende que hace necesario considerar tres aspectos:

- a) analizar la frecuencia de las operaciones;
- b) su importancia relativa en función al giro, y
- c) el propósito de lucro

Estos factores fueron tenidos en cuenta por la Corte Suprema en el caso Brave.²⁵

3.1.2.1. LA FRECUENCIA DE LAS OPERACIONES

Estas cuestiones también necesitan ser analizadas antes de incorporarlas directamente al conjunto normativo. ¿Cuál es la frecuencia válida para considerar periódicas las rentas?, ¿una vez cada dos años, cada tres, cada 6 meses? ¿Qué se entiende por giro en sujetos con actividades diversas y esporádicas? En el caso Brave, se interpretó que debe considerarse la frecuencia en función de la actividad regular del contribuyente, con el propósito de obtener beneficio. ¿Qué ocurre con bienes heredados que pueden significar el total de operaciones de un período

fiscal de los sucesores? ¿Responden a liquidación del patrimonio heredado o son por importancia y frecuencia susceptibles de imposición en el impuesto a las ganancias? Por eso es difícil utilizar parámetros objetivos de medición, que muchas veces son propuestos por la doctrina para terminar con las dudas interpretativas, como podría ser: x cantidad de operaciones anuales, x % del total de ingresos del año, etc. Por ejemplo, en el caso de los bienes heredados no es la misma situación si los herederos van a continuar con la actividad del causante o están vendiendo los bienes para liquidar el patrimonio y continuar con las actividades normales que venían ejerciendo antes del fallecimiento. El proceso de sustitución debe ser sometido en todos los casos a la etapa de control para que resulte exitoso.

3.1.2.2. IMPORTANCIA RELATIVA EN FUNCIÓN AL GIRO

Respecto de la importancia para el giro, no podemos negar que puede servir para identificar un ingreso periódico de uno accidental. Aquí se plantea otro problema que vuelve a ocuparnos: es el de la clasificación. En este caso, ¿cómo subdividimos las rentas para establecer subconjuntos dentro del total, que nos permitan medir apropiadamente su importancia relativa? Supongamos el siguiente caso: un profesional recibe estas rentas en el año fiscal:

CONCEPTO DE RENTAS	PORCENTAJE SOBRE INGRESOS ANUALES
Honorarios de su profesión	80%
Derecho de autor por un libro	10%
Venta de terrenos	10%

El primer caso no cabe duda que responde al concepto de periódico, en función de la importancia relativa respecto del giro total. El tercer caso, en principio, resultaría una ganancia no periódica si la analizamos en función exclusiva de este criterio, pero ¿y el segundo caso? Tal como se encuentra expuesto debería incorporarse a las rentas no periódicas por su importancia relativa. Sin embargo, ¿no habrá que adicionar el monto de los derechos de autor a los honorarios por ser ambos conceptos provenientes del ejercicio regular de la profesión? Seguramente, otras circunstancias de hecho, tales como si el libro trata temas de la profesión o no, o incluso si no ha realizado otras obras, pueden darnos pautas para la consideración de tres tipos de renta o de dos, por lo que los tres criterios mencionados por Reig deberán analizarse en su conjunto para poder categorizar las rentas y establecer su importancia relativa.

En función de lo expresado, una norma del decreto reglamentario podría establecer un procedimiento a seguir respecto de calcular la relación entre ingresos de cada tipo de renta sobre el total de ingresos del sujeto pasivo, e incluso establecer una “tasa de corte” sobre la cual se considere jurídicamente si existe importancia relativa o no, pero seguramente esta solución no alcanzará los niveles de calidad para ser calificada como un verdadero *explicatum*.

3.1.2.3. EL PROPÓSITO DE LUCRO

Respecto del propósito de lucro tampoco puede hacerse un análisis aislado de los dos conceptos, pues bastaría con que el precio obtenido fuera mayor que el costo para el contribuyente para calificar a la operación como periódica.

En definitiva, el propósito de lucro es un concepto no exento de subjetividad, ya que debería medirse la intención de sujeto beneficiario de esa renta.

Reig critica con acierto un dictamen de la D.G.I.²⁶ respecto de la consideración de propósito de lucro cuando se adquiere una cantidad importante de bolsas de azúcar, por ejemplo por un profesional, porque éstas no pueden haber sido adquiridas para el consumo particular. Sin embargo, muchas de esas inversiones sólo pretenden resguardar el poder adquisitivo de ingre-

sos obtenidos previamente por la profesión, por lo que no puede ser aceptable un análisis simplista en cuanto a que existe un componente fuertemente subjetivo en el concepto.

