

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE FINANZAS

CUADERNO N° 1

**NATURALEZA FINANCIERA
DEL
APORTE PATRONAL PARA ASIGNACIONES FAMILIARES**

P O R

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

APARTADO DE LA REVISTA
DE ECONOMIA N° 29

MONTEVIDEO
URUGUAY
1953

El Instituto de Finanzas es un centro de investigación dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República.

Su biblioteca y sus archivos pueden ser consultados por todos aquellos investigadores, profesores, estudiantes y funcionarios, que lo deseen en el local del mismo, calle Tristán Narvaja N° 1546.

El Instituto de Finanzas está en condiciones de evacuar consultas y prestar asesoramiento a todo organismo público o privado y a toda persona que lo solicite.

Se acepta el canje de publicaciones relativas a la materia de la especialización del Instituto.

Toda correspondencia debe dirigirse a:

Cr. JUAN EDUARDO AZZINI.

Instituto de Finanzas.

Casilla Correo 1136

Montevideo, Uruguay.

Complementando el “Boletín Informativo”, de carácter simplemente de divulgación y la “Selección de Temas de Finanzas Públicas” de carácter auxiliar para los investigadores y estudiantes, el Instituto de Finanzas comienza con este “Cuaderno N° 1” la publicación de sus informes, investigaciones y estudios.

En esta forma podrán ver la luz los distintos trabajos realizados en el Instituto de acuerdo a su objetivo básico: “la realización permanente de investigaciones con lo cual contribuye al adelanto de la ciencia y sus aplicaciones”.

El tema encarado en el presente Cuaderno trata de cumplir con ese fin teórico - práctico del Instituto de Finanzas, orientando la investigación hacia un campo sumamente trabajado, aunque quizá muy poco sembrado, como es el de los aspectos financieros de las asignaciones familiares en el Uruguay.

Juan Eduardo Azzini.
Director del Instituto.

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE FINANZAS

CUADERNO N° 1

**NATURALEZA FINANCIERA
DEL
APORTE PATRONAL PARA ASIGNACIONES FAMILIARES**

P O R

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

APARTADO DE LA REVISTA
DE ECONOMIA N° 29

MONTEVIDEO
URUGUAY
1953

Desde su creación en el año 1943, y especialmente después de las modificaciones introducidas por la ley Nº 10.449, mucho se ha escrito sobre la amplitud y efectos del aporte patronal. No obstante muy pocas páginas mereció el estudio de la naturaleza financiera de tal contribución.

En el afán de aportar alguna luz al respecto y con la idea de estimular estudios exhaustivos en esta materia, para poder arribar a soluciones de interés, no sólo teórico sino también positivo, trataremos de ordenar algunas ideas, orientándonos dentro del campo de las finanzas públicas.

Se discute en nuestro país —quizá por motivos que no son solo científicos— la naturaleza financiera del aporte patronal. Es un impuesto dicen unos. No es un impuesto afirman otros.

Parece obvio pues, comenzar precisando la noción financiera de impuesto.

— I —

CONCEPTO DE IMPUESTO

1. — Jéze (*Cours Elémentaire de Science des Finances - París 1912 - págs. 723 y sig.*) encuentra entre otros, seis elementos típicos del impuesto.

En primer lugar la prestación pecuniaria, por oposición a las antiguas prestaciones en especie. En segundo lugar, esa prestación individual no es seguida de una contraprestación del Estado (caso de la tasa, del precio, de la expropiación), en tercer lugar, existe coactividad jurídica. El impuesto es esencialmente un pago forzado (la cuota, la forma de recaudación, etc., son fijadas unilateralmente por el Estado). En cuarto lugar, no existe discrecionalidad de la administración sino que es exigido según reglas fijas predeterminadas. Además, el impuesto se destina a fines de utilidad pública, a cubrir gastos de interés general y no de interés particular. Finalmente, el impuesto lo pagan los miembros de una comunidad política organizada (es decir nacionales y extranjeros).

De modo que la esencia del impuesto es su identidad con los gastos públicos; es característica la acción de redistribución de los ingresos monetarios privados, que efectúa el Estado, por medio de sus gastos y de sus ingresos; el problema del impuesto consiste así —como dice Einaudi— en repartir sobre todos los contribuyentes, todos los

— 5 —

gastos, que debían ir en beneficio de todos en general, esto es, de la colectividad.