3.1.2.4. CONCEPTO DE HABILITACIÓN

En relación al concepto de habilitación de la fuente, no se encuentra expresado en la ley ni en el decreto reglamentario. Este concepto de habilitación de la fuente productora está ligado al carácter potencial de la periodicidad del rédito. Se entiende que la fuente productora está habilitada para producir rentas sin interesar su frecuencia relativa. Este concepto de habilitación está relacionado frecuentemente con las actividades profesionales u oficios, en donde el sujeto se encuentra dotado de un conjunto de aptitudes y habilidades conferidas por su estudio o capacidad, que permiten que se encuentre esta aptitud disponible para producir rentas en cualquier momento, sin importar si se producen en un lapso determinado. Incluso, la primera vez que dicha renta se genera por parte de este profesional, ésta ya va a responder al concepto de habilitación, aunque finalmente pueda constatarse que no volvió a repetirse, tal vez a lo largo de toda la vida del sujeto. Sin embargo, este concepto daría por tierra con la consideración de la frecuencia relativa como elemento a tener en cuenta para establecer la periodicidad del rédito, por lo que pueden darse situaciones como por ejemplo que se pretenda considerar a la venta de un terreno, realizada por una persona física, como que responde al concepto legal de renta, porque se trata de una persona con aptitud o habilidad para vender bienes raíces aunque no sea su actividad principal. De esta manera, la extensión del concepto de habilitación prácticamente podría incorporar a estos sujetos dentro de las normas aplicables para los sujetos empresa, por lo que el concepto de habilitación de la fuente debería ser precisado.

3.1.3. GANANCIAS DE LOS SUJETOS-EMPRESA

El artículo 2º, apartado 2º, de la ley de impuesto establece el tercer aspecto que caracteriza el concepto de ganancia, determinando que las rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior se encuentran incluidas dentro del objeto del impuesto.

En este apartado se incluyen todas las rentas, siguiendo la teoría del balance que desarrolláramos en el número anterior (FACES, Año 4, Nro. 6, octubre de 1998), pero el universo de sujetos pasivos a los que se les aplica la teoría está constituido por aquellos sujetos mencionados en el artículo 69 y las demás sociedades y empresas unipersonales. Todos estos sujetos son los llamados sujetos-empresa y sus ganancias se encuentran enumeradas en la tercera categoría, en el artículo 49 incisos a) y b).

3.1.3.1. EXCEPCIÓN DEL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 2, APARTADO 2

Debemos entonces categorizar a aquellos sujetos que responden al concepto de renta del artículo 2, apartado 1, de los que se encuentran en el artículo 2, apartado 2. En principio ya hemos definido que en el primer caso tenemos a las personas físicas y las sucesiones indivisas, y en el segundo a los sujetos del artículo 49 inc. a) y b). Pero la última parte del artículo 2, apartado 2, incorpora una excepción para ciertos sujetos que son transferidos del apartado 2 al 1. Esta excepción determina que los sujetos que cumplen a la vez con los tres requisitos establecidos en esta última parte del artículo 2, apartado 2, no estarán dentro de los sujetos-empresa y sus rentas están incluidas dentro del objeto del impuesto a las ganancias cuando sean susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que las produce y su habilitación.

Los tres requisitos que enumera el artículo 2, apartado 2, son :

1. que sean sociedades no incluidas en el artículo 69 (sociedades de capital),
2. que sus rentas deriven del ejercicio de actividades enumeradas en los incisos e) y f) del artículo 79, y
3. que dichas actividades no se complementen con una explotación comercial.

Las sociedades no incluidas en el artículo 69 son aquellas que corresponden en general²⁷ a las de personas cuya responsabilidad de los socios es solidaria e ilimitada, con la salvedad del socio industrial en la sociedad de capital e industria, por lo que podemos clasificarlas a estos efectos en dos clases:

SOCIEDADES DEL ARTÍCULO 69	DEMÁS SOCIEDADES
Sociedad anónima	Sociedad colectiva
Sociedad responsabilidad limitada	Sociedad de capital e industria
Sociedad en comandita por acciones	Sociedad irregular
Sociedad en comandita simple	Sociedad de hecho
Otras sociedades del art. 69 inc. a) y b)	Otras sociedades

Las actividades que las sociedades enumeradas en la segunda columna del cuadro anterior tienen que realizar, para que se cumpla la excepción, son aquellas mencionadas en la cuarta categoría del artículo 79 inc. e) y f) que incluyen:

“e) el ejercicio de profesiones liberales, u oficios y de funciones de albacea, síndico mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.

f) los derivados de la actividad de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana”.

Dichas sociedades deben realizar estas actividades de cuarta categoría exclusivamente, ya que si en forma conjunta con éstas se desarrollan actividades complementarias de carácter comercial, la excepción no se configura. Un ejemplo claro de esta circunstancia está dado por la actividad de sanatorio complementada al ejercicio de la actividad de médico y auxiliares de la medicina. En este caso estos sujetos continuarán dentro de la categoría de los sujetos empresa.

Si planteamos como en el punto 220 del problema, podemos encontrar este universo de casos:

SOCIEDADES QUE NO ESTÁN ART. 69	CON ACTIVIDADES DEL ART. 79 INC. E) Y F)	QUE NO SE COMPLEMENTAN CON ACTIVIDAD COMERCIAL	SUJETO EMPRESA ART. 2 AP 2. RENTAS CON O SIN PERIODICIDAD
+	+	+	-
+	-	-	+
-	+	-	+
-	-	+	+
+	-	+	+
-	+	+	+
+	+	-	+

De este universo de casos surge que sólo en el primer caso, cuando concurren las tres propiedades, no estaremos frente a un sujeto empresa y las rentas no periódicas de estas sociedades estarán excluidas dentro del objeto del impuesto.

3.1.3.2. LA EMPRESA O EXPLOTACIÓN UNIPERSONAL

Otra circunstancia que nos va a aportar más elementos a considerar en la clasificación

inicial de los sujetos planteada es que dentro de los sujetos empresa, enumerados en el artículo 49 inc. a) y b), tenemos a las sociedades cuyo concepto podemos encontrar en los Códigos de Fondo, ya sea en el de Comercio, a través de la ley 19.550, o incluso la ley 20.337, que regula a las cooperativas y en el Código Civil, que regula a las sociedades civiles, asociaciones y fundaciones, de donde sólo queda separar a aquellas sociedades del último párrafo del artículo 2, apartado 2, analizadas más arriba, pero también se incluye en el artículo 2, apartado 2, a las empresas o explotaciones unipersonales y no existe en la ley un concepto tributario de empresa o explotación.

En este caso nos vamos a encontrar con dos sujetos: la persona física y la explotación unipersonal para la ley de impuesto a las ganancias, cuando el titular a efectos del Código Civil y de Comercio, que cuenta con la capacidad como atributo, es la persona de existencia visible en los términos del Código Civil. Puede darse como caso que requiere una solución dentro del sistema normativo la existencia de un sujeto que realice actividades de la cuarta categoría, por ejemplo un profesional, y esa misma persona de existencia visible reúna la calidad de ser el titular de una empresa unipersonal. A su vez, para la obtención de las rentas de ambos tipos requiere no sólo su trabajo sino la incorporación de bienes afectados específicamente a cada una de las actividades. En ciertos casos, puede no conocerse con claridad a cuál de estas actividades están afectados algunos de estos bienes, o incluso si forman parte del patrimonio personal del sujeto que no guarde relación de causalidad con alguna de estas dos actividades gravadas que desarrolla. En este caso, el artículo 65 establece que cuando estos sujetos no lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial se considerarán los bienes de acuerdo a su inclusión dentro del patrimonio individual o de la empresa o explotación unipersonal que declare la persona de existencia visible. De tal manera, la ley elaboró una solución para esta diferencia de criterio entre la norma tributaria a los Códigos de Fondo por vía reglamentaria. Consideramos que se encuentra el artículo dentro de las facultades de interpretación general de la norma que la Constitución Nacional le otorga al Poder Ejecutivo y que no ha existido en este caso un exceso del poder reglamentador.

3.1.3.2.1. EL CONCEPTO DE EMPRESA

Reig²⁸ define a la empresa como la reunión de capitales, trabajo y organización con el propósito de desarrollar una actividad lucrativa, pero este concepto está ligado a la empresa comercial y no a la empresa con fines civiles. La palabra explotación se refiere al ejercicio de actividades productivas y es ínsita de la expresión empresa.