Ingresso, en su "Istituzioni di Diritto Finanziario" (Vol. II, pág. 6) define al impuesto como la prestación pecuniaria que, por la obligatoriedad de la ley, una persona hace al Estado, para contribuir al sostenimiento de los servicios públicos, en cuanto posee un bien o un conjunto de bienes o se encuentra en una situación de derecho o de hecho que revela posesión de bienes. Se agrega acá un elemento más: el fundamento del impuesto, o sea la capacidad contributiva. Si no hay capacidad contributiva no puede haber impuesto. Puede existir una tasa o un precio (contraprestación) o una contribución especial (beneficio) pero no un impuesto. Es este un elemento que facilita la tipificación del ingreso.

Con estos antecedentes podíamos tentar una definición de impuesto o por lo menos una reseña de sus elementos. El impuesto es, entonces, una cuota obligatoria exigida en base a su capacidad económica a los integrantes de una colectividad política, por el Estado, para ser destinado a fines de utilidad pública.

2. — Esta podía configurar la definición pura del impuesto. Pero desde luego que ella requiere o exige una cierta elasticidad en los conceptos y hasta alguna variante en las formas. No es posible, en materia social —la ciencia financiera es una típica ciencia social— sentar una rigidez teórica porque la práctica, en esta materia esencialmente cambiante, nos impedirá su aplicación positiva.

Por ello la aplicación de los principios generales del impuesto no debe ser limitada necesariamente a los servicios públicos de utilidad general.

El principio del impuesto — dice Tangorra (Trattato di Scienza della Finanza, Milano 1915, págs. 664 y sigts.), *también puede adoptarse para proveer al costo de los institutos públicos que prestan servicios especiales*. Claro que el Estado debe haber reconocido en esos casos que esos institutos y los servicios que prestan, son de interés para la colectividad.

En esta forma, *el principio del impuesto, no es exclusivo de la economía del Estado y de los entes públicos, sino que es extensible y aplicable también a la economía de cualquier ente asociativo*.

Esta es la opinión casi general de la doctrina italiana que, en materia de finanzas públicas y derecho financiero, ha recogido la herencia alemana, constituyéndose, en lo que va de este siglo, y cada vez más, en los rectores del campo financiero.

Sin duda alguna, la razón primera del impuesto consiste en la necesidad que tiene el Estado de medios adecuados para el cumplimiento de los servicios públicos que redundan en beneficio general. Pero estos son los presupuestos "extrajurídicos" (Blumenstein) de la imposición, que no corresponden a la ciencia financiera sino a la po-

lítica tributaria o fiscal. *El beneficio de la colectividad, si bien fundamental, puede no ser exclusivo.* “Un impuesto que gravase solo ciertas clases sociales o determinados individuos, estaría en contradicción con el principio constitucional de la igualdad de los ciudadanos ante la ley, pero sería siempre un impuesto, en el sentido jurídico”.

Giannini, en “Il rapporto giurídico d'imposta” (Milano, 1937, págs. 5 y sigts.) reafirma esta posición con los argumentos de la doctrina alemana (Mayer, Fleiner, Jellinek, etc) sosteniendo que, aún cuando el fin ideal del impuesto sea el de atender al conjunto de gastos originados por la prestación de servicios públicos indivisibles, *no estará en contraste con su estructura jurídica esencial el hecho de que el producido de un impuesto fuera, por disposición de la ley, destinado a un servicio público especial.*

Estos impuestos se denominan “impuestos afectados”. Algunos autores los denominan “impuestos especiales”; es peligrosa tal expresión por cuanto induce a confusión con la categoría financiera de “impuestos especiales compensatorios” que ha elaborado la doctrina alemana (Neumann, Sax, Schaffle) y que compensan ventajas especiales concedidas por el Estado a cierta clase o a ciertos individuos (impuesto militar en Europa, impuesto sobre viajantes de comercio, etc.). Estos ingresos, por su característica fundamental de beneficiar directa y exclusivamente a los contribuyentes pierden su categoría de tal, para formar parte de las contribuciones especiales (Tangorra, Griotti, Einaudi, De Viti, etc.).

Otros autores le llaman “impuestos finalistas” (Zwecksteuern) pero tampoco es conveniente esta expresión por cuanto la ciencia financiera la utiliza para los impuestos que, por oposición a los fiscales puros, buscan un fin adicional (económico, social, cultural, etc.).

Tenemos así caracterizado al impuesto como categoría financiera. Vayamos ahora al problema en sí.

— II —

LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE CREAN EL APORTE PATRONAL EN EL URUGUAY

3. — La Ley N^o 10.449 de 12 de Noviembre de 1943 estableció, con carácter general, el régimen de asignaciones familiares para la industria y el comercio, estipulando una “contribución patronal” mensual y variable entre el 1 ½ % y el 3 ½ % de las remuneraciones de los trabajadores.

Posteriormente el aporte quedó fijado en el 3 %, elevándose al 4 % por la Ley N^o 11.618 de 20 de Octubre de 1950.

La ley no define la categoría financiera de tal ingreso; solamente habla de una “contribución patronal”.

A través de los frondosos antecedentes de la ley tampoco se encuentran referencias concretas.

Solamente el Informe de la Comisión de Legislación Social de la Cámara de Representantes, comparando las asignaciones proyectadas con las del Plan Beveridge, establece que “el costo deberá ser cubierto con un impuesto...”

Y en la discusión particular del Senado, el Senador Secco Illa (Sesión de 10 de noviembre de 1943) precisa claramente que el Instituto de las Cajas de Compensación ha salvado ya los límites del mero interés privado... y se ha convertido en *un instrumento de interés público nacional* porque ha sido la manera de combatir los índices demográficos de decrecimiento vegetativo, recalándose así este fin público del nuevo Instituto.

No hemos encontrado otra referencia directa ni indirecta a la cuota patronal ni a las características del Instituto a crearse, que puedan aportar alguna luz sobre el problema planteado.

Volvamos entonces al terreno financiero.

— III —

OBJECIONES QUE SE PUEDEN FORMULAR A SU CLASIFICACION COMO IMPUESTO

4. — Alguien ha sostenido —para negarle categoría de impuesto— que el sujeto activo de la obligación tributaria no es aquí el Estado, sino una persona de derecho público no estatal. De acuerdo. La propia Ley N^o 11.618 tipifica a las Cajas de Asignaciones Familiares como “Institutos gremiales con fines públicos”. Es decir que el Consejo Central de Asignaciones Familiares debe poseer idéntica naturaleza jurídica. Se trata de una persona jurídica de derecho público. Esta posición la recogemos como un dato de hecho y no creemos que puedan existir dos opiniones al respecto. Estamos frente a un organismo paraestatal (recordamos al pasar que la Caja de Jubilaciones Bancarias es definida por la ley como un “instituto gremial privado con fines públicos” y nadie ha discutido por ello, la naturaleza del impuesto del medio por mil sobre las colocaciones, que forma parte de los recursos de la Caja).

Gabriel de Usera, en su artículo sobre “El sujeto activo de la relación jurídica tributaria” (Archivo Financiero I, pág. 102) trata expresamente el caso en que pueda nacer la obligación tributaria sin ser ésta en favor del Estado que es cuando *el Estado concede o delega “a favor de una entidad inferior a él, una parte de esa soberanía fiscal de la que está investido por derecho propio, y como tal derecho puede ser delegable”*.

Es decir que el Estado delega su facultad impositiva. Más aún, Giannini en “Il repporto giurídico d'imposta” (Milano 1937, pág. 62)

dice que cuando una empresa es reconocida por la ley como un ente público distinto del Estado debe tomar ingresos propios que, entre otros, pueden provenir del impuesto ya cediéndole al Estado parte de su recaudación, o con la facultad de instituir adicionales o impuestos especiales. En este caso cita este autor a los organismos territoriales menores, las asociaciones sindicales, corporativas, etc. Y en este punto son coincidentes los autores italianos contemporáneos (Gri-ziotti, Morselli, etc.).

5. — Podría decirse también que el ingreso proveniente de este aporte no se trata de un recurso fiscal que ingresa al patrimonio del estado, no contabilizándose en el presupuesto, por destinarse a un organismo especial.

Ya nos hemos referido anteriormente a la posición de la doctrina alemana e italiana al respecto. *Un principio clásico del impuesto es su no afectación. Pero no destruye la naturaleza del ingreso, el hecho de destinar específicamente el producto de un impuesto a un servicio especial.* Ni siquiera el aporte está, en el caso en consulta, en relación con lo recibido por cada beneficiario ya que no se constituye una cuenta individual sino un fondo general de compensación.

Se admiten corrientemente en doctrina, diversas excepciones en cuanto a impuestos afectados. Jézc nos cita los casos de sociedades de beneficencia, de arte, de ciencias, sociales, etc., como medio de facilitar la liberalidad del particular, de darle mayor agilidad, menor influencia política, mejor administración, etc.

Laufenburger en su "Finanzas comparadas" (México 1951, pág. 94) explica cómo la tendencia dominante a la universalidad presupuestal en Francia desde 1949, exceptúa las cuentas del seguro social que integran un presupuesto especial que alcanza a un 30 % del Presupuesto General, presupuesto financiado con ingresos afectados.