Partiendo de la circunstancia de que no existe un concepto unitario del término empresa, y que del análisis de diversas normativas se ha concluido que aparecen distintas interpretaciones del vocablo que no hacen a una interpretación literal de empresa, se hace necesario realizar una reseña de lo expuesto y bosquejar una definición aproximada del término.

La Dirección General Impositiva, a través del dictamen D.A.T.Y J 7/80, se expide diciendo que "... la definición del vocablo 'empresa' debe quedar claramente separada de la sociedad, por cuanto cada uno de ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias, debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta la propiedad, sin perjuicio de la íntima conexión que las une", concluyendo el dictamen "... que a todos los efectos fiscales el término empresa podrá definirse como la organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho

fin la inversión de capital y/o aporte de mano de obra asumiendo en la obtención del beneficio el del riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

Oportunamente, la Dirección General impositiva también se expidió a través de la circular de D.G.I. N° 1080 del 05/09/79, pero el término definido de empresa lo fue sólo al uso de aplicación de la ley 21.287 de impuesto sobre los capitales y para casos especiales.

El Dr. Satanowsky, en su tratado de derecho comercial, define ampliamente a la empresa comercial: “existe empresa, cuando económicamente es considerada como tal. Es el organismo económico que atribuye el carácter objetivamente comercial a los actos y a los hechos jurídicos que son de su manifestación”.

En cuanto a la distinción entre empresario y artesano, dice el mismo autor: “se diferencian por la organización y por el factor preponderante de la labor personal del segundo”.

El trabajo de investigación de Gallasso, Sobré y Romani²⁹ contiene un interesante compendio del concepto de empresa para el derecho tributario, y en lo que respecta al impuesto a las ganancias la empresa es categorizada como sujeto pasivo del impuesto en forma de conjunto con rentas clasificadas en función de un criterio objetivo. El término empresa tiene una identidad específica a lo largo de muchos artículos de la ley, pero a decir de los autores “sin lograrse una comprensión en orden a sus notas constitutivas”.

Por su parte, Oklander³⁰ expresa con respecto a las sociedades de profesionales: “no cabe duda con que aquellos sujetos, como personas físicas, son los únicos susceptibles de la atribución del título profesional universitario habilitante y nunca la organización o en su caso, la empresa”. Por lo tanto, vale la pena poner de relieve como punto de partida para nuestro análisis que, a diferencia de lo que sucede con la actividad comercial, industrial o de otro tipo de servicio, tales como el transporte, la banca ,etc., los profesionales universitarios, personas físicas depositarias de la formación y del grado académico, nunca pueden desaparecer como sujetos actores de su actividad específica, para dejar lugar a que la empresa ocupe dicha función subjetiva. Esto sí puede ocurrir en aquellas otras actividades, precisamente, porque la habilitación que adjudica el grado universitario es personalísima e indelegable, sus titulares no pueden desaparecer sin que se desnaturalice el tipo de actividad, servicio o prestación que desarrollan. En principio, ello impide que los profesionales universitarios que se dedican a prestar los servicios propios de sus respectivas incumbencias, pueden ser fagocitados por la organización, para que ésta, como empresa, se transforme desde el punto de vista ontológico y jurídico de cosa u objeto que pertenece a los titulares en persona jurídica o sujeto que los trasciende, con todas las implicancias que tal trasmutación representa; entre otras, las de tipo fiscal.

Ocurre que en varias oportunidades, frente a la dificultad que representa la caracterización de la forma empresa a la que se refiere la ordenanza fiscal de la Capital Federal, algunas áreas de la administración municipal han pretendido asimilar dicho concepto al de forma plural asociada o agrupada de ejecución de las labores profesionales.

La confusión entre los conceptos de “empresa” y de “sociedades”, el primero eminentemente económico y el segundo puramente jurídico, obedecería, en estos casos, no solamente a un propósito fiscalista, sino a un error conceptual. Parece suponerse que ambos tuvieran igual significado, ignorando todo el acopio doctrinario elaborado incluso en el nivel oficial de nuestro país, como así también en el plano internacional.

Más grave aún, si cabe, es ignorar que existen formas no asociativas frecuentes en el desenvolvimiento de ciertas actividades profesionales, que tienen en común con las sociedades típicas la característica de requerir la participación plural de sus ejecutores, pero no alcanzan a conformar los elementos necesarios para la existencia del contrato de sociedad civil o comercial (aportes de capital, vocación común en el resultado, *affectio societatis*, etc.).