La moderna doctrina del presupuesto social denominada así por William R. Williamson se basa precisamente en la estructuración de un presupuesto especial con la base de que la población activa o productora en un momento determinado contribuya obligatoriamente a sufragar el costo del mantenimiento de ciertos programas en beneficio de la población inactiva o no productora, (en nuestro caso la familia). (Véase nuestro informe "Seguro contra la tuberculosis o presupuesto social" en la REVISTA DE ECONOMIA de Montevideo, agosto-setiembre 1950, pág. 804).

En esta forma no se viola la unidad de presupuesto: solamente se trata de una excepción a la norma, hecho admitido por todos los autores. Y aún suponiendo que no se respetara en esa forma el principio de la unidad presupuestal, aún así, se puede sostener con Morselli que lo que realmente interesa no es tanto la unidad del presupuesto como la unidad de las finanzas públicas.

6. — *Puede decirse que este aporte no toma en cuenta la capacidad contributiva.* Aunque tal afirmación carece de fundamento, por cuanto su cuota se regula sobre el monto de los salarios pagados, es decir que tiene en cuenta la importancia de la empresa. Se trata de una cuota proporcional que grava al contribuyente en base a la potencia económica de cada uno.

Por otra parte no siempre puede apreciarse nítidamente la capacidad contributiva. López Varela ("Los principios jurídicos de los impuestos" Buenos Aires 1930, pág. 60) destaca que en los impuestos aduaneros se ignora a quien gravan en definitiva de modo que está ausente toda noción objetiva de capacidad contributiva.

Los impuestos jubilatorios que pagan los patronos para las jubilaciones del personal, se gradúan también en base a los salarios pagados; es este un principio universal indiscutido y que *se fundamenta precisamente en la capacidad contributiva de la empresa medida en el monto de salarios pagados.*

Recordamos al efecto, algunos de los múltiples ejemplos que tenemos en nuestra legislación, de impuestos sobre los salarios como gravamen a la empresa: el impuesto que pagan las empresas sobre el monto bruto de sus salarios para la Caja de Compensación por Desocupación en las Barracas de Lanas, Cueros y Afines; el similar que pagan los patronos para la Caja de Compensaciones por Desocupación en la Industria Frigorífica; además el Decreto-ley de 29 de enero de 1943 establece un sustitutivo, del impuesto de $\frac{1}{2}$ % o sobre las colocaciones bancarias para ciertos organismos, de un 3 % sobre los sueldos. Y como régimen general la ley N° 9196 de 11 de enero de 1934 en su art. 48 *dispone la sustitución del impuesto de 3 ‰ sobre las ventas por un impuesto mensual equivalente de 2 ‰ sobre los sueldos y salarios.*

Más aún, el régimen especial previsto en la Ley N° 11.618 para las sociedades mutualistas reafirma el fundamento de la capacidad contributiva.

Bonilla Marin ("Teoría del Seguro Social" México 1945, pág. 66) sostiene que para fijar el importe de las primas "no sólo habría que tomar en cuenta el costo de las prestaciones sino *las posibilidades de las industrias*, de la hacienda pública y de la economía nacional porque ninguna de ellas debe soportar una carga financiera superior a la que su situación les permite".

Según el informe Michelson-Vessillier ("Aspects Financiers des Assurances Sociales" pág. 436) en Rusia *las tasas son variables por tipo de industria*, es decir, discriminatorias según su capacidad contributiva. Y se dice en él que *la carga no estaba en relación con la situación difícil de ciertas industrias.*

7. — *Tampoco vale la afirmación de que el porcentaje inicial variaba entre un $1\frac{1}{2}$ % y un $3\frac{1}{2}$ %, por cuanto la ley de 6 de oc-*

tubre de 1919 que creó la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados y Obreros de Servicios Públicos, destinó al fondo de dicha Caja un impuesto de 1 a 3 % sobre los servicios prestados por las empresas, que luego se fijó en el 3 % (exactamente igual que en el caso del aporte para asignaciones familiares). Por otra parte, este argumento carece de valor en la actualidad ya que la ley N^o 11.618 fijó una cuota única de 4 %. Aún en la primera ley, la cuota variable no destruía la característica del ingreso.

8. — *Podría negarse la naturaleza de impuesto sosteniendo que el aporte en cuestión no es general, ya que grava a una categoría de contribuyentes. Pero en nada cambia tal posición la naturaleza del aporte. La generalidad significa que todos los que se hallan en la ocasión prevista por la ley (hecho generador) deben pagar el impuesto; extender más allá de eso la generalidad es un absurdo. Y en nuestro caso la ley indica como sujetos pasivos a los patronos en determinadas condiciones. Lo mismo establecen las leyes que crean los impuestos jubilatorios a cargo de los patronos y no por ello se duda que sea un impuesto. Con tal criterio, el impuesto que grava el consumo de cerveza, por ejemplo, no sería impuesto ya que sólo lo pagan los consumidores de cerveza.*

El principio de la generalidad impositiva significa que todos deben pagar los impuestos; es decir que no puede haber grupos, clases o individuos privilegiados que disponiendo de capacidad no contribuyen con el pago de impuestos. Pero la generalidad se cumple por medio del pago de los grupos de contribuyentes que quedan incluidos en cada ley, (consumidores, en los impuestos a los consumos; empresas, en los distintos impuestos que gravan las ganancias o actos de las mismas; importadores, por los impuestos aduaneros de importación; propietarios de inmuebles por los impuestos inmobiliarios; profesionales, por los impuestos que gravan sus actividades, etc.)

IV

¿QUE OTRO INGRESO PUEDE SER SI NO ES IMPUESTO?

9. — ¿Si no se trata de un impuesto, qué naturaleza tiene el aporte de 4 %? Descartamos ciertos ingresos que obviamente no se asemejan al nuestro.

10. — *No puede ser un impuesto especial compensatorio.* — Ya hemos visto que los autores se refieren a los impuestos especiales a título compensatorio para tipificar a aquellos ingresos que benefician especialmente a los grupos contribuyentes. Es la característica típica de las contribuciones especiales (contribuciones de mejora, jubilatorias, cuotas de concurso, impuestos compensatorios, etc.) Mor-

selli en "Studi di Istituzioni e Dottrina Finanziarie" (Padova 1936) define al impuesto especial como el recaudado de un grupo especial de individuos y destinado a un fin especial inherente al mismo grupo de contribuyentes o más brevemente, un tributo establecido en el interés de quienes lo pagan (pág. 15).

No existe en nuestro caso un beneficio especial de parte del patrono, que es el contribuyente. Su aporte beneficiará a otros sectores de la sociedad. En consecuencia, no puede aplicarse ninguna de las designaciones que agrupan las contribuciones especiales.

11. — *Algunos autores, expertos en seguridad social, especialmente, y no financistas, se refieren a los aportes de esta naturaleza designándolos "cotizaciones". Esta expresión no posee contenido financiero especial alguno.* Ningún tratadista de finanzas públicas ha incluido jamás en sus clasificaciones de ingresos a este grupo de "cotizaciones".

El término cotización, no teniendo pues acepción técnica, sólo puede interpretarse de acuerdo a su sentido gramatical y como tal, se trata de un galicismo por cuota o parte que corresponde a cada uno.

De modo que el término "cotización" puede ser similar al de "aporte" como expresiones de uso y acepción corriente, pero no significa categoría financiera alguna.

12. — Hemos agotado todos los ingresos públicos y descartamos sus distintos matices. Pero ¿qué es entonces este aporte? ¿Es una parte del salario? Esta concepción de considerar el aporte patronal como parte integrante del salario sostenida en general por expertos en seguridad social, —pero que no hemos visto en ningún financista— nos parece poco adecuada de acuerdo al concepto económico del salario. Siendo éste la retribución del trabajo, la renta del trabajo, está, lógica y positivamente en función de él.

Sin embargo la asignación familiar no está en función del trabajo, sino de la situación familiar del trabajador. En este caso será correctora del salario pero nunca integrativa del mismo. Sería una forma de ajustar el salario (retribución del trabajo) a la situación real de la familia del trabajador, humanizándolo o socializándolo.

Nos parece inadecuado e incorrecto económicamente integrar el salario(concepto económico) con asignación familiar (concepto social).

Este argumento no tiene consistencia financiera. Netter (Notions Essentielles de Sécurité Sociale", París 1951) destaca claramente el *correctivo* que puede introducirse en las "miserias que resultan del juego de la oferta y la demanda sobre el mercado de trabajo" (pág. 29) y que se hace necesaria una *compensación especial* que equilibre otros factores adicionales (pág. 153).

Clara Hoffner, de la O.I.T., en su investigación sobre "El desarrollo de la legislación sobre los subsidios familiares en los últimos años" (Revista del Instituto de Jubilaciones y Pensiones del Uruguay

de Setiembre-Diciembre 1940) trae una definición de Beault sobre subsidios familiares: son una suma de dinero “entregada periódicamente por el empleador en beneficio del obrero con cargas de familia, teniendo en cuenta su papel social, *independientemente de su capacidad técnica y de su productividad* (pág. 267), es decir, ajena a la concepción económica del salario. Más aún trae una cita de Paul Pic, según la cual “*el subsidio se añade al salario pero no se incorpora*” (pág. 268). En los últimos años —destaca la autora— se muestra cada vez más la importancia de la función familiar en el seno de la nación y el subsidio “*tiende a desprenderse del salario*” se convierte en una ayuda a la familia con hijos, *como un servicio social del mayor valor que interesa en adelante a la comunidad nacional entera* (pág. 268). Es decir, ya no se trata de un servicio individual o de grupo, sino colectivo y como tal, su financiación puede venir del impuesto.