Tal sería el caso de un equipo de profesionales especializados en diferentes materias que compartan una labor global única.

Por su parte Héctor Raúl Ferro, citando a Garrigue, afirma que el Diccionario de la Academia contiene una definición amplia, llegando hasta el sentido económico, que es el que le interesa y que expone, como una aportación de factores económicos, capital y trabajo, con el propósito de obtener una ganancia ilimitada y también un riesgo ilimitado. Esos factores son organizados por alguien, por ello la empresa es un círculo de actividades organizado por una persona que se llama empresario, el cual ordena esos elementos hacia un fin lucrativo, empleando el trabajo propio y ajeno.

Atento al estado actual de la legislación, doctrina y jurisprudencia, se hace necesaria una conceptualización del término empresa, teniendo en cuenta para definirlo diferentes parámetros:

- a) el monto de capital afectado a la actividad,
- b) la cantidad de personal en relación de dependencia, y
- c) el monto de ingresos brutos facturados.

Sin embargo, estos parámetros objetivos exclusivamente no han podido conceptualizar un porcentaje absoluto de casos que respondan a los conceptos de empresa definidos anteriormente.

3.1.4. LA ENAJENACIÓN DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

El artículo 2, apartado 3, incluye los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga.

Este artículo incorpora ciertas rentas de capital que ya estaban dentro del ámbito del impuesto para los sujetos del artículo 2, apartado 2, por lo expuesto en el punto anterior, por lo que su aplicación genera efectos respecto de las personas físicas y sucesiones indivisas.

Ya vimos para estas rentas la necesidad de su encuadre dentro de las categorías, por lo que este concepto deberá ser analizado en función de los vocablos que componen las expresiones lingüísticas que lo definen formando parte de un sistema normativo.

Debemos analizar cuatro elementos o conceptos fundamentales en este hecho descripto por el legislador y ellos son:

ENAJENACIÓN
BIENES
MUEBLES
AMORTIZABLES

3.1.4.1. CONCEPTO DE ENAJENACIÓN

Respecto del concepto de enajenación, la ley lo define en el artículo 3, incluyendo a la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y luego remite en general a todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Luego, en el segundo párrafo, establece un caso particular, expresando que se configura la enajenación, apartándose de las normas del Código Civil, en el caso de inmuebles cuando exista boleto de compraventa, y se haya otorgado la posesión, o cuando se haya celebrado la escritura traslativa de dominio. Para el Código, solamente la celebración de la escritura traslativa constituye la transferencia de dominio por lo que, en este caso, se ha tenido en cuenta la regla que ya expresáramos respecto a la necesidad de establecer los casos en que la solución para el Código de Fondo es distinta que la adoptada para el Derecho Tributario Sustantivo, en función de la autonomía que se le otorga.

Volviendo al concepto de enajenación del primer párrafo, en este caso existe una norma de rango legal que lo define, aunque ésta está formada por una expresión lingüística integrada por vocablos que a su vez constituyen conceptos que no están definidos en la norma tributaria, como por ejemplo el término "venta", que se encuentra receptada en el Contrato de Compra-venta civil y mercantil, o "permuta", "dominio", etc. En definitiva, encontramos que un sistema normativo está compuesto por un conjunto de reglas constituidas por expresiones lingüísticas formadas por vocablos que son, a su vez conceptos que no se encuentran definidos en la norma tributaria sino en otras o en ninguna. Esta característica nos permite formular otra regla: esta estructura, anidada de conceptos que componen el sistema normativo, requiere que cada uno de los términos que plantea una solución al caso respectivo deba conformar una cadena anidada de *explicatums* que alcancen el grado de calidad definido.

Además, otra regla a aplicar es que cuando nos encontramos con definiciones que proponen dos soluciones para distintos casos debe quedar claramente establecido cuál es el concepto (solución) pertinente a cada uno; por ejemplo, el concepto de enajenación puede estar en la ley de ganancias, en la ley del impuesto al valor agregado, y en el Código de Comercio. ¿Cuál de ellos es aplicable, si se requiere de dicho concepto, por ejemplo, en la ley de impuesto sobre los bienes personales?

El Código de Comercio, en su art. 8, apartado 1), define a la enajenación de cosas muebles, que debe ser a título oneroso, con todas sus implicancias legales, es decir que debe mediar contratación y excluye las formas de adquirir por medio de ocupación, percepción de frutos, accesión, usurpación y las derivadas, como herencia, donación, comodato.

También este artículo del Código de Comercio nos aclara que debe tratarse de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, y por lo tanto quedan excluidos los bienes inmuebles, no así los inmateriales.

Podemos esquematizar el sistema normativo que soluciona el concepto de ganancia, que a su vez va a dar solución al concepto de enajenación para el impuesto a las ganancias, de la siguiente forma:

ORDEN JERÁRQUICO	CONCEPTO	FUENTE DOCUMENTAL
Nivel 1	CONCEPTO DE GANANCIA	Ley de impuesto a las ganancias art. 2
Nivel 2	Enajenación de bienes muebles amortizables	Ley de impuesto a las ganancias art. 2, ap 3
Nivel 3	concepto de enajenación	Ley de impuesto a las ganancias art. 3
Nivel 4	concepto de venta permuta, etc.	Código de comercio y Civil
Nivel 4	acto de disposición	Código Civil
Nivel 5	Acto	Código Civil
Nivel 6	de	Preposición

En consecuencia, el análisis del sistema normativo va a necesitar elaborar tantos conceptos o *explicatums* como sean necesarios para llegar al nivel en que dicho vocablo, en su acepción vaga e informal, sea compatible con la solución del caso normativo de manera de evitar lagunas de la ley.

3.1.4.2. CONCEPTO DE BIENES

Respecto del concepto de bienes, el Código Civil plantea claramente la diferencia de género o especie entre bien y cosa.

El Código Civil, en su Título I, diferencia a los bienes de las cosas como “objetos materiales susceptibles de tener un valor”,³¹ diciendo en su art. 2312 que “los objetos inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las cosas, se llaman bienes”.

3.1.4.3. CONCEPTO DE COSA MUEBLE

Siguiendo con el Código Civil, en su art. 2313 define a las cosas que podrán ser muebles o inmuebles por su naturaleza, por accesión o por su carácter representativo. Son cosas muebles³² aquéllas que pueden transportarse de un lugar a otro; que se puedan transportar por sí o por otro.

3.1.4.4. CONCEPTO DE BIEN AMORTIZABLE

El concepto de amortizable, a diferencia de otros conceptos, no cuenta con una definición en otras normas jurídicas de igual rango a la que estamos analizando, que permitan su remisión.

La amortización o depreciación (para ser más precisos en la terminología, tal lo expuesto por Fowler Newton³³) de un bien es el reflejo de la disminución de valor a que se encuentra sometido como consecuencia de:

- El desgaste producido por la utilización normal del bien.
- El deterioro como consecuencia de una situación especial.
- El agotamiento que se produce en los bienes aprovechados en las industrias extractivas.
- La obsolescencia que sobreviene por los avances tecnológicos.

El artículo 82 inciso f) establece como deducción admitida para cualquiera de las cuatro categorías de ganancia a las amortizaciones por desgaste o agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el artículo 88 inciso l) que se refiere a los automóviles.

Estos “artículos pertinentes” son los artículos 83 y 84 de la ley. Para nuestro caso, en el que nos referimos a bienes muebles, debemos circunscribirnos al contenido del artículo 84, que establece dos condiciones para la deducción de la amortización:

1. que compense el desgaste del bien,
2. que el bien esté afectado a producir ganancias gravadas.

A esta altura del análisis corresponde que nos preguntemos cuáles son los bienes muebles amortizables para el legislador.

Los bienes inmateriales están incluidos dentro de los bienes, de acuerdo a lo descripto en el Código Civil, pero éstos tienen su tratamiento específico en la segunda categoría, más precisamente en el art. 45, inc. f) de la ley. Por lo tanto, podemos decir que sólo nos ocuparemos de las cosas muebles y, dentro de éstas, de las amortizables.

Toda cosa mueble es factible de ser amortizada o depreciada, aclaración que el legislador debiera haber realizado y que se infiere del análisis posterior de la ley. Van a estar en el ámbito del impuesto aquellas cosas que, si bien son susceptibles de ser depreciadas, *han sido* depreciadas o el contribuyente *tiene derecho* a depreciarlas (a los efectos impositivos) y, por tal motivo, su enajenación se encuentra alcanzada por el gravamen.