El patrono paga una cantidad para contribuir a la corrección del salario familiar, pero para empleados de otras empresas y de otros gremios; es típico el fondo de compensación en el caso de las asignaciones familiares.

Pero sobre todo, parece que *se están confundiendo las dos caras de la medalla*. En contabilidad existen dos campos básicos: los egresos y los ingresos. Y bien, no puede negarse que el beneficio que recibe el obrero por la vía de la asignación familiar sea un complemento, o un adicional o un correctivo del salario; pero esto es el egreso de la caja. *Nosotros estamos tratando de tipificar el ingreso, es decir, el aporte del patrono, el 4 % y no la cuota percibida por el operario.*

Para las empresas no es una parte de los salarios. Se acostumbra a designar estos aportes con el nombre de cargas sociales, determinadas obligatoriamente y separadamente de los salarios que no los fija el Estado.

Por otra parte no existe por el momento categoría financiera de ingresos que se llame “salario socializado”. Si bien del punto de vista social podría quizá aceptarse, sin muchas discrepancias esta posición, desde el punto de vista financiero —y el presente estudio se refiere exclusivamente a la “categoría” financiera del aporte— no puede admitirse.

V

EL APORTE PATRONAL ES UN IMPUESTO

13. — *Como conclusión general podemos afirmar que el aporte patronal para asignaciones familiares es un impuesto.* Sus elementos lo tipifican como tal, la doctrina y la jurisprudencia nacional y extranjera, por absoluta mayoría, entienden en igual forma.

14. — *Sus elementos son los del impuesto.* — Tiene como fuente la ley, origen fundamental de la obligación tributaria. Es de carácter coactivo.

El sujeto activo es un organismo de derecho público a quien el propio Estado así considera y determina. Es sujeto activo por delegación.

El sujeto pasivo es una clase de contribuyente: el patrono, cuyo aporte se fija de acuerdo a la capacidad contributiva, medida en forma indiciaria por el personal de la empresa.

La cuota es proporcional. Su fuente es la renta de la empresa. Su asiento es el salario pagado. No es discriminatorio (por la cuota proporcional), no es personal por no contemplar la situación integral del contribuyente, ni siquiera semipersonal. No es indirecto; no grava hechos ni mutaciones, sino situaciones estables. Es pues un impuesto directo y real.

15. — *La opinión del Tribunal de Cuentas lo confirma.* — El Tribunal de Cuentas, ante una consulta del Ministerio de Hacienda, estableció por dictamen de fecha 8 de julio de 1952 la naturaleza de Institutos de derecho público para las Cajas de Asignaciones mencionando que sus recursos son “aportados obligatoriamente por mandato legal” y que “tienen un origen impositivo” (y según la clásica distinción de ingresos de Findlay Shirras, utilizada con amplitud aún por las clasificaciones positivas, los ingresos “impositivos” son únicamente los impuestos, por oposición a los “no impositivos” —tasas, contribuciones, precios, multas, etc.)

16. — *La doctrina universal también arriba a esta conclusión.* Dino Jarach, en su trabajo “Problemas Económicos Financieros de la Seguridad Social” (Buenos Aires 1944), inspirado en la obra de Seymour Harris “Economic of Social Security”, al tratar la financiación de los sistemas de seguridad social recuerda que, *uno de los llamados a contribuir son los dadores de trabajo. El fundamento ético político de esta contribución cuya naturaleza jurídica y económico-financiera es la de un impuesto, es doble: primero los patronos deben contribuir por razones morales, cuyo reconocimiento es quizás una aceptación implícita de las doctrinas socialistas esto es porque los patronos que reciben ganancias por el trabajo de sus obreros y empleados deben contribuir en parte, renunciando a una porción de sus beneficios para asegurar un mejor tenor de vida y la seguridad económica a los que trabajan para ellos. La razón es más bien de carácter económico y consiste en el interés que los empresarios tienen en asegurar un buen tenor de vida a sus obreros sea para mejorar su capacidad de trabajo, sea para mantener la capacidad de demanda de bienes; y es pues un factor vital de la prosperidad de las mismas empresas y de la prosperidad económica del país en general*” (pág. 7). (Conforme Paul Durand que, en el informe sobre Francia del 6º Congreso del Institut International de Finances Publiques, pág. 331, asigna igual fundamento al aporte de los empleadores).