Dijimos que ha amortizado o tiene derecho a amortizar; para poder hacer esta afirmación debemos decir que tal derecho lo tiene (art. 84º, ley de impuesto a las ganancias) a partir de que el bien está afectado a producir ganancias o en condiciones de hacerlo.

Podríamos analizar un caso particular legislado: la venta de un automóvil por parte de un

contribuyente que afectaba a su actividad y que la ley no permite su amortización (art. 88 inc. i). Por lo expuesto hasta aquí, podemos inferir que la enajenación del bien se encuentra fuera del ámbito, pues dicho bien es mueble y es factible de ser amortizado (tal lo definido en párrafos anteriores de este punto). La ley no permite la deducción de la amortización por lo que no sería a los efectos legales un *bien mueble amortizable*.

Al respecto existe una salvedad en el último párrafo del artículo 88, inciso l), a la prohibición de amortizar un automóvil para ciertas actividades en las que la “*explotación*” del referido “*constituya el principal objeto de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)*”.

Esta salvedad ha traído no pocos problemas de hermenéutica, debido a que no está bien definido el concepto de cuáles son las actividades en cuya explotación es el automóvil su objeto principal, en especial al utilizar como técnica legislativa la ejemplificación enumerativa. En particular, la expresión “*viajantes de comercio y similares*” abre un campo de incertidumbre sobre el alcance de la excepción que se agrega a la definición del término automóvil.

La línea que separa a las actividades cuya prohibición a deducir la amortización del automóvil de aquellas que se encuentran en la excepción del párrafo anterior no es nítida. Este artículo 88, inciso l), que forma parte del sistema normativo del impuesto a las ganancias busca solucionar el caso de los automóviles afectados a uso particular, en forma total o parcial, en lo que el contribuyente usualmente deduce sus gastos y la amortización respectiva de la base imponible del impuesto a las ganancias. La solución entonces está ligada al principio de exacta medición de la base imponible, y de la administración tributaria que no puede fiscalizar estas supuestas deducciones inapropiadas. Sin embargo, la solución adoptada no constituye un verdadero *explicatum* al problema, porque ha generado una prohibición de deducir de la base imponible gastos y amortizaciones que responden a los preceptos de conjunto de la ley para obtener correctamente la base imponible del impuesto, en los casos de automóviles afectados exclusivamente a actividades que generan ganancias gravadas. Genera distorsiones al principio de equidad horizontal, al establecer salvedades a algunos sujetos mencionados en el último párrafo del artículo 88, inciso l), que citábamos en el párrafo anterior, y a otros no. La solución no aporta al principio de certeza en materia tributaria, al definir impropiamente las actividades sobre las que posibilita tal excepción y qué debe entenderse por automóvil.

Al respecto podemos hacer un paralelo con la legislación española para el impuesto a la renta de las personas físicas, que ha resuelto más adecuadamente el tema estableciendo la afectación de bienes a la obtención de rentas gravadas para aquellos elementos afectados “*exclusivamente*” para sus fines. La norma describe más profundamente el término, definiendo la no afectación de aquellos bienes utilizados en forma simultánea para actividades económicas gravadas y privadas y los que no figuren en la contabilidad o registros oficiales que el sujeto pasivo esté obligado a llevar. También aclara que cuando se trate de bienes afectados parcialmente a actividades gravadas, sólo podrán considerarse aquellas partes de los bienes que sean susceptibles de un aprovechamiento separado del conjunto del bien y en ningún caso son susceptibles de afectación parcial bienes indivisibles.³⁴

En consecuencia el concepto de amortizable no debe confundirse con el concepto de amortizado. Amortizable implica susceptible de amortizarse por concurrir las causas de depreciación enumeradas. A tal efecto sería conveniente que dichas causas fueran incorporadas al artículo 84 de la ley, que sólo menciona al desgaste como causa que habilita a practicar la amortización y posteriormente un artículo del decreto reglamentario debería considerar que adquieren el carácter de amortizables aquéllos susceptibles de poder aplicárseles la deducción del artículo 82 inc. f).