Y para concluir, repasemos rápidamente las ponencias, opiniones y conclusiones del 6º Congreso del Institut International de Finances Publiques celebrado en Mónaco en Setiembre de 1950.

Veldkamp, en su informe sobre Holanda afirma como síntesis del mismo que *el pago de primas establecido por la ley es obligatorio y que ellas deben considerarse como un impuesto sobre el salario ya que, jurídicamente son comparables al impuesto, y económicamente se comportan igual que ellos.* (pág. 326 de los Trabajos del Congreso).

Peacock, en el informe sobre Gran Bretaña clasifica a los *apories patronales entre los impuestos* (pág. 345).

Selma Mushkin, en su informe sobre Estados Unidos de América *no encuentra una substancia real que marque una distinción entre estas contribuciones compulsivas y el impuesto* (pág. 382).

Petrilli en el informe sobre Italia procede por eliminaciones sucesivas y encuentra que no son asimilables a las primas de los seguros privados, ni a los precios, ni a las tasas. Son contribuciones de derecho público que se relacionan más con el impuesto (pág. 404).

Michelson y Vessillier en el informe sobre U.R.S.S. afirman que *son impuestos, con tasas variables según la capacidad contributiva de los ramos de empresas* (pág. 436).

Leen, en su informe sobre Bélgica entiende que *no es un impuesto sino "salario socializado" pero recuerda que la Corte de Casación ha afirmado que se trata de impuestos* (pág. 464). *que la doctrina y la jurisprudencia francesa entienden últimamente que son impuestos* (págs. 466 y 478), *posición que toman también Durand* (pág. 470), *Reynaud* (pág. 471) etc.

Este estudio de Leen es el más extenso del Congreso en cuanto a la naturaleza financiera de los ingresos, aunque también es el menos consistente. Los elementos que plantea y en base a los cuales entiende que el aporte patronal no es un impuesto (págs. 474 y sigs.) son de tal debilidad financiera que una leve brisa los haría caer; su enunciado significa su propia crítica. Y es que no es un técnico en finanzas públicas, sino en seguridad social.

Sólo nos quedan algunas opiniones en contra como la de *Fuss* que entiende que no son impuestos (pág. 267) porque "crearíamos así una confusión entre los impuestos stricto sensu destinados a alimentar la Caja del Estado y las cotizaciones cuyo producto van a instituciones especiales y no al Tesoro Público." Con este criterio todos los impuestos afectados dejarían de ser impuestos. La argumentación de *Fuss* es inconsistente. También *Saxer* se pronuncia en contra del impuesto para

Suiza (pág. 425) y Krohn para Alemania (pág. 428) aunque sin mayores argumentos.

Finalmente de las discusiones del Congreso extraemos las siguientes opiniones:

Angelopoulos; las cotizaciones para la seguridad social tienden a tomar las características de un *impuesto especial* (pág. 499).

Durand; en los estados modernos la seguridad social es frecuentemente asegurada por *impuestos* (pág. 501); las cotizaciones profesionales constituyen fundamentalmente *impuestos* (pág. 505).

Schreuder; las contribuciones de seguridad social constituyen económica y jurídicamente verdaderos *impuestos* (pág. 503).

Netter; la técnica de la financiación se acerca a la del *impuesto* (pág. 504).

Veldkamp; se trata de *impuestos* especiales; aún los que sostienen que son complementos del salario no pueden dejar de reconocer que son contribuciones de asistencia social impuestas por el Estado (pág. 511).

Gangemi; son *impuestos* afectados o con destino especial. Esta es la posición —dice de *D'Albergo* en Italia y *Allen, Bughan, Brownlee, Groves, Lutz, Wither*, etc., en EE. UU. (pág. 513).

Morselli; (coincidiendo con Sainz de Bujanda, pág. 515) entiende que la inclusión en block de los seguros sociales en el cuadro de las finanzas públicas es prematura, manteniéndose en su posición de la parafiscalidad (pág. 519).

Con respecto a este autor, el de mayor dedicación en esta materia, sus trabajos anteriores nos aclaran el concepto:

En “*Studi di Istituzioni e Dottrine Financiarie*” (Padova 1936) ve con precisión que “el primer aspecto de las contribuciones sindicales es el de ser un *impuesto*” (pág. 14).

En “*Le finanze degli enti pubblici non territoriali*” (Padova 1943, pág. 2) decía, que: “*El Estado moderno actúa en sus necesidades administrativas no tanto mediante el conjunto general de sus órganos directos sino también mediante órganos particulares, entes o institutos individuales y determinados por los fines que pueden tratar. Por lo tanto, junto a las finanzas generales del Estado para el conjunto de sus fines generales, potencialmente ilimitados, existe y se desarrolla en el Estado moderno un sistema financiero para fines particulares, especialmente limitados...*”

A través de su libro y especialmente en el Capítulo IV el autor

analiza el concepto de impuestos afectados a fines sociales de entes públicos especiales, afirmando (pág. 149) que *en los impuestos para los entes públicos especiales el solidarismo mutualista de los grupos se expresa como interés colectivo; al cual pertenecen los intereses individuales de los pertenecientes a tales grupos.*

Morselli fué el primero en tratar teóricamente la parafiscalidad en su artículo "Le point de vue théorique de la parafiscalité" Revue de Science et Legislation Financiere (Enero-Marzo 1951, pág. 84). Habla de los impuestos parafiscales y dice que *"la naturaleza y las formas de los impuestos son determinadas por la naturaleza de las necesidades públicas" que son esencialmente cambiante y evolutivas.* De este punto de vista conviene mantener un tipo de finanza parafiscal para no incurrir en el error de calcular la presión fiscal incluyendo los impuestos parafiscales. En lugar de la imposición clásica política tenemos una imposición social y económica.

Además del Congreso de Mónaco que es concluyente al respecto, sobre todo por la posición, no tanto de los expertos en seguridad social, como por la de los financistas (Angelopoulos, Gangemi, Morselli, etc.) encontramos una profusión de opiniones coincidentes con la tesis del impuesto. No repetiremos las de la doctrina norteamericana, casi unánime al respecto, que citara Gangemi, en el Congreso, ni la de Morselli a la cual ya tratamos en particular.

En Francia también, *Laufenburger* en la Revue de Science et Législation Financières (Abril-Junio 1951, pág. 341) dice que *"cuando el jefe de una empresa paga su cotización a título de seguros sociales o de asignaciones familiares, no recibe nada en cambio; no puede ser otra materia que un verdadero impuesto político sin contraprestación económica directa.*

Laferrière y *Waline* en un extracto preparado por la Revue de Science et Législation Financières sobre la base de sus últimas obras financieras (suplemento de la R.S.L.F. Abril-Junio 1952) afirman que la parafiscalidad toma un significado exacto en esa expresión: fiscalidad "al lado" de la ordinaria, *"son impuestos, sin duda"* pero percibidos y empleados en distinta forma.

De Peyster en su trabajo "Les conceptions modernes de l'impôt" en Annales de Finances Publiques, N° V (pág. 31) indica que en algunos países el Estado toma a su cargo ciertos servicios sociales, entre ellos asignaciones familiares; en otros, los deja a cargo de ciertas instituciones. En el primer caso utiliza para solventarlos, *impuestos.* En el segundo, autoriza a las colectividades a recaudarlos *u obliga a los particulares a ciertas prestaciones, entre ellas las de los empleadores. Y desde que ellas son obligatorias, tienen la naturaleza del impuesto.*

VI

CONCLUSIONES

Hemos establecido, a grandes rasgos, las características financieras de los impuestos y sus elementos integrantes (Cap. I) previamente al planteamiento del problema de acuerdo a los textos legales y a sus antecedentes (Cap. II).

Con esa plataforma, planteamos las distintas objeciones que se pueden formular a la clasificación del aporte patronal como un impuesto (Cap. III). Nos referimos así al sujeto activo del mismo, a su afectación, a la capacidad contributiva, a la variabilidad de su cuota inicial y a la amplitud del aporte. En cada uno de esos casos pudimos retener para el aporte patronal la calificación financiera de impuesto.

Pero además teníamos que complementar ese estudio; demostrado que no valen las objeciones al aporte patronal como impuesto, quedaba por demostrar si tal aporte podía ser otro ingreso. En tal forma analizamos los posibles tipos a considerar (impuesto especial compensatorio, cotización, parte del salario). Tampoco encaja el aporte en esos conceptos (Cap. IV).

Finalmente, luego de las dos posiciones negativas anteriores (Capítulos III y IV) planteamos la solución positiva: el aporte patronal es un impuesto, hecho que demostramos a la luz de sus elementos integrantes, de la realidad nacional y de la posición doctrinaria y jurisprudencial europea y de los Estados Unidos de América (Cap. V).

En consecuencia entendemos que el aporte patronal para asignaciones familiares establecido por la Ley N° 10.449 y modificado por la Ley N° 11.618, reviste las características jurídico-financieras de un impuesto a cargo de los patronos, de acuerdo a su capacidad contributiva medida en los salarios pagados a su personal, y que se aplica a la constitución de un fondo especial destinado a servir asignaciones especiales a los trabajadores con menores a su cargo.