CONCLUSIÓN

La elaboración de un sistema normativo que respete los principios del Derecho y de la Finanzas Públicas y considere las fuentes del Derecho Tributario Sustantivo es una tarea compleja, que requiere análisis deductivo, desarrollos analíticos y esfuerzos de síntesis y clasificación que necesitan de un método para su construcción. A lo largo de este trabajo se ha desarrollado un conjunto de conceptos y reglas para la conformación de este método que requerirá de ingentes esfuerzos, tanto por parte de los filósofos del derecho, juristas, doctrinarios y jueces, como del legislador, para alcanzar un grado de sistematización que perfeccione la creación y modificación de leyes, disminuya las frecuencias de la necesidad de cambios ocasionados por falencias de técnica legislativa, y a la vez acorte el tiempo que media entre el momento en que se advierte la necesidad de la norma y aquél en que ésta se plasma dentro del cuerpo del derecho positivo.

NOTAS

¹ (1980) *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, De Palma, tomo II, 3ª edición; pág. 1.

² Villegas op. cit. y C.M. Giuliani Fonrouge y S.C. Navarrine (1980), *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, De Palma; pág. 27.

³ Citado por Villegas, op.cit. 4.

⁴ García Mullin, Roque (1976), *Manual de Impuesto a la Renta (versión preliminar)*, Buenos Aires, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Documento 872.

⁵ Giuliani Fonrouge y Navarrine mencionan trabajos sobre la evolución histórica en su obra citada en la nota 1 (pág. 29), que pueden ser de utilidad para el enfoque de investigación histórico acerca del impuesto.

⁶ Giuliani Fonrouge y Navarrine, op. cit. 30-32.

⁷ Jarach, Dino, *Impuesto a las Ganancias*, Capítulo 1. Presenta la estructura del gravamen, incluyendo las normas de la ley 20.628.

⁸ Por ejemplo, la ley 24.073 del 13-4-92 estableció reformas en materia de impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, el procedimiento tributario y un régimen de regularización tributaria o "blanqueo".

⁹ Op. cit. 35

¹⁰ Raimondi, Carlos A. y Adolfo Atchabaian (1982), *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires, Contabilidad Moderna; pág. 17.

¹¹ Reig, Enrique Jorge (1991), *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Macchi; pág. 136.

¹² Op. cit.

¹³ Op. cit, 359 y ss.

¹⁴ Dictamen D.G.I D.A.J., 15-2-61

¹⁵ El término "correcta" debe entenderse según los requisitos que debe reunir todo *explicatum*, ya analizado en el punto 2.7.

¹⁶ Dictamen 8/80 D.G.I. D.A.T.J., 9-8-80.

¹⁷ Op. cit., 137.

¹⁸ Op. cit., 137.

¹⁹ Ver Punto 3.

²⁰ El artículo 17 de la ley menciona a este concepto de ganancia: "Ganancia Neta sujeta a impuesto".

²¹ García Belsunce, H. A. (1967), *El concepto de Rédito*, Buenos Aires, De Palma; pág. 122.

²² C.S.J.N. Hesperia S.A. c/ Gobierno de la Nación, 18/8/43 J.A. 1943 III 817.

²³ T.F.N. La Juana S.R.L. 13/10/61 fallo 221 confirmado por Cra. Fed. Cap. 9/8/62 D.F. XI, 527.

²⁴ Reig, Enrique Jorge (1996), *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Macchi; pág. 47 y ss.

²⁵ C.S.J.N. Brave Rafael E c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos 11/10/47 J.A. 1947 IV, 250.

²⁶ D.G.I. Dictamen D.A.T.J. del 20/3/70 página 327. Bol. D.G.I. 195

²⁷ También pueden incluirse como sociedades no enumeradas en el artículo 69 a las sociedades cooperativas, que tienen responsabilidad limitada, pero se encuentran exentas por el artículo 20, inciso d). No es objeto de este trabajo distinguir sobre las consideraciones de sociedad o asociación que constituye la naturaleza jurídica de la cooperativa sobre la que la doctrina no es pacífica.

²⁸ Op. cit. 56.

²⁹ Gallasso, Julio, Ignacio Sobre y Yolanda Romani (1997), *La empresa en el derecho tributario*. Mar del Plata, Centro de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, UNMDP.

³⁰ Oklander, Juan, "Actividad profesional: matriz de la imposición a la renta", en *La información*, LVIII; pág. 1093.

³¹ *Código Civil*, artículo 2311.

³² *Código Civil*, artículo 2318.

³³ Fowler Newton, Enrique (1977), *Contabilidad Básica*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna.

³⁴ Op. cit. 72 y ss